
WYKŁADNIA PRAWA PODATKOWEGO UNII EUROPEJSKIEJ DOKONYWANA PRZEZ SĄDY ADMINISTRACYJNE ORAZ ORGANY ADMINISTRACJI PODATKOWEJ

IZABELA ANDRZEJEWSKA-CZERNEK

SPIS TREŚCI

1. Uwagi wstępne	90
2. Wykładnia unijnego prawa podatkowego dokonywana przez polskie sądy administracyjne	93
2.1. Sytuacja wykładni prawa unijnego przed sądami krajowymi.....	93
2.2. Przebieg wykładni prawa unijnego dokonywanej przez sąd administracyjny.....	99
2.2.1. Wstęp.....	99
2.2.2. Wykładnia zawarta w pytaniach prejudycjalnych.....	101
2.2.3. Wykładnia zawarta w orzecznictwie sądów	106
2.3. Podsumowanie.....	108
3. Wykładnia unijnego prawa podatkowego dokonywana przez organy polskiej administracji podatkowej.....	109
3.1. Sytuacja wykładni unijnego prawa podatkowego przez organ podatkowy.....	109
3.2. Przebieg wykładni unijnego prawa podatkowego dokonywanej przez krajowe organy podatkowe	110
3.2.1. Uwagi ogólne	110
3.2.2. Pomięcie przepisów prawa Unii Europejskiej.....	111
3.2.3. Wykładnia przepisów prawa unijnego contra legem.....	113
3.2.4. Wykładnia rozszerzająca przepisów prawa Unii Europejskiej.....	117

3.2.5.	Pozornie prawidłowa wykładnia przepisów unijnego prawa podatkowego	118
3.2.6.	Prawidłowa wykładnia przepisów unijnego prawa podatkowego	119
3.3.	Wpływ orzecznictwa sądów na wykładnię unijnego prawa podatkowego stosowaną przez organy podatkowe	120
3.3.1.	Uwagi ogólne	120
3.3.2.	Wpływ orzecznictwa wojewódzkich sądów administracyjnych	123
3.3.3.	Wpływ orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego	124
3.3.4.	Wpływ orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości	132
3.4.	Podsumowanie	135
4.	Zakończenie	136

1. UWAGI WSTĘPNE

Moment, w którym prawo krajowe schodzi na dalszy plan, ustępując miejsca prawu Unii Europejskiej, jest trudny do uchwycenia¹. Jest tak dlatego, że prawo unijne i prawo krajowe są (a przynajmniej powinny być) brane pod uwagę równoległe – zgodność prawa krajowego z prawem unijnym powinna być stale monitorowana, praktycznie na każdym szczeblu postępowania przez organami krajowymi państw członkowskich.

Moment, w którym należy zastosować – lub zbadać konieczność zastosowania - prawa Unii Europejskiej następuje z pewnością w czasie postępowania przed sądami krajowymi państwa członkowskiego. Sądy krajowe są zatem tymi podmiotami, które na codzień stosują lepiej lub gorzej zaimplementowanie do krajowych porządków prawnych prawo unijne. To one decydują o zgodności przepisów krajowych z unijnymi czy też o ewentualnej konieczności zadania pytania prejudycjalnego, o sposobie jego sformułowania, o przedstawieniu swojej propozycji odpowiedzi na to pytanie oraz o treści tej odpowiedzi². Wykładnia dokonywana właśnie przez te podmioty³ ma kluczowe znaczenie z

¹ S. Prechal, *Community law in national courts: the lessons from van Schnijdel*, Common Market Law Review 1998, nr 35, str. 681.

² S. A. Nyikos, *The European Court of Justice and national courts – strategic interaction within the EU judicial process* [w:] Materiały z konferencji *Constitutional Courts*, która odbyła się w dniach 1-3 listopada 2001 r. na Washington University. Materiały zamieszczone są na stronie: <http://law.wustl.edu/higls/index.asp?id=1786>

punktu widzenia prawa unijnego. Jakość stosowania przez sądy krajowe prawa unijnego⁴, a zatem i jakość wykładni, zależy w dużej mierze od znajomości tego prawa przez personel sądów, a także od świadomości prawnej stron sporu⁵, a co za tym idzie – ich doradców⁶. Co ważne, na wykładni sądów zawartej w orzecznictwie powinny wzorować się organy podatkowe. Są one również zobowiązane do dokonywania wykładni unijnego prawa podatkowego.

Obowiązek stosowania prawa podatkowego Unii Europejskiej⁷ przez organy administracji podatkowej wynika z przepisów tego prawa (w szczególności z art. 4 ust. 3 tiret 3 i 4 Traktatu o Unii Europejskiej⁸ oraz art. 288 tiret 3 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej).

Z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości (dalej: TS) wynika, że obowiązek podjęcia wszelkich środków koniecznych dla osiągnięcia rezultatu przewidzianego dyrektywami dotyczy wszystkich organów państw członkowskich, a nie tylko sądów⁹. Organ podatkowy są zatem również tymi organami państwa, na których ciąży obowiązek stosowania prawa unijnego.

Obowiązek uwzględniania prawa unijnego przez krajowe organy podatkowe jest podkreślany w orzecznictwie sądów polskich. Warte z pewnością zacytowania jest stwierdzenie zawarte w kilkuset orzeczeniach wojewódzkich sądów administracyjnych (dalej: w.s.a.)¹⁰ oraz Naczelnego Sądu

³ Wchodzą w grę wszystkie podmioty uważane za sądy przez TS - zob. przegląd orzecznictwa zawarty w opinii RzG R. J. Colomera w sprawie C-17/00 z 28 czerwca 2001 r. Zob. też A. Arnulf, *European Union Law*, Londyn 2006, str. 508-509, J. Steinter, *EU Law*, Oxford 2006, str. 204-207, M. Lasota, *Wykładnia autonomiczna w europejskim prawie wspólnotowym – kilka uwag na przykładzie znaczenia terminu 'sąd'* [w:] *Polska kultura prawna a proces integracji europejskiej* pod red. S. Wronkowskiej, Zakamycze 2005, str. 197-199.

⁴ Zbiór zasad dotyczących stosowania prawa unijnego przez sądy krajowe, wynikających z orzecznictwa TS, zawiera obszerne opracowanie A. Wróbla (red.), *Stosowanie prawa Unii Europejskiej przez sądy*, tom II, M. Szwarz-Kuczer, K. Kowalik-Bańczyk (red.) *Zasady-orzecznictwo-piśmiennictwo*, Warszawa 2007. Interesujące rozważania na temat stosowania przepisów prawa unijnego przez sądy krajowe *ex officio* zawiera artykuł J.J. van Dam, J.A.R. van Eijdsen, *Ex officio application of EC law by national courts of law in tax cases, dostrzety authority or obligation?*, *EC Tax Review* 2009, nr 1, str. 16-28.

⁵ Potrzeba skierowania pytania prejudycjalnego do TS może być sugerowana przez strony w czasie postępowania. Zdarza się, iż strony przygotowują treść pytania oraz przedstawiają swoją propozycję odpowiedzi w pismach procesowych.

⁶ Szerzej na ten temat S. A. Nyikos, *The European Court... op. cit.*

⁷ Próba zdefiniowania pojęcia *prawo podatkowe Unii Europejskiej* została podjęta w opracowaniu I. Andrzejewskiej-Czernek, *Wykładnia językowa prawa podatkowego Wspólnoty Europejskiej w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2006, nr 2, str. 10-14.

⁸ Zob. wersje skonsolidowane Traktatu o Unii Europejskiej i Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (dalej: TFUE), Dz.U.U.E. seria C nr 115 z 9 maja 2008 r., str. 0001 – 0388.

⁹ Tak np. TS w wyroku z 24 października 1996 r. *Aannemersbedrijf P.K. Kraaijeveld BV e.a. przeciwko Gedeputeerde Staten van Zuid-Holland*, nr C-72/95, par. 55, a także w wyroku z 13 listopada 1990 r., *Marleasing SA przeciwko La Comercial Internacional de Alimentacion SA.*, nr C-106/89, par. 8., oraz w wyroku z 15 czerwca 2000 r., *Brinkmann Tabakfabriken GmbH przeciwko Hauptzollamt Bielefeld*, nr C-365/98, par. 40.

¹⁰ Gros wyroków (ponad 300) podkreślających obowiązek stosowania prawa unijnego przez organy podatkowe wydał WSA w Gliwicach, począwszy od wyroku z 19 stycznia 2007 r., (III SA/GI 947/06), do wyroku z 27 listopada 2009 r., (III SA/GI 781/09).

Administracyjnego (dalej: NSA)¹¹: (...) *zastosowanie prawa unijnego w sprawach podatkowych jest obowiązkiem nie tylko sądów administracyjnych, ale także organów władzy państwa, czyli organów podatkowych. Wynika to z faktu, jak wskazano wyżej, że organy podatkowe mają obowiązek przestrzegania prawa i działania w jego granicach, czyli również w granicach prawa unijnego.*

W wyroku z 2 kwietnia 2009 r. (I FSK 4/08), NSA wskazuje również istotne argumenty przemawiające za stosowaniem prawa unijnego przez organy podatkowe:

1. sformułowanie orzeczeń TS dotyczących stosowania prawa unijnego przez organy krajowe wyraźnie wskazuje na to, że sądy są tylko jedną z kategorii organów krajowych mających obowiązek stosowania prawa unijnego,
2. organy administracyjne w państwach członkowskich mają w wielu dziedzinach kompetencje do wydawania aktów administracyjnych lub do podejmowania innych działań, które są normowane w całości lub w części prawem unijnym,
3. TS wyraził pogląd, że również organy administracji, obok sądów, są zobowiązane do przestrzegania zasady pierwszeństwa prawa unijnego wobec prawa krajowego i do odmowy stosowania prawa krajowego niezgodnego z prawem unijnym¹²,
4. akty administracyjne, a także inne czynności organów administracji podlegają kontroli sądowej, a nałożenie obowiązku stosowania prawa unijnego jedynie na sądy, przy równoczesnym braku takiego obowiązku w odniesieniu do organów administracyjnych, prowadziłoby do przyjmowania z góry podwójnego standardu stosowania prawa i powodowałoby stan niepewności co do sytuacji prawnej,
5. nieuwzględnienie prawa unijnego przez organy podatkowe i zapłata z tego powodu przez podatnika określonej kwoty wymierzonego podatku, w przypadku uchylecia decyzji przez sąd administracyjny, który zastosował prawo unijne, jest naruszeniem prawa, które może prowadzić do odpowiedzialności odszkodowawczej państwa polskiego.

Szerokie odniesienie do kwestii stosowania prawa unijnego przez polskie organy podatkowe zawiera również wyrok WSA w Warszawie z 11 kwietnia 2008¹³, w którym Sąd udzielił wprost odpowiedzi na pytanie, czy Minister Finansów, wydając interpretację na mocy przepisów artykułów 14a-14p Ordynacji podatkowej¹⁴, ma obowiązek uwzględnić przepisy dyrektyw unijnych, czy też, jak wynikało z treści interpretacji będącej przedmiotem zaskarżenia, organy podatkowe mają prawo

¹¹ Wyrok z 2 kwietnia 2009 r., I FSK 4/08.

¹² Sprawy nr C-103/88 (Fratelli Constanzo) pkt 33, C-97/90 (Hansgeorg Lennartz) pkt 33, C-62/00 (Marks & Spencer).

¹³ III SA/Wa 263/08.

¹⁴ Ustawa z 29 sierpnia 1997 r., j.t. Dz. U. z dnia 14 stycznia 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm., dalej: Ordynacja podatkowa.

stosować jedynie polskie przepisy ustaw podatkowych z pominięciem przepisów unijnych dyrektyw. WSA w Warszawie odpowiedział na to pytanie następująco: *nie tylko sądy, ale i organy podatkowe mają obowiązek dokonywać interpretacji przepisów prawa podatkowego z uwzględnieniem regulacji zawartej w przepisach prawa unijnego*. Sąd stwierdził również, że polskie organy podatkowe są zobowiązane - w razie stwierdzenia, że normy prawa polskiego są niezgodne z prawem unijnym - zastosować normy prawa unijnego jako podstawę swoich rozstrzygnięć, odmawiając równocześnie zastosowania norm prawa polskiego¹⁵. Stwierdzenia te poparł NSA, co wynika z wyroku z 11 marca 2010 r. (sygn. I FSK 61/09). Sąd ten odniósł się do często powoływanego przez organy podatkowe argumentu, że w postępowaniu o wydanie interpretacji dokonują one interpretacji *przepisów prawa podatkowego*, o których mowa w art. 3 pkt 2 Ordynacji podatkowej¹⁶. Zdaniem organów podatkowych wyklucza to interpretację przepisów prawa pochodnego Unii Europejskiej. NSA wskazał jednak przeciwnie, że dyrektywy są źródłem prawa pochodnego, wydawanego na podstawie Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską i dlatego powinny być zaliczane do *przepisów prawa podatkowego* w rozumieniu powyższej definicji. Zdaniem Sądu organ podatkowy, który wydaje interpretację indywidualną, nie może ignorować treści dyrektywy; dotyczy to także tych przypadków, w których prawo krajowe jest z nią sprzeczne. Jeżeli dyrektywa przyznaje podatnikowi pewne prawa, których nie przewiduje prawo krajowe, to – wydając interpretację – organ powinien odnotować, że dyrektywa została niewłaściwie implementowana lub nie została implementowana w ogóle¹⁷.

2. WYKŁADNIA UNIJNEGO PRAWA PODATKOWEGO DOKONYWANA PRZEZ POLSKIE SĄDY ADMINISTRACYJNE

2.1. SYTUACJA WYKŁADNI PRAWA UNIJNEGO PRZED SĄDAMI KRAJOWYMI

Sytuacją wykładni przed sądem krajowym ma miejsce wtedy, gdy dokonanie wykładni unijnego prawa podatkowego w postępowaniu przed tym sądem jest konieczne. Innymi słowy sytuacja wykładni ma miejsce, gdy zakres regulacji prawa krajowego podlegającego wykładni pokrywa się z

¹⁵ Tak również S. Biernat, *Przystąpienie Rzeczypospolitej Polskiej do Unii Europejskiej: wyzwania dla organów stosujących prawo*, [w:] *Prawo polskie a prawo Unii Europejskiej*, pod red. naukową E. Pionka, Warszawa 2003, s. 106-107.

¹⁶ Zob. chociażby pismo DIS w Warszawie z 22 lutego 2010 r. nr IPPP1-443-116/10-2/EK.

¹⁷ Na podstawie ustnych motywów wyroku, przedstawionych na rozprawie.

zakresem regulacji prawa unijnego¹⁸. Oczywiście sytuacja wykładni następuje, gdy dokonujemy wykładni prawa krajowego, które zostało uchwalone w wyniku konieczności transpozycji przepisów unijnych do krajowych porządków prawnych, a także wtedy, gdy prawo unijne musi znaleźć zastosowanie w sprawie z innych powodów (należy zwrócić uwagę na to, że przepisy prawa unijnego, będące podstawą zakazu dyskryminacji w sferze podatków bezpośrednich, to bezpośrednio skuteczne przepisy TWE, które nie odnoszą się *expressis verbis* do podatków¹⁹). Sytuacja wykładni istnieje obiektywnie – niezależnie od tego, czy sąd krajowy fakt ten odnotował. Sytuacja wykładni w tym rozumieniu może – lecz nie musi - zaistnieć zawsze, gdy przepisy unijnego prawa podatkowego znajdują zastosowanie. Stwierdzenie to jest konsekwencją przyjęcia na potrzeby niniejszego opracowania klaryfikacyjnej koncepcji wykładni²⁰. Koncepcja ta nieobca jest również samemu Trybunałowi, co wynika choćby z wypracowania przezeń doktryny *acte clair*.

W świetle przepisów prawa unijnego, kompetencje sądów krajowych w kwestii wykładni prawa unijnego są ograniczone. Z art. 234 TWE wynika, że Trybunał Sprawiedliwości jest jedynym sądem właściwym w sprawach orzekania o wykładni Traktatu w trybie prejudycjalnym. Należy przy tym pamiętać, że stosunek łączący sądy krajowe z Trybunałem ma naturę współpracy, nie zaś hierarchicznego podporządkowania.

Zgodnie z art. 234 TWE, w przypadku, gdy pytanie związane z wykładnią jest podniesione przed sądem jednego z Państw Członkowskich, którego orzeczenia podlegają zaskarżeniu według prawa wewnętrznego, sąd ten może zwrócić się do Trybunału Sprawiedliwości z wnioskiem o rozpatrzenie tego pytania, jeśli uzna, że decyzja w tej kwestii jest niezbędna do wydania wyroku. W przypadku, gdy takie pytanie jest podniesione w sprawie zawisłej przed sądem krajowym, którego orzeczenia nie podlegają zaskarżeniu według prawa wewnętrznego²¹, sąd ten jest zobowiązany wnieść pytanie prejudycjalne do Trybunału Sprawiedliwości.

¹⁸ Zob. S. Biernat, *Wykładnia prawa krajowego zgodnie z prawem Wspólnot Europejskich* [w:] *Implementacja prawa integracji europejskiej w krajowych porządkach prawnych*, red. C. Mik, Toruń 1998, str. 138.

¹⁹ Szeroko na ten temat A. Zalański, *Zakaz dyskryminacji w sferze podatków bezpośrednich w prawie podatkowym Wspólnoty Europejskiej*, Warszawa 2006, str. 100.

²⁰ Zgodnie z tą koncepcją wykładni ma ona służyć wyjaśnianiu wątpliwości dopiero w momencie, gdy pojawią się one u konkretnych podmiotów, w konkretnych sprawach. Więcej na ten temat M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady. Reguły. Wskazówki*, Warszawa 2002, str. 74-79.

²¹ Ustalenie, który sąd jest sądem, od którego orzeczeń nie ma odwołania, może stanowić problem, ponieważ w doktrynie funkcjonują dwie koncepcje wskazania takiego sądu: abstrakcyjna i konkretna. W myśl teorii abstrakcyjnej sądem, od którego orzeczeń odwołanie nie przysługuje jest taki sąd, od którego orzeczeń zasadniczo nie przewiduje się odwołań w danym systemie prawnym. W myśl teorii konkretnej tego rodzaju sądem jest każdy sąd, od którego orzeczenia w konkretnej sytuacji odwołanie nie przysługuje. Szerzej na ten temat C. Mik, *Europejskie prawo wspólnotowe*, Warszawa 2000, str. 704. TS zdaje się opowiadać za teorią konkretną. Więcej na ten temat K. Scheuring, *Ochrona praw jednostek w postępowaniach przed sądami unijnymi*, Wolters Kluwer Polska 2007, str. 383-384.

Stąd wynika, że sądy, od orzeczeń których odwołanie jest możliwe, mają możliwość orzekania nawet w sprawach, w których istnieje wątpliwość co do wykładni prawa unijnego, natomiast sądy, od orzeczeń których odwołanie nie przysługuje, takiej możliwości – przynajmniej teoretycznie - nie mają. Teoretycznie – ponieważ stwierdzenie, czy w danej sprawie powstało pytanie dotyczące wykładni prawa unijnego – zależy wyłącznie od uznania sądu. Wniosek strony postępowania w sprawie zadania pytania prejudycjalnego może oczywiście zwrócić uwagę Sądu na kwestię wykładni prawa unijnego, która jest konieczna dla rozwiązania sprawy; strony postępowania nie mogą jednak w żaden sposób zmusić sądu do zadania pytania. Z drugiej strony - rozpoczęcie procedury prejudycjalnej nie wymaga podjęcia przez strony jakiegokolwiek działania.

Pomimo tego, że sądy, od których orzeczeń odwołanie przysługuje, cieszą się w kwestii wykładni prawa unijnego opisaną wolnością, warto wskazać, że jeżeli sąd taki stwierdzi, że konieczność zadania pytania prejudycjalnego z dużym prawdopodobieństwem może pojawić się na kolejnym etapie postępowania, powinien to pytanie zadać niezwłocznie²².

Przesłanki kierowania do TS pytań prejudycjalnych, określone w art. 234 TWE, zostały dopracowane w orzecznictwie Trybunału, przybierając postać doktryn: *acte clair* i *acte éclairé*²³. Podstawą zaś tych doktryn jest przede wszystkim wyrok w sprawie CILFIT²⁴, zapadły 27 lat temu²⁵, oraz wcześniejszy wyrok w sprawie Da Costa²⁶, sprzed 46 lat.

Z orzeczenia w sprawie CILFIT wynikają 3 kryteria²⁷, którymi należy się kierować decydując o tym, czy istnieje konieczność zadania pytania prejudycjalnego. Mianowicie, nie ma potrzeby kierowania takiego pytania do TS, gdy:

- a) pytanie nie ma znaczenia dla rozpatrywanej sprawy, albo
- b) z wykładnią danego przepisu prawa TS już się zmierzył we wcześniejszym orzecznictwie, (*acte éclairé*), albo
- c) prawidłowe zastosowanie prawa unijnego jest tak oczywiste, że nie ma miejsca na uzasadnione wątpliwości (*acte clair*).

²² Zob. nota informacyjna dotycząca składania przez sądy krajowe wniosków o wydanie orzeczeń w trybie prejudycjalnym, Dz.U.U.E. z 11 czerwca 2005 r., seria C, nr 143, str. 4, pkt 18 i 19.

²³ Szeroko na temat wskazanych doktryn i ich zastosowania przez sądy krajowe państw członkowskich zob. Dourado A. P., da Palma Borges R. (red.), *The Acte Clair in EC direct tax law*, IBFD 2008.

²⁴ Wyrok z 6 października 1982, nr 283/81, Srl CILFIT and Lanificio di Gavardo SpA p. Ministry of Health.

²⁵ Szerzej na ten temat A. Arnull, *European Union Law*, Londyn 2006, str. 518-522.

²⁶ Wyrok z 27 marca 1963 w sprawach połączonych nr 28 do 30-62 pomiędzy Da Costa en Schaake NV, Jacob Meijer NV, Hoechst-Holland NV p. Netherlands Inland Revenue Administration.

²⁷ Kryteria określone w wyroku w sprawie CILFIT są krytykowane przez doktrynę. Zob. opinia RzG Jacobsa w sprawie C-337/95 *Parfums Christian Dior*, par. 28., a także A. Złasiński, *Acte clair, acte éclairé and EC judicial protection in the field of direct taxation (with references to the Polish judicial system)* [w:] Ana Paula Dourado, Ricardo da Palma Borges (red.), *The Acte Clair...* op. cit., str. 329.

Odnosząc się do kryterium drugiego (b) należy podkreślić, że nie ma tu znaczenia fakt, czy pytania prejudycjalne zasadne w poprzedniej, rozpatrzonej już sprawie, są identyczne z tymi, które miałyby zostać zadane. Trzeba zastrzec, że spełnienie tego kryterium nie pozbawia sądu krajowego prawa do ponownego spytania o wykładnię tego samego przepisu, bądź nawet do zadania tego samego pytania; sąd krajowy ma prawo ponownie spytać o to samo, jeżeli chce, aby TS rozważył ponownie swoje poprzednie rozstrzygnięcia²⁸.

Co do kryterium trzeciego (c), to musi być ono rozważane w świetle szczególnych cech prawa unijnego, szczególnych trudności, którym powód daje jego wykładnia oraz ryzyka rozbieżności pomiędzy decyzjami sądów krajowych państw członkowskich Unii Europejskiej²⁹. Zanim sąd krajowy dojdzie do wniosku, że prawidłowe zastosowanie prawa unijnego nie budzi najmniejszych wątpliwości, musi być przekonany, że jest to równie oczywiste dla sądów krajowych innych państw członkowskich oraz dla Trybunału Sprawiedliwości³⁰. Warto w tym miejscu dodać, że akceptacja – i tym samym możliwość korzystania - przez sąd krajowy z doktryny *acte clair* zależy od przyjętej koncepcji wykładni. Zwolennicy koncepcji klaryfikacyjnej wykładni³¹ są w stanie zaakceptować doktrynę *acte clair*. Z punktu widzenia zwolenników koncepcji derywacyjnej wykładni³², może być to trudne. Przyjmując tę koncepcję dojść można bowiem do wniosku, że doktryna *acte clair* zachęca do zaniechania wykładni poprzez odgórne założenie, że tekst jest oczywisty, podczas gdy dopiero w toku wykładni można ustalić, czy tak właśnie jest³³.

Biorąc zatem pod uwagę kryteria z wyroku w sprawie CILFIT, sytuacja wykładni z pewnością ma miejsce wtedy, gdy w czasie rozpatrywania konkretnej sprawy powstanie pytanie dotyczące wykładni prawa unijnego, na które odpowiedź jest konieczna do wydania rozstrzygnięcia, a doktryny *acte clair* i *acte éclairé* nie znajdują zastosowania – czyli, gdy nie jest spełnione żadne ze wskazanych kryteriów. W sytuacji wykładni o której tu mowa, każdy krajowy organ będący sądem lub trybunałem w rozumieniu przedstawionym w orzecznictwie TS ma prawo lub nawet obowiązek zadać pytanie prejudycjalne. Analizując tę kwestię od strony polskiego sądownictwa krajowego należy jednak

²⁸ Zob. np. wyrok z dnia 4 listopada 1997 r. w sprawie Parfums Christian Dior SA i Parfums Christian Dior BV przeciwko Evora BV, nr C-337/95 par. 29.

²⁹ Podobnie J. Steinter, *EU Law*, Oxford 2006, str. 210-216.

³⁰ A. Arnall, *European Union Law*, Londyn 2006, str. 520.

³¹ Zgodnie z tą koncepcją wykładni ma ona służyć wyjaśnianiu wątpliwości dopiero w momencie, gdy pojawią się one u konkretnych podmiotów, w konkretnych sprawach. Więcej na ten temat M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady. Reguły. Wskazówki*, Warszawa 2002, str. 74-79.

³² Zgodnie z tą koncepcją, wykładni podlegają wszystkie wyrażenia, bez względu na zdolności percepcyjne podmiotu stykającego się z tekstem. Więcej zob. ibidem, str. 79-81.

³³ Zob. C. Mik, *Europejskie...* op. cit., str. 705.

zauważyć, że sytuacja wykładni ma miejsce nieporównanie częściej niż tylko we wskazanym powyżej zakresie³⁴.

W polskim systemie sądownictwa administracyjnego sądy I instancji (wojewódzkie sądy administracyjne, dalej: w.s.a.), rozpatrując sprawę, nie są związane granicami skargi. Zgodnie z art. 134. § 1. PPSA, sąd *rozstrzyga w granicach danej sprawy nie będąc jednak związany zarzutami i wnioskami skargi oraz powołaną podstawą prawną*. Kwestię granic sprawy w postępowaniu sądowoadministracyjnym trafnie przedstawia Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku w wyroku z 21 maja 2008 r. (I SA/Gd 43/2008), w którym stwierdził: (...) *granicą praw i obowiązków Sądu wyznaczoną w art. 134 § 1 p.p.s.a. jest zakaz wkraczania w sprawę nową. Granice te zaś wyznaczone są dwoma aspektami, mianowicie: legalnością działań organu podatkowego oraz całokształtem aspektów prawnych tego stosunku prawnego, który był objęty treścią zaskarżonego rozstrzygnięcia. Powyższe oznacza, że Sąd naruszyłby ten przepis jedynie wówczas, gdyby przekroczył określone wyżej granice danej sprawy albo gdyby ograniczył się w ocenie legalności tylko do zarzutów i wniosków skargi. Granice sprawy wyznaczają zatem teren, po którym sąd krajowy ma prawo i obowiązek poruszać się w czasie orzekania. W zakreślonym tymi granicami obszarze musi on korzystać ze wszystkich znajdujących zastosowanie w danym kraju i czasie przepisów prawa.*

W tym miejscu warto przypomnieć, iż zgodnie z orzecznictwem TS, prawo unijne nie wymaga, żeby sądy krajowe w każdym przypadku podnosiły z urzędu kwestie naruszenia przepisów UE. Zdaniem TS nie ma takiego obowiązku, jeżeli (...) *rozpoznanie tego zarzutu wymagałoby od nich porzucenia bierności, do której, co do zasady, są zobowiązane, poprzez wyjście poza zakres sporu określonego przez strony oraz oparcie się na faktach i okolicznościach innych niż te, które w swej skardze powołała strona mająca interes w zastosowaniu takich przepisów*.³⁵ Z orzecznictwa TS wynika, że jeżeli na mocy prawa krajowego sąd ma obowiązek podnieść z urzędu przepisy prawa krajowego (w rozumieniu wyjścia poza granice rozpatrywanej sprawy, zbadanie przepisów, których naruszenie nie było wskazane przez stronę postępowania), to wówczas ma również obowiązek stosowania z urzędu obowiązujących przepisów unijnych³⁶. Stąd rozpatrywanie sprawy w jej granicach dotyczy również przepisów prawa unijnego.

³⁴ Prawo wspólnotowe jest stosowane (a co za tym idzie – dokonywana jest jego wykładnia) głównie przez sądy krajowe państw członkowskich niższych instancji. To one są sądami unijnymi. Podobnie np. M. Poires Maduro [w:] A. P. Dourado, da Palma Borges R. (red.), *The Acte Clair...* op. cit., IBFD 2008, str. 1.

³⁵ Zob. wyrok TS z 14 grudnia 2005 r., w sprawach połączonych Jeroen van Schijndel i Johannes Nicolaas Cornelis van Veen p. Stichting Pensioenfonds voor Fysiotherapeuten, nr C-430/93 and C-431/93.

³⁶ Zob. A. Wróbel (red.), *Stosowanie prawa Unii Europejskiej przez sądy*, tom II, M. Szwarc-Kuczer, K. Kowalik-Bańczyk (red.) *Zasady-orzecznictwo-piśmiennictwo*, Warszawa 2007, str. 969, i przywołane tam orzecznictwo.

Jeżeli sprawa jest badana przez w.s.a., zawsze musi dojść do analizy, czy stosowane przepisy prawa krajowego leżą w zakresie prawa unijnego i czy mogą to ostatnie naruszać. Jeