

Dobrosława Antonów* 

WYKŁADNIA UNIJNEGO PRAWA PODATKOWEGO JAKO INSTRUMENT ZAPEWNIENIA FUNKCJONOWANIA RYNKU WEWNĘTRZNEGO W ŚWIETLE ORZECZNICTWA TSUE

Streszczenie. Przedmiotem artykułu jest wykładnia unijnego prawa podatkowego w świetle orzecznictwa TSUE. Rozważania koncentrują się na argumentacji realizującej cel, jakim jest zapewnienie funkcjonowania rynku wewnętrznego. TSUE podkreśla dynamiczny charakter harmonizacji prawa podatkowego oraz integracji europejskiej w ogóle. Decyduje to o preferowaniu wykładni funkcjonalnej (celowościowej) unijnego prawa podatkowego. Zauważyć można, że TSUE uwzględnia argumentację aksjologiczną adekwatną do rzeczywistego stanu ewolucji rynku wewnętrznego. Przykład stanowi argumentacja nawiązująca do sytuacji uczestników tego rynku (podatników), w tym np. potrzeba uproszczenia ich obowiązków lub wsparcie dla określonych grup przedsiębiorców.

Słowa kluczowe: rynek wewnętrzny, funkcjonowanie rynku wewnętrznego, wykładnia prawa podatkowego

* Doktor habilitowana, profesor UW, Uniwersytet Wrocławski, Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii, Katedra Prawa Finansowego, e-mail: dobroslaw.antonow@uwr.edu.pl, <https://orcid.org/0000-0001-8545-1932>

THE INTERPRETATION OF EU TAX LAW AS A TOOL ENSURING FUNCTIONING OF INTERNAL MARKET IN LIGHT OF CJEU CASE LAW

Summary. The interpretation of the EU tax law in light of the CJEU case law forms the subject of the present analysis. Its focus centres on the argumentation pursuing an aim of ensuring the functioning of the internal market. The CJEU emphasizes the dynamic nature of the harmonization of the tax law and European integration in general. This determines that priority is given to the functional interpretation (purposive) of the EU tax law. It can be noted that the CJEU allows for axiological arguments that are relevant to the actual state of the internal market evolution. This is exemplified by an argumentation that relates to the situation of the participants of the market (taxable persons), including, for example, the need for simplifying their obligations or providing support to specific groups of entrepreneurs.

Keywords: internal market, internal market functioning, tax law interpretation

1. UWAGI WPROWADZAJĄCE

O wykładni prawa mówimy w znaczeniu pragmatycznym i apragmatycznym. W znaczeniu pragmatycznym wykładnia oznacza zespół czynności odnoszących się do jakichś wyrażeń. Wykładnia w znaczeniu apragmatycznym oznacza zaś rezultat takich czynności dokonywanych w stosunku do tych wyrażeń, polegający na treściach przypisywanych tym wyrażeniom¹. Niniejsze rozważania koncentrują się na wykładni prawa podatkowego w znaczeniu pragmatycznym. Odnoszą się więc do czynności podejmowanych przez interpretatora, które składają się w całość stanowiącą świadomie stosowany sposób postępowania, mający prowadzić do osiągnięcia zamierzonego celu².

Wykładnia prawa podatkowego jako przedmiot dyskursu naukowego i wyzwanie dla praktyki stosowania prawa jest zagadnieniem stale aktualnym i ważnym. Aktualność tej problematyki wynika ze zmieniającej się rzeczywistości gospodarczej i społecznej oraz zmian w systemie prawa. Zmiana, rozumiana jako fakt, że coś (w sferze normatywnej, gospodarczej lub społecznej) jest inne, niż było, implikuje zmiany wykładni prawa nie tylko w jej ujęciu apragmatycznym, ale również pragmatycznym. Najważniejszym czynnikiem w tej kwestii są oczywiście zmiany w systemie prawa³, czego

¹ M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady. Reguły. Wskazówki*, Warszawa 2002, s. 45.

² *Słownik języka polskiego PWN*, hasło: *metoda*, b.r., <https://sjp.pwn.pl/szukaj/metoda.html> (dostęp: 21.08.2023).

³ Na ten temat T. Grzybowski, *Wpływ zmian prawa na jego wykładnię*, LEX 2013. Na temat zmian w prawie podatkowym i ewolucji wykładni również np. B. Brzeziński,

najlepszym przykładem w ostatnich dziesięcioleciach są zmiany spowodowane akcesją Polski do Unii Europejskiej⁴.

Tytuł niniejszego artykułu zawiera tezę o instrumentalnym charakterze wykładni prawa podatkowego. Zgodnie z tą tezą metodologia wykładni prawa podatkowego (i będące efektem jej zastosowania ustalenia interpretacyjne) stanowi środek służący do realizacji określonego celu⁵. Celem tym jest zapewnienie funkcjonowania rynku wewnętrznego w rozumieniu prawa pierwotnego UE, tj. art. 26 Traktatu o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej z dnia 25 marca 1957 r.⁶ W myśl tego przepisu Unia przyjmuje środki w celu ustanowienia lub zapewnienia funkcjonowania rynku wewnętrznego zgodnie z odpowiednimi postanowieniami traktatów. To samo kryterium – zapewnienie ustanowienia i funkcjonowania rynku wewnętrznego – stanowi przesłankę harmonizacji podatków obrotowych, akcyz i innych podatków pośrednich (zgodnie z art. 113 TFUE) oraz wszelkiej harmonizacji w ogóle, w tym podatków bezpośrednich (na podstawie art. 115 TFUE). Potrzeba utworzenia i zapewnienia funkcjonowania rynku wewnętrznego stanowi zatem wyłączną przesłankę harmonizacji prawa podatkowego. Tożsamość celów podstawowych Unii Europejskiej (art. 26 TFUE) i podstaw harmonizacji prawa podatkowego (art. 113 i 115 TFUE) podnosi rangę harmonizacji tego prawa oraz znaczenia prawidłowości jego wykładni i stosowania dla osiągnięcia celu zasadniczego UE. W związku z zasadą lojalnej współpracy, o której mowa w art. 4 Traktatu o Unii Europejskiej z dnia 7 lutego 1992 r.⁷, państwa członkowskie podejmują bowiem wszelkie środki ogólne lub szczególne właściwe dla zapewnienia wykonania zobowiązań wynikających z traktatów lub aktów instytucji Unii. W działaniach tych mieści się również taka wykładnia prawa, która powinna zapewnić

Reformy prawa podatkowego a kwestie wykładni prawa, [w:] *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, red. H. Dzwonkowski, J. Kulicki, Warszawa 2016, s. 255–256.

⁴ Na ten temat B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013, s. 188; D. Antonów, *Wykładnia prawa podatkowego po wstąpieniu Polski do Unii Europejskiej*, Warszawa 2008, s. 281. Na temat wykładni prawa w realiach członkostwa w Unii Europejskiej również np. A. Kalisz, *Wykładnia i stosowanie prawa wspólnotowego*, Warszawa 2017; J. Helios, W. Jedlecka, *Wykładnia prawa Unii Europejskiej ze stanowiska teorii prawa*, Wrocław 2018; I. Andrzejewska-Czernek, *Wykładnia prawa podatkowego w Unii Europejskiej*, Warszawa 2013.

⁵ *Słownik języka polskiego PWN*, hasło: *instrumentalny*, b.r., <https://sjp.pwn.pl/szukaj/instrumentalny.html> (dostęp: 21.08.2023).

⁶ Dz.Urz. UE seria C z 2010 r. Nr 83 – dalej: TFUE.

⁷ Dz.Urz. UE seria C z 2010 r. Nr 83 – dalej: TUE.

realizację celu zasadniczego, a więc ustanowienie i funkcjonowanie rynku wewnętrznego. Przypomnieć więc należy, że wszelkie organy państw członkowskich, także te powołane jako właściwe rzeczowo do stosowania prawa podatkowego, są zobowiązane do przestrzegania powszechnych standardów wykładni prawa unijnego w procesie stosowania prawa podatkowego objętego harmonizacją. Oznacza to przede wszystkim adaptację odrębności i specyfiki wykładni prawa unijnego do potrzeb procesu wykładni unijnego prawa podatkowego, z jednoczesnym uwzględnieniem istoty prawa podatkowego⁸. Dotyczy to zwłaszcza wzrostu znaczenia wykładni pozajęzykowej, przede wszystkim wykładni funkcjonalnej (celowościowej). Przesądza o tym celowościowy charakter norm prawa unijnego, który czyni wykładnię celowościową „znakiem rozpoznawczym [...] prawa unijnego”⁹. Wynika to również z istoty integracji europejskiej, postrzeganej jako proces ewoluujący w czasie. W konsekwencji w procesie wykładni prawa unijnego dominuje podejście dynamiczne (ideologia dynamiczna)¹⁰, co oznacza nadanie prymatu takim wartościom, jak np. adekwatność prawa do zmieniającej się rzeczywistości (tj. uwarunkowań prawnych oraz otoczenia społeczno-gospodarczego). Jest to możliwe do osiągnięcia głównie poprzez preferowanie wyniku wykładni celowościowej¹¹. Wreszcie szczególne znaczenie ma również rola, jaką w unijnym porządku prawnym odgrywa Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE). Sposób, w jaki TSUE dokonuje wykładni prawa – wykładnia w ujęciu pragmatycznym, stanowi wiążące wytyczne metodologii wykładni unijnego prawa podatkowego. W uzasadnieniach wyroków TSUE swoją genezę mają wszystkie zasady wykładni prawa unijnego, w tym również postulowane kierunki wykładni prawa podatkowego¹².

⁸ Tytułem przykładu wskazać należy potrzebę uwzględnienia cech swoistych prawa podatkowego jako prawa nakładającego obowiązki i ograniczenia w kontekście granic wykładni funkcjonalnej. Na ten temat L. Morawski, *Wykładnia w orzecznictwie sądów. Komentarz*, Toruń 2002, s. 209 i nast.

⁹ J. Helios, W. Jedlecka, *Wykładnia prawa...*, s. 180.

¹⁰ Na ten temat por. np. Ł.J. Pikuła, *Metody wykładni prawa stosowane przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, „Przegląd Prawno-Ekonomiczny” 2016, nr 36, s. 168 i nast.

¹¹ Na temat ideologii dynamicznej wykładni np. J. Wróblewski, *Rozumienie prawa i jego wykładni*, Wrocław 1990, s. 77.

¹² Na temat roli orzecznictwa TSUE w kształtowaniu standardów wykładni prawa unijnego m.in. P. Dąbrowska, *Skutki orzeczenia wstępnego Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, Warszawa 2004 (zwłaszcza rozdziały 3 i 5, dotyczące skuteczności orzeczeń); A. Kalisz, *Wykładnia...*, rozdział VI; D. Antonów, *Wykładnia...*, rozdział III; D. Antonów,

Powyższe uwagi, choć dotyczą jedynie najważniejszych tendencji charakteryzujących standardy wykładni unijnego prawa podatkowego, mają status powszechnie znanych, zbadanych i utrwalonych w praktyce. Istota tych odrębności – zwłaszcza istota ideologii dynamicznej – nakazuje jednak również zachowanie podejścia otwartego na zmiany i nowe tendencje w tym zakresie. Impulsem do tego są zmiany powodowane naturalnymi procesami ewolucyjnymi w obszarze integracji europejskiej i jej otoczenia społeczno-gospodarczego. Powyższym założeniom odpowiadają rozważania podjęte w niniejszym artykule. Jego celem jest analiza aktualnych tendencji wykładni prawa podatkowego w kontekście potrzeby zapewnienia funkcjonowania rynku wewnętrznego. Podstawę do powyższych ustaleń stanowi analiza orzecznictwa TSUE, a także – pomocniczo – opinie rzeczników generalnych.

2. USTANOWIENIE CZY ZAPEWNIENIE FUNKCJONOWANIA RYNKU WEWNĘTRZNEGO?

Cele traktatowe odnoszą się do rynku wewnętrznego w kontekście jego tworzenia oraz zapewnienia jego funkcjonowania. Te dwa aspekty istnienia wspólnej przestrzeni wymiany gospodarczej (rynku wewnętrznego) są w prawie unijnym wskazywane łącznie. Wykładnia językowa tego wielokrotnie powielanego w prawie unijnym *passusu* wskazuje, że odnosi się on do dwóch kolejnych (następujących po sobie) etapów: etapu tworzenia rynku wewnętrznego oraz etapu zapewnienia funkcjonowania już utworzonego rynku.

Analiza współczesnego orzecznictwa TSUE dowodzi, że Trybunał, dokonując wykładni przepisów prawa unijnego, uwzględnia argumentację celowościową zorientowaną na realizację celu, jakim jest zapewnienie funkcjonowania rynku wewnętrznego – inaczej więc niż we wcześniejszym orzecznictwie, gdzie Trybunał dążył do takiego wyniku wykładni, który przyczyni się do utworzenia rynku wewnętrznego. Wówczas TSUE powoływał się na cele sformułowane np. jako „utworzenie wspólnego rynku, którego funkcjonowanie wpływać będzie bezpośrednio na sytuację

Wpływ orzecznictwa ETS na wykładnię prawa podatkowego, „Jurysdykcja Podatkowa” 2008, nr 3, s. 33–40; J. Helios, W. Jedlecka, *Wykładnia prawa...*, rozdział I; Ł.J. Pikuła, *Metody wykładni...*, s. 168 i nast.

podmiotów prawa we Wspólnocie”¹³, „organizacja rynku”¹⁴ lub „realizacja jednolitego rynku”¹⁵. Współcześnie TSUE odwołuje się częściej do celu, jakim jest „dobre funkcjonowanie rynku wewnętrznego”¹⁶, „wymogi funkcjonowania rynku wewnętrznego”¹⁷ lub „prawidłowe funkcjonowanie rynku wewnętrznego”¹⁸. Daje to wyraz temu, że TSUE utożsamia rynek wewnętrzny z ciągłym procesem, na który składają się działania służące początkowo ustanowieniu (kreowaniu, tworzeniu), a następnie zapewnieniu funkcjonowania już ustanowionego rynku. Podejście to odpowiada postrzeganiu charakteru Unii Europejskiej jako dynamicznego procesu¹⁹. Kreowanie rynku wewnętrznego nie jest więc jednorazowym zdarzeniem lub okresem zamkniętym, ale ciągłym procesem, który z etapu utworzenia wszedł na etap zapewnienia funkcjonowania, *de facto* utrzymania jego istnienia, z progresem jakościowym warunków na nim panujących. Z czasem bowiem, wraz ze zmieniającym się otoczeniem społeczno-gospodarczym, standardy jego funkcjonowania wzrastają. Utrwalone standardy realizacji swobód traktatowych i wolnej konkurencji stanowią punkt wyjścia do tego, aby np. dostrzec wyższe potrzeby uczestników rynku wewnętrznego. W efekcie TSUE w procesie wykładni prawa uwzględnia również argumentację nawiązującą do wartościowania jakości funkcjonowania rynku, w tym zwłaszcza sytuacji jego uczestników – podatników.

Z argumentacji eksponowanej przez Trybunał wynika po pierwsze, że TSUE dość jednoznacznie określa współczesność jako czas zorientowany na zapewnienie funkcjonowania (tj. utrzymania) już utworzonego rynku.

¹³ Tak np. pkt 2 wyroku TSUE z dnia 5 lutego 1963 r., C-26/62, NV Algemene Transport – en Expeditie Onderneming van Gend & Loos przeciwko Nederlandse administratie der belastingen, ECLI:EU:C:1963:1.

¹⁴ Pkt 8 wyroku TSUE z dnia 18 czerwca 1970 r., C-74/69, Hauptzollamt Bremen-Freihafen przeciwko Waren-Import-Gesellschaft Krohn & Co., ECLI:EU:C:1970:58.

¹⁵ Zob. np. pkt 2 wyroku TSUE z dnia 30 czerwca 1966 r., C-56/65, Société Technique Minière (L.T.M.) przeciwko Maschinenbau Ulm GmbH (M.B.U.), ECLI:EU:C:1966:38.

¹⁶ Zob. np. pkt 46 wyroku TSUE z dnia 5 marca 2009 r., C-302/07, JD Wetherspoon plc przeciwko The Commissioners of Her Majesty’s Revenue & Customs, ECLI:EU:C:2009:125.

¹⁷ Zob. np. pkt 30 opinii Rzecznik Generalnej Juliane Kokott z dnia 15 maja 2014 r., C-605/12, Welmorey Sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Gdańsku, ECLI:EU:C:2014:340.

¹⁸ Zob. np. pkt 51 wyroku TSUE z dnia 9 czerwca 2022 r., C-55/21, Direktor na Agentsia „Mitnits” przeciwko Imperial Tobacco Bulgaria, ECLI:EU:C:2022:459.

¹⁹ Tak np. J. Helios, W. Jedlecka, *Wykładnia prawa...*, s. 12.

Po drugie, ten już istniejący rynek powinien być utrzymywany w określonym standardzie. Trybunał podkreśla potrzebę zapewnienia jego funkcjonowania w standardzie określanym jako dobry, prawidłowy, spełniający określone wymogi czy zapewniającym określone ułatwienia lub wsparcie dla jego uczestników. Wartości te wzbogacają argumentację aksjologiczną we współczesnym wywodzie interpretacyjnym również prawa podatkowego. Refleksję tę warto jednak uzupełnić o spostrzeżenie, że powyższe nie oznacza, iż TSUE porzuca lub traci z pola widzenia zasadnicze wartości, które warunkowały utworzenie i utrzymanie standardów rynku wewnętrznego – te zachowują niezmiennie walor fundamentalny. Jako przykład wskazać można stanowisko TSUE w kwestii uznanych metod wykładni prawa krajowego w relacji do standardów wykładni unijnego prawa podatkowego²⁰ oraz kwestię narodowych tradycji w konfrontacji ze zobowiązaniami państw członkowskich wynikającymi z prawa unijnego²¹.

²⁰ Pkt. 55–60 wyroku TSUE z dnia 23 kwietnia 2020 r., C-401/18, *Herst s.r.o.* przeciwko *Odvolací finanční ředitelství*, ECLI:EU:C:2020:295: „stosując prawo krajowe, sąd odsyłający jest zobowiązany do uwzględnienia wszystkich norm tego prawa i zastosowania uznanych w nim metod wykładni w celu dokonania jego wykładni, w miarę możliwości, w świetle brzmienia i celu dyrektywy VAT, interpretowanej przez Trybunał, aby osiągnąć zamierzony przez nią rezultat i w ten sposób dostosować się do art. 288 akapit trzeci TFUE (zob. podobnie wyrok z dnia 19 kwietnia 2016 r., DI, C-441/14, EU:C:2016:278, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo). Z powyższego wynika, że na pytanie siódme należy odpowiedzieć, iż prawo Unii stoi na przeszkodzie temu, by sąd krajowy rozpatrujący przepis krajowego prawa podatkowego, który dokonał transpozycji przepisu dyrektywy VAT i który można interpretować na różne sposoby, przyjął wykładnię najkorzystniejszą dla podatnika, opierając się na krajowej zasadzie konstytucyjnej *in dubio mitius*, nawet po orzeczeniu przez Trybunał, że taka wykładnia jest niezgodna z prawem Unii”.

²¹ Pkt 74 wyroku TSUE z dnia 11 lipca 2019 r., C-91/18, Komisja Europejska przeciwko Republice Greckiej, ECLI:C:2019:600: „w odniesieniu do argumentacji Republiki Greckiej, iż małe, »okazjonalne« gorzelnie, w których są produkowane *tsipouro* i *tsikoudia*, działają w szczególnych ramach krajowych, które uwzględniają długotrwałą tradycyjną praktykę, należy podkreślić, że choć motyw szesnasty dyrektywy 92/83 stanowi, że możliwe jest zezwolenie państwom członkowskim na stosowanie obniżonych stawek podatku lub zwolnień z podatku niektórych produktów o charakterze regionalnym lub tradycyjnym, to jednak nie oznacza to, że narodowa tradycja może sama w sobie zwalniać te państwa członkowskie z ich zobowiązań wynikających z prawa Unii (zob. podobnie wyrok z dnia 10 kwietnia 2014 r., Komisja/Węgry, C-115/13, niepublikowany, EU:C:2014:253, pkt 44 i przytoczone tam orzecznictwo)”.

3. HARMONIZACJA PRAWA PODATKOWEGO JAKO PROCES – ZNACZENIE DLA WYKŁADNI PRAWA

Dostrzegalna w orzecznictwie TSUE orientacja na realizację celu, jakim jest zapewnienie funkcjonowania rynku wewnętrznego, determinuje odpowiednio argumentację w procesie wykładni prawa podatkowego. Wskazanie takiego celu oznacza postrzeganie rynku wewnętrznego w kategoriach procesu przebiegającego w czasie. W konsekwencji TSUE eksponuje w swoim orzecznictwie etapy tworzenia i funkcjonowania rynku wewnętrznego. Niekiedy czyni to poprzez literalnie sformułowane uwagi tego typu w uzasadnieniach swoich wyroków, często jednak wyraża to poprzez zestawienie (porównanie) wykładni przepisów wcześniej obowiązujących względem tych, które stanowią przedmiot aktualnej interpretacji. Często wskazuje wówczas odmienne uwarunkowania i wyzwania każdego z tych etapów i odpowiednio prawa wówczas obowiązującego i jego wykładni²². Pozwala to na identyfikację odmiennych wyzwań dla wykładni prawa w różnym czasie. Trybunał podkreśla, że harmonizacja prawa podatkowego to proces, w którym występują różne etapy i etapy te generują kolejne wyzwania dla wykładni prawa²³, i powraca do genezy poszczególnych przepisów prawa

²² Również badania naukowe i analizy instytucjonalne postrzegają rynek jako proces, w którym kolejne etapy przynoszą nowe wyzwania. Na ten temat np. A.A. Ambroziak, *Bilans dwudziestolecia istnienia rynku wewnętrznego Unii Europejskiej – aspekty wdrażania legislacji unijnej*, „Studia Europejskie” 2012, nr 64, s. 51 i nast., w którym przypomina o tym, że w pierwszym okresie budowy rynku wewnętrznego koncentrowano się na integracji w głąb (starania o zapewnienie możliwie pełnej regulacji w poszczególnych obszarach dotyczących przepływu towarów, usług, osób i kapitału), a następnie integracji wszerek (obejmowanie regulacjami rynku wewnętrznego nowych obszarów, wcześniej nieuregulowanych) (*ibidem*, s. 76 oraz literatura tam powołana).

²³ Na przykład w pkt 38 wyroku z dnia 5 marca 2009 r., C-302/07, JD Wetherspoon plc przeciwko The Commissioners of Her Majesty’s Revenue & Customs, ECLI:EU:C:2009:125, Trybunał podkreśla, że „prawo wspólnotowe, na obecnym etapie jego rozwoju, nie zawiera szczególnego przepisu w zakresie metody zaokrąglania kwot podatku VAT. W braku szczególnego uregulowania wspólnotowego to do państw członkowskich należy ustalenie zasad i metod zaokrąglania kwot podatku VAT, przy czym państwa te są zobowiązane w trakcie tego ustalania do przestrzegania zasad, na których opiera się wspólny system tego podatku, w szczególności zasady neutralności podatkowej oraz zasady proporcjonalności”. Rzecznik generalna Manuela Camposa Sáncheza-Bordony w pkt. 43–45 opinii z dnia 16 lipca 2020 r., C-656/19, BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft. przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, eCLI:EU:C:2020:599, podkreśla odmienny stan rzeczy w zakresie harmonizacji podatków pośrednich na różnych etapach integracji: „43. W celu określenia zakresu zastosowania art. 147 dyrektywy 2006/112 należy cofnąć się do początków harmonizacji

unijnego i w nich poszukuje argumentacji interpretacyjnej²⁴. Obok genezy, argumentacji dla procesu wykładni prawa dostarcza również historia zmian legislacyjnych poszczególnych przepisów²⁵, określana również jako

podatków obrotowych stosowanych w odniesieniu do przywozu towarów w międzynarodowym ruchu pasażerskim (dyrektywa 69/169). 44. W dyrektywie 69/169 przyjęto za punkt wyjścia ówczesny stan rzeczy w zakresie harmonizacji podatków pośrednich, przypominając, że dopóki nie zostaną poczynione dalsze postępy w zakresie owej harmonizacji, utrzymanie zostaną opodatkowanie przywozu i zwolnienia dotyczące wywozu w wymianie handlowej pomiędzy państwami członkowskimi. 45. W celu promowania »świadomości istnienia wspólnego rynku« w dyrektywie 69/169 dokonano harmonizacji przepisów prawa w przedmiocie zwolnień z podatków obrotowych w odniesieniu do określonych towarów przywożonych przez podróżnych. Towary te zostały nabyte w państwach wyjścia, gdzie podlegały opodatkowaniu, zatem zaniechanie przez państwo wejścia poboru podatków obrotowych zapobiegało podwójnemu opodatkowaniu. Nie miało to jednak na celu wprowadzenia całkowitego braku opodatkowania”. Rzecznik generalna Juliane Kokott w pkt. 86–88 opinii z dnia 7 września 2006 r., C-284/04, T-Mobile Austria GmbH i in. przeciwko Republice Austrii, ECLI:EU:C:2006:520, zwraca uwagę na odmienne uwarunkowania gospodarcze i cywilizacyjne na różnych etapach harmonizacji prawa podatkowego: „Dokonując wykładni historycznej, można by przyjąć, że udzielenie zezwoleń w zakresie telekomunikacji komórkowej przedsiębiorstwom prywatnym nie może być objęte pojęciem telekomunikacji, ponieważ w momencie przyjęcia dyrektywy w 1977 r. państwowe administracje poczty świadczyły usługi telekomunikacyjne we własnym zakresie. Z tego względu pierwotnie zamiarem ustawodawcy wspólnotowego nie było prawdopodobnie przyjmowanie regulacji dotyczącej przyznawania częstotliwości radiowych na rzecz prywatnych oferentów. 87. T-Mobile Austria proponuje jednak, aby w ramach wykładni historycznej uwzględnić zmiany faktycznych stosunków (wykładnia ewolucyjna) i zadać pytanie, co ustawodawca historyczny przy uwzględnieniu aktualnej sytuacji chciałby uregulować. Takie zapatrywanie nie pozwałoby na wykluczenie z góry tego, że ustawodawca zamierzał objąć pojęciem telekomunikacji również przyznawanie częstotliwości. 88. Metoda wykładni historycznej ma jednak tylko drugorzędne znaczenie i nie jest sama w sobie rozstrzygająca. Przepisy szóstej dyrektywy należy raczej interpretować w sposób systemowy, a w szczególności z uwzględnieniem ich celu”.

²⁴ Na przykład w pkt 31 wyroku TSUE z dnia 2 września 2021 r., C-337/20, DM i LR przeciwko Caisse régionale de Crédit agricole mutuel (CRCAM) – Alpes-Provence, ECLI:EU:C:2021:671, Trybunał zwraca uwagę, że „[z]godnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości do celów dokonywania wykładni przepisu prawa Unii należy uwzględniać nie tylko jego brzmienie, ale także kontekst, w jaki się on wpisuje, oraz cele regulacji, której część stanowi. Geneza przepisu prawa Unii również może dostarczyć informacji istotnych dla jego wykładni”. Z kolei w wyroku z dnia 7 kwietnia 2022 r., C-489/20, UB przeciwko Kauno teritorinė munitinė, ECLI:EU:C:2022:277, TSUE wskazał w pkt 28: „Na wstępie należy przypomnieć, że przy dokonywaniu wykładni przepisu prawa Unii należy uwzględniać nie tylko jego brzmienie, lecz także jego kontekst oraz cele aktu prawnego, którego jest on częścią, oraz w szczególności genezę tego uregulowania”.

²⁵ Na przykład w pkt. 46–47 wyroku z dnia 26 lutego 2015 r., C-144/13, VDP Dental Laboratory NV przeciwko Staatssecretaris van Financiën oraz Staatssecretaris van Financiën

ewolucja²⁶ lub legislacyjny rozwój przepisu²⁷. Argumentacja dla procesu wykładni prawa podatkowego wynikająca z całokształtu rozwoju tego prawa nakazuje uwzględnić również intencję prawodawcy, która w kulturze

przeciwko X BV i Nobel Biocare Nederland BV, ECLI:EU:C:2015:116, TSUE przyjmuje, że „[b]rzmienie art. 143 lit. a) dyrektywy w sprawie VAT poprzez sformułowanie »w każdych okolicznościach« wskazuje na to, że dostawa importowanego towaru zawsze, a więc niezależnie od spełnienia dalszych warunków, musi być zwolniona z podatku. Jeśli zwolnienie z podatku z tytułu dostawy towaru zawiera jednak dodatkowe warunki, jak w niniejszej sprawie art. 132 ust. 1 lit. e) dyrektywy w sprawie VAT w odniesieniu do cech dostawcy, to dostawa danego towaru nie będzie zwolniona z podatku »w każdych okolicznościach«. Historia powstania art. 143 lit. a) dyrektywy w sprawie VAT potwierdza tę wykładnię jego brzmienia. Artykułowi 143 lit. a) dyrektywy w sprawie VAT odpowiadał art. 14 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy. Zgodnie z nim import towarów, »których dostawa dokonywana przez podatników na terytorium kraju jest w każdych okolicznościach zwolniona«, jest zwolniony z podatku. Z kolei art. 14 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy opiera się na art. 15 pkt 1 wniosku Komisji. W przeciwieństwie do przyjętego później przez Radę art. 14 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy – art. 15 pkt 1 wniosku Komisji odnosił się wyraźnie do poszczególnych krajowych zwolnień z podatku. Odniesienie to obejmowało – z jednym wyjątkiem – wyłącznie zwolnienia z podatku, które były uzależnione jedynie od przedmiotu dostawy i miały obowiązywać niezależnie od dalszych warunków. Nie zawierało odesłania do zwolnienia z podatku z tytułu dostaw protez dentystycznych przez lekarzy i techników dentystycznych.”

²⁶ Na przykład w pkt. 38–41 wyroku z dnia 29 lipca 2019 r., C-388/18, Finanzamt A przeciwko B, ECLI:EU:C:2019:642, Trybunał przyjmuje, że: „szczególna procedura dla małych przedsiębiorstw i szczególna procedura dla podatników pośredników są dwoma odrębnymi szczególnymi systemami, niezależnymi od siebie. W braku odniesienia w jednej z tych procedur szczególnych do elementów i pojęć zawartych w drugiej procedurze treść każdej z nich należy oceniać co do zasady bez konieczności uwzględniania treści tej drugiej. Co się tyczy genezy przepisów dotyczących VAT, należy zauważyć, że ewolucja tego uregulowania potwierdza również, że pojęcie »marży uzyskanej przez podatnika-pośrednika« nie może wywierać wpływu na wykładnię pojęcia »obrotu« w ramach procedury szczególnej dla małych przedsiębiorstw. Należy bowiem przypomnieć, że szczególna procedura dla małych przedsiębiorstw została ustanowiona przez szóstą dyrektywę Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1) oraz że dopiero później, w celu ustanowienia szczególnej procedury dla podatników pośredników, została przyjęta dyrektywa Rady 94/5/WE z dnia 14 lutego 1994 r. uzupełniająca wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniająca dyrektywę 77/388/EWG – przepisy szczególne dotyczące towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków (Dz.U. 1994, L 60, s. 16). Zasady dotyczące ustalania obrotu w celu zastosowania szczególnej procedury dla małych przedsiębiorstw ustanowione w szóstej dyrektywie 77/388 nie mogą zatem zostać uznane za zrównane, w braku wyraźnego przepisu przewidującego takie zrównanie, z przepisami dotyczącymi szczególnej procedury dla podatników pośredników ustanowionej dyrektywą 94/5.”

²⁷ Na przykład w pkt 52 wyroku z dnia 17 grudnia 2020 r., C-656/19, BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft. przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli

legislacyjnej prawa unijnego wyrażona jest w materiałach z prac legislacyjnych. Trybunał argumentację tę również uwzględnił, z tym jednak zastrzeżeniem, że w jego ocenie materiały takie powinny być wykorzystane w procesie wykładni jedynie wówczas, gdy znalazły odzwierciedlenie w ostatecznej treści przepisów²⁸. Takie postrzeganie harmonizacji prawa podatkowego w ujęciu czasu prowadzi Trybunał do wniosków interpretacyjnych ukierunkowanych na adekwatność wyniku wykładni do bieżącej rzeczywistości, tj. do etapu funkcjonowania rynku. Zauważyć również należy, że zabiegi interpretacyjne odwołujące się do aspektu historycznego przepisów (jego genezy, procesu legislacyjnego, zmian legislacyjnych) dostarczają swoistego kontrargumentu, stanowiącego punkt odniesienia dla ukazania zmienności uwarunkowań pozaprawnych dla współczesnego – odmiennego – rozumienia danego przepisu. Skoro obowiązkiem państw członkowskich jest podejmowanie wszelkich środków ogólnych lub szczególnych (w tym w obszarze wykładni i stosowania prawa), właściwych dla zapewnienia wykonania zobowiązań wynikających z traktatów lub aktów instytucji Unii, to miarą efektywności takich działań jest ich adekwatność do aktualnych potrzeb i zmieniających się uwarunkowań na rynku wewnętrznym. Efektywność tę gwarantuje podejście dynamiczne do wykładni. Dominujące znaczenie w związku z tym ma argumentacja funkcjonalna (celowościowa).

Wykładnia funkcjonalna i wykładnia celowościowa to wykładnie pozajęzykowe. Relacja tych dwóch wykładni jest w teorii definiowana różnie²⁹

Igazgatósága, ECLI:EU:C:2020:1045, Trybunał przyjmuje, że „[w]spomniana wykładnia znajduje ponadto potwierdzenie w legislacyjnym rozwoju przepisu znajdującego się obecnie w art. 147 dyrektywy VAT. Jak wskazał również w istocie rzecznik generalny w pkt. 43–59 i 63 opinii, początkowo był on związany ze zwolnieniami przewidzianymi dla przywozu towarów w bagażu osobistym podróżnych, pozbawionego jakiegokolwiek charakteru handlowego, a także z dostawami dokonywanymi na etapie handlu detalicznego. Tymczasem prawodawca Unii nie wykazał intencji powrotu do tego związku przy okazji różnych zmian, które wprowadził do tego przepisu”.

²⁸ Na przykład w pkt 75 wyroku TSUE z dnia 11 lipca 2019 r., C-91/18, Komisja Europejska przeciwko Republice Greckiej, ECLI:EU:C:2020:654, TSUE przypomina, że „[z] utrwalonego orzecznictwa wynika bowiem, że oświadczenia sformułowane na etapie prac przygotowawczych, które prowadzą do przyjęcia dyrektywy, nie mogą być brane na potrzeby jej wykładni, jeżeli ich treść nie znajduje żadnego odzwierciedlenia w treści rozpatrywanego przepisu i nie mają w związku z tym żadnego znaczenia prawnego (wyrok z dnia 10 kwietnia 2014 r., Komisja/Węgry, C 115/13, niepublikowany, EU:C:2014:253, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo)”.

²⁹ W odniesieniu do wykładni prawa unijnego obie kategorie wykładni również bywają traktowane łącznie – jako ściśle ze sobą powiązana wykładnia celowościowo-funkcjonalna

i z całą pewnością stanowi problem badawczy *in se*. Pomijając dogłębną analizę poglądów na temat relacji wykładni funkcjonalnej i celowościowej, co mogłoby zdominować dalsze rozważania problematyką teoretyczną odległą od zasadniczego tematu artykułu, dalej przyjmuje się najczęstsze założenie, zgodnie z którym wykładnia celowościowa stanowi odmianę wykładni funkcjonalnej³⁰. Przyjąć więc należy, że wykładnia funkcjonalna odwołuje się do tzw. kontekstu funkcjonalnego, tj. rzeczywistości społecznej, czyli faktów, zdarzeń, procesów (faktów o charakterze ustrojowym, aksjologicznym, empirycznym). Jedną z koncepcji wykładni funkcjonalnej zakłada, że jej sens najbardziej wyraża zasada, zgodnie z którą należy uwzględniać konsekwencje społeczne i ekonomiczne, do jakich będzie prowadzić wynik wykładni, i wybrać tę interpretację, która prowadzi do konsekwencji najkorzystniejszych³¹. Z racji tego, że w ramach wykładni funkcjonalnej następują odwołania do różnych wartości, to jest ona również określana jako wykładnia aksjologiczna. W sytuacji, gdy kontekst funkcjonalny tworzą cele instytucji prawnej lub tekstu aktu prawnego, mamy do czynienia z wykładnią celowościową³².

Preferencja wykładni funkcjonalnej (celowościowej) w strategii interpretacyjnej prawa unijnego stanowi środek adekwatny do dynamicznego charakteru tego prawa³³. Kontekst interpretacyjny tworzony przez wartości zmienne w czasie pozwala na to, aby wykładnia aksjologiczna umożliwiała adaptację przepisów prawa do otaczającej rzeczywistości³⁴. Dynamiczny charakter tej wykładni przejawia się tym, że powinna ona być rozważana „w kontekście zmieniających się w czasie wizji tego, czym ma być Unia Europejska”³⁵. Stąd też pozwala ona TSUE „na »nadążanie« za ewolucyjnym

(zob. np. A. Kalisz, *Wykładnia...*, s. 164–165 i literatura tam powołana), lub jako odrębne reguły celowościowe i funkcjonalne (J. Helios, W. Jedlecka, *Wykładnia prawa...*, s. 177 i 183).

³⁰ Na temat istoty wykładni funkcjonalnej i celowościowej oraz wzajemnych ich relacji z perspektywy teorii prawa zob. J. Helios, W. Jedlecka, *Wykładnia prawa...*, rozdział 5 (w szczególności 5.1.1, s. 165 i nast.); A. Kotowski, *Ujęcie interpretacji celowościowej w teorii prawa*, „Prokuratura i Prawo” 2017, R. 11, s. 137; M. Smolak, *Aksjologiczne założenia stosowania dyrektyw wykładni celowościowej*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2014, z. 1, s. 5 i nast.

³¹ J. Helios, W. Jedlecka, *Wykładnia prawa...*, s. 170 i 177.

³² *Ibidem*, s. 166–167, 170 i 177.

³³ *Ibidem*, s. 179.

³⁴ *Ibidem*.

³⁵ *Ibidem*, s. 182.

charakterem Unii Europejskiej”³⁶. Kluczowe znaczenie w tym zakresie ma podłoże aksjologiczne. Przesądza ono o zmienności w czasie preferencji wykładni³⁷.

Postrzeganie harmonizacji jako procesu zakłada zmienność uwarunkowań otoczenia społeczno-gospodarczego, w tym celów i innych wartości aktualnych dla interpretatora. Kontekst celowościowy uwzględniać powinien więc w pierwszej kolejności cel zasadniczy – zapewnienie funkcjonowania rynku wewnętrznego, a dalej także zmieniające się uwarunkowania tego rynku i prawa unijnego w ogóle. Tak jak prawo unijne ewoluuje adekwatnie do tego, jakie wyzwania generuje rynek, tak również zmiany te powinny być uwzględniane w procesie wykładni tego prawa. Zauważyć należy, że jednym z argumentów aksjologicznych dostrzeganych przez TSUE w kontekście celu, jakim jest zapewnienie funkcjonowania rynku wewnętrznego, jest sytuacja uczestników tego rynku (podatników).

4. WYKŁADNIA PRAWA JAKO INSTRUMENT ZAPEWNIENIA FUNKCJONOWANIA RYNKU WEWNĘTRZNEGO – PRZYKŁAD ARGUMENTACJI AKSJOLOGICZNEJ NAWIĄZUJĄCEJ DO SYTUACJI UCZESTNIKÓW TEGO RYNKU

Obecny etap funkcjonowania rynku wewnętrznego cechuje dojrzałość, której wyrazem jest między innymi dostrzeganie sytuacji uczestników tego rynku – podatników. Analiza orzecznictwa TSUE dowodzi, że jako jeden z przejawów działań służących zapewnieniu funkcjonowania rynku wewnętrznego traktuje on argumentację nawiązującą do sytuacji podmiotów funkcjonujących na rynku. W wywodzie obrazującym strategię wykładni prawa Trybunał formułuje argumenty i wartości podmiotowe związane z sytuacją podatników. Stanowią one kontekst aksjologiczny w procesie wykładni prawa podatkowego, postrzeganej jako instrument zapewnienia funkcjonowania rynku wewnętrznego. W ten sposób np. TSUE dokonuje wyboru pomiędzy możliwymi sposobami rozumienia danego przepisu, kierując się celem, jakim jest zmniejszenie ciężaru spoczywającego na handlowcach działających na rynku³⁸. Tak sformułowana w odniesieniu

³⁶ *Ibidem*, s. 183.

³⁷ M. Smolak, *Aksjologiczne założenia...*, s. 9 i 10.

³⁸ Na przykład w pkt. 32–33 wyroku z dnia 5 listopada 2008 r., C-291/07, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet przeciwko Skatteverket, ECLI:EU:C:2008:609, TSUE przyjął, że „art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy oraz art. 56 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112 powinny być interpretowane w ten sposób, iż odbiorca usług doradztwa świadczonych przez podatnika

do ogółu uczestników rynku wewnętrznego wartość, jaką jest „zmniejszenie ciężaru”, doznaje uszczegółowienia w różnych kontekstach. Trybunał, np. poprzez wybór określonego rozumienia przepisów, zmierza do realizacji celu, jakim jest zapewnienie wsparcia dla określonej grupy przedsiębiorców. Prawidłowość tę można zobrazować na przykładzie wykładni celowościowej w kontekście celu, jakim jest wspieranie tworzenia, działalności i konkurencyjności małych przedsiębiorstw³⁹. Celem bardziej precyzyjnym jest również zapewnienie właściwego funkcjonowania konkretnej branży. Jako przykład wskazać można branżę turystyczną⁴⁰.

mającego siedzibę w innym państwie członkowskim, który to odbiorca wykonuje jednocześnie działalność gospodarczą oraz działalność nienależącą do zakresu zastosowania tych dyrektyw, powinien być uznany za posiadającego status podatnika, nawet wówczas, gdy rzeczona usługa jest wykorzystywana na potrzeby ostatniej z wymienionych działalności [...] taka wykładnia jest zgodna z celami i zasadami funkcjonowania wspólnotowego systemu podatku VAT, w zakresie, w jakim zapewnia ona, w sytuacji takiej jak sytuacja przed sądem krajowym, iż końcowy odbiorca świadczenia usług poniesie ostateczny koszt należnego podatku VAT. [...] taka wykładnia jest również zgodna z zasadą pewności prawa i pozwala ponadto na zmniejszenie ciężaru spoczywającego na handlowcach działających na całym jednolitym rynku, a także na ułatwienie swobodnego przepływu usług”.

³⁹ Na przykład w pkt. 41–43 wyroku TSUE z dnia 29 lipca 2019 r., C-388/18, Finanzamt A przeciwko B, ECLI:EU:C:2019:642: „Zasady dotyczące ustalania obrotu w celu zastosowania szczególnej procedury dla małych przedsiębiorstw ustanowione w szóstej dyrektywie 77/388 nie mogą zatem zostać uznane za zrównane, w braku wyraźnego przepisu przewidującego takie zrównanie, z przepisami dotyczącymi szczególnej procedury dla podatników pośredników ustanowionej dyrektywą 94/5. Jeśli chodzi o cel szczególnej procedury dla małych przedsiębiorstw, Trybunał orzekł, że poprzez ten szczególny system prawodawca Unii zamierzał uprościć wymogi dotyczące księgowości związane ze zwykłym systemem VAT (wyrok z dnia 6 października 2005 r., MyTravel, C-291/03, EU:C:2005:591, pkt 39), przy czym te uproszczenia administracyjne mają na celu w szczególności wspieranie tworzenia, działalności i konkurencyjności małych przedsiębiorstw (wyroki: z dnia 26 października 2010 r., Schmelz, C-97/09, EU:C:2010:632, pkt 63; z dnia 2 maja 2019 r., Jarmušienė, C-265/18, EU:C:2019:348, pkt 37). W tym względzie należy zaznaczyć, podobnie jak rząd niemiecki, że celem zamierzonym przez szczególną procedurę dla małych przedsiębiorstw nie jest wzmocnienie konkurencyjności przedsiębiorstw dużych rozmiarów prowadzących działalność polegającą na odsprzedaży towarów używanych. Gdyby wynagrodzenia przekraczające marżę nie były uwzględniane przy ustalaniu obrotu w celu zastosowania tej procedury szczególnej, to przedsiębiorstwa, które osiągają wysoki obrót i wypracowują niewielką marżę, mogłyby mieścić się w tym zakresie i w ten sposób korzystać z nieuzasadnionej przewagi konkurencyjnej”.

⁴⁰ Pkt. 50–51 wyroku TSUE z dnia 17 grudnia 2020 r., C-656/19, BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft. przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, ECLI:EU:C:2020:1045: „Wykładnię tę potwierdza szczególny cel, jakiemu służy

Wykładnia przepisów prawa podatkowego w realiach i dla zapewnienia funkcjonowania rynku wewnętrznego wymaga również uwzględnienia aktualnych uwarunkowań – rzeczywistości gospodarczej i handlowej w konkretnej branży. Tu jako przykład posłużyć może branża budowlana⁴¹.

O dojrzałym stadium rynku wewnętrznego świadczy również uwzględnienie obowiązków administracyjnych podatników i postrzeganie ich w kategoriach potencjalnie nieproporcjonalnych obciążeń administracyjnych, które mogą stanowić naruszenie funkcjonowania rynku⁴². Wartościowym

zwolnienie przewidziane w art. 147 dyrektywy VAT. Prawdą jest, że zwolnienie to ma na celu, w sposób ogólny i podobnie jak to przewidziane w art. 146 ust. 1 lit. b) tej dyrektywy, poszanowanie w ramach handlu międzynarodowego zasady opodatkowania danych towarów w miejscu ich przeznaczenia, a tym samym zagwarantowanie, że dana transakcja będzie opodatkowana wyłącznie w miejscu konsumpcji danych produktów (zob. podobnie wyroki: z dnia 29 czerwca 2017 r., L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, pkt 18 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 17 października 2019 r., Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, pkt 20 i przytoczone tam orzecznictwo). Jednakże wspomniany art. 147 ponadto realizuje, jak wskazał w istocie rzecznik generalny w pkt. 67–71 opinii, szczególny cel wspierania turystyki, na co wskazuje przyznane państwom członkowskim w ust. 1 akapit drugi uprawnienie do zwolnienia dostaw towarów, których całkowita wartość jest niższa od kwoty przewidzianej w akapicie pierwszym lit. c) tego ustępu. Tymczasem przyznanie zwolnienia przewidzianego w art. 147 na rzecz wywozu dokonywanego w celach handlowych w celu odsprzedaży danych produktów w państwie trzecim byłoby bez związku z tym celem wspierania turystyki, który jest ściśle związany z działalnością niemającą charakteru gospodarczego po stronie nabywcy”.

⁴¹ Pkt. 27–29 wyroku TSUE z dnia 2 maja 2019 r., C-224/18, Budimex S.A. przeciwko Ministrowi Finansów, ECLI:EU:C:2019:347: „O ile prawdą jest, że w odniesieniu do świadczenia usług budowlanych lub montażowych są one powszechnie uważane za wykonane w dacie materialnego zakończenia robót, to jednak dla zakwalifikowania transakcji jako »transakcji podlegającej opodatkowaniu« w rozumieniu dyrektywy VAT rzeczywistość gospodarcza i handlowa stanowi podstawowe kryterium dla stosowania wspólnego systemu VAT, które należy uwzględnić (zob. podobnie wyrok z dnia 22 listopada 2018 r., MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, pkt 43). [...] Nie można zatem wykluczyć, że biorąc pod uwagę postanowienia umowne odzwierciedlające rzeczywistość gospodarczą i handlową w dziedzinie, w której usługa jest wykonywana, usługa ta może zostać uznana za wykonaną dopiero po dacie materialnego zakończenia usługi, w następstwie spełnienia pewnych warunków nierozdzielnie związanych z usługą i mających decydujące znaczenie dla zapewnienia jej kompletności”.

⁴² Pkt. 27–30 wyroku TSUE z dnia 16 października 2014 r., C-605/12, Welmory Sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Gdańsku, ECLI:EU:C:2014:2298: „W uregulowaniu ustalenia miejsca świadczenia usługi poprzez elastyczne określenie osoby zobowiązanej do zapłaty podatku należy ponadto unikać nieproporcjonalnego obciążenia administracyjnego podatników. I tak, zgodnie z art. 193 i 196, w wypadkach

przykładem jest również uwzględnienie w procesie wykładni praktycznej konieczności skutecznego stosowania wspólnego systemu podatku VAT⁴³. Aspekty praktyczne dobitnie obrazują również standardy księgowości. Trybunał dostrzega znaczenie uproszczeń dotyczących księgowości dla wspierania tworzenia, działalności i konkurencyjności małych przedsiębiorstw⁴⁴.

przewidzianych w art. 44 dyrektywy VAT zobowiązany do zapłaty podatku VAT może być zarówno usługodawca, jak i podatnik będący usługobiorcą. [...] Aby sprostać wymogom funkcjonującego rynku wewnętrznego, od usługodawcy nie można oczekiwać ani obszernej weryfikacji odbiorcy jego usługi, ani akceptacji niepewności co do kwestii jego zobowiązania do zapłaty podatku VAT. Jeżeli elastyczne określenie osoby zobowiązanej do zapłaty podatku wbrew jego celowi samo nie staje się obciążeniem administracyjnym dla usługodawcy, także z tego względu należy wymagać obiektywnych i jednoznacznych kryteriów, na podstawie których usługodawca może stwierdzić, czy odbiorca jego usługi ma siedzibę w kraju na podstawie stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej”.

⁴³ Pkt. 33, 35–36 wyroku TSUE z dnia 5 marca 2009 r., C-302/07, JD Wether-
spoon plc przeciwko The Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs, ECLI:EU:C:2009:125: „państwa członkowskie przy ustanawianiu bądź przyjmowaniu określonej metody zaokrąglania są zobowiązane do przestrzegania zasad regulujących wspólny system podatku VAT, takich jak zasada neutralności podatkowej i zasada proporcjonalności. Przestrzeganie zasad uznanych we wspólnotowym porządku prawnym nie skutkuje jednak tym, że kwestia szczególnej metody zaokrąglania, która ma być stosowana, sama należy do prawa wspólnotowego (ww. wyrok w sprawie Koninklijke Ahold, pkt 32). [...] Tym samym rzeczona zasada nie zawiera żadnego wymogu dotyczącego zastosowania szczególnej metody zaokrąglania, pod warunkiem że metoda przyjęta przez dane państwo członkowskie gwarantuje, iż kwota otrzymana przez organ podatkowy z tytułu podatku VAT będzie dokładnie odpowiadała kwocie zadeklarowanej z tytułu podatku VAT na fakturze i zapłaconej przez konsumenta podatnikowi (zob. ww. w sprawie Koninklijke Ahold, pkt 37). Co się tyczy zasady proporcjonalności, Trybunał orzekł, że o ile przestrzeganie tej zasady wymaga, aby zaokrąglona kwota opowiadała, w jak największym stopniu, kwocie podatku VAT wynikającej z zastosowania obowiązującej stawki, to jednak wymóg ten należy pogodzić z praktyczną koniecznością skutecznego stosowania wspólnego systemu podatku VAT, oraz że ze względu na techniczny aspekt kwestii zaokrąglania więcej niż jedna metoda może spełniać te wymogi (zob. podobnie wyrok w sprawie Koninklijke Ahold, pkt. 39–41)”.

⁴⁴ Pkt 39 i 42 wyroku TSUE z dnia 29 lipca 2019 r., C-388/18, Finanzamt A przeciwko B, ECLI:EU:C:2019:642: „Co się tyczy genezy przepisów dotyczących VAT, należy zauważyć, że ewolucja tego uregulowania potwierdza również, że pojęcie »marży uzyskanej przez podatnika-pośrednika« nie może wywierać wpływu na wykładnię pojęcia »obrotu« w ramach procedury szczególnej dla małych przedsiębiorstw. [...] Jeśli chodzi o cel szczególnej procedury dla małych przedsiębiorstw, Trybunał orzekł, że poprzez ten szczególny system prawodawca Unii zamierzał uprościć wymogi dotyczące księgowości związane ze zwykłym systemem VAT (wyrok z dnia 6 października 2005 r., MyTravel, C-291/03, EU:C:2005:591, pkt 39), przy czym te uproszczenia administracyjne mają na

5. UWAGI KOŃCOWE

Rynek wewnętrzny jest celem UE realizującym się w procesie, w który zaangażowanych jest wiele podmiotów podejmujących różne działania. Funkcjonowanie rynku wewnętrznego zależy więc od wszystkich jego uczestników⁴⁵ i podejmowanych przez nich działań, w tym odpowiedniego stosowania prawa podatkowego. Efektywność takich działań zależy w znacznej mierze od ich adekwatności do rzeczywistych i aktualnych warunkowań otoczenia rynkowego. To, czy cele rynkowe zostaną osiągnięte, zależy więc również od tego, czy poziom harmonizacji prawa podatkowego (rozumianej jako stanowienie, implementacja oraz wykładnia i stosowanie prawa) będzie odpowiedni do zmieniających się potrzeb i okoliczności gospodarczych. W badaniach naukowych i analizach instytucjonalnych rozwoju rynku wewnętrznego podkreślana jest bowiem kluczowa rola tworzenia i stosowania prawa, i jednocześnie zakłócenia w tym zakresie wskazywane są jako źródło zagrożeń dla funkcjonowania rynku⁴⁶. Założenia powyższe są realizowane poprzez podejście dynamiczne w wykładni unijnego prawa podatkowego.

Współcześnie wyrazem dynamicznego podejścia w wykładni prawa podatkowego jest wskazanie przez TSUE aktualnego celu, rozumianego jako argument interpretacyjny, jakim jest funkcjonowanie rynku wewnętrznego. Dodatkowo TSUE podkreśla potrzebę zapewnienia określonego standardu tego funkcjonowania (dobrego, prawidłowego itd.). Pośrednio wyrazem tego są częste nawiązania do genezy i ewolucji regulacji prawnych, z jednoczesnym przypisaniem im różnych celów na różnych etapach funkcjonowania rynku.

Do cech charakterystycznych współczesnych zasad wykładni unijnego prawa podatkowego należy również podejście podmiotowe, tj. zwrócenie uwagi na standardy funkcjonowania uczestników rynku wewnętrznego. To podatnik i jego obowiązki jako uczestnika rynku stają się przedmiotami zainteresowań TSUE. Nie tylko zatem wyzwania związane z tworzeniem rynku, utożsamiane ze znoszeniem barier i zakłóceń konkurencji, ale również

celu w szczególności wspieranie tworzenia, działalności i konkurencyjności małych przedsiębiorstw”.

⁴⁵ K. Tomaszewski, *Rynek wewnętrzny Unii Europejskiej – szansą i wyzwaniem dla obywateli*, „Studia Europejskie” 2003, nr 2, s. 111.

⁴⁶ Na ten temat np. A.A. Ambroziak, *Bilans...*, s. 51 i nast.; K. Tomaszewski, *Rynek wewnętrzny...*, s. 111.

standardy działania jego uczestników, w tym przede wszystkim otoczenie prawne dla prowadzonej przez nich aktywności gospodarczej, skupiają uwagę TSUE i ukierunkowują jego interpretacje.

Powyższe refleksje prowadzą do wniosku, że wraz z ewolucją rynku wewnętrznego, przejawiającą się w przejściu od wyzwań związanych z jego tworzeniem do wyzwań związanych z zapewnieniem określonych standardów jego funkcjonowania, poszerza się kontekst aksjologiczny wykładni prawa podatkowego. Wartościami, których uwzględnienie w procesie wykładni prawa podatkowego promuje TSUE, są: dobre (jakościowe) funkcjonowanie rynku wewnętrznego oraz dobre (sprawne, łatwe) funkcjonowanie jego uczestników, przejawiające się w ułatwieniach w realizacji nałożonych na nich obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego, wykładni przepisów prawa podatkowego, z uwzględnieniem specyfiki określonej branży oraz ochrony pozycji rynkowej określonych grup uczestników. Działaniem służącym realizacji takich celów jest poszukiwanie w procesie wykładni prawa podatkowego kontekstu funkcjonalnego interpretowanych przepisów poprzez wskazanie faktów o charakterze rynkowym i aksjologicznym⁴⁷. Fakty rynkowe nawiązują do aktualnych uwarunkowań rynku wewnętrznego, natomiast fakty aksjologiczne do wartości pożądaných i akceptowanych przez jego uczestników (m.in. ułatwień w realizacji obowiązków podatkowych, prostych rozwiązań rachunkowych, uwarunkowań sprzyjających małym przedsiębiorcom).

BIBLIOGRAFIA

- Ambroziak A.A., *Bilans dwudziestolecia istnienia rynku wewnętrznego Unii Europejskiej – aspekty wdrażania legislacji unijnej*, „Studia Europejskie” 2012, nr 64.
- Andrzejewska-Czernek I., *Wykładnia prawa podatkowego w Unii Europejskiej*, Warszawa 2013.
- Antonów D., *Wpływ orzecznictwa ETS na wykładnię prawa podatkowego*, „Jurysdykcja Podatkowa” 2008, nr 3.
- Antonów D., *Wykładnia prawa podatkowego po wstąpieniu Polski do Unii Europejskiej*, Warszawa 2008.
- Brzeziński B., *Reformy prawa podatkowego a kwestie wykładni prawa*, [w:] *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, red. H. Dzwonkowski, J. Kulicki, Warszawa 2016.
- Brzeziński B., *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013.
- Dąbrowska P., *Skutki orzeczenia wstępnego Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, Warszawa 2004.

⁴⁷ Na temat wykładni funkcjonalnej prawa unijnego i poszukiwania kontekstu funkcjonalnego w taki sposób J. Helios, W. Jedlecka, *Wykładnia prawa...*, s. 170.

- Grzybowski T., *Wpływ zmian prawa na jego wykładnię*, LEX 2013.
- Helios J., Jedlecka W., *Wykładnia prawa Unii Europejskiej ze stanowiska teorii prawa*, Wrocław 2018.
- Kalisz A., *Wykładnia i stosowanie prawa wspólnotowego*, Warszawa 2017.
- Kotowski A., *Ujęcie interpretacji celowościowej w teorii prawa*, „Prokuratura i Prawo” 2017, R. 11.
- Morawski L., *Wykładnia w orzecznictwie sądów. Komentarz*, Toruń 2002.
- Pikuła Ł.J., *Metody wykładni prawa stosowane przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, „Przegląd Prawno-Ekonomiczny” 2016, nr 36.
- Słownik języka polskiego PWN*, b.r., <https://sjp.pwn.pl/> (dostęp: 21.08.2023).
- Smolak M., *Aksjologiczne założenia stosowania dyrektyw wykładni celowościowej*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2014, z. 1.
- Tomaszewski K., *Rynek wewnętrzny Unii Europejskiej – szansą i wyzwaniem dla obywateli*, „Studia Europejskie” 2003, nr 2.
- Wróblewski J., *Rozumienie prawa i jego wykładni*, Wrocław 1990.
- Zieliński M., *Wykładnia prawa. Zasady. Reguły. Wskazówki*, Warszawa 2002.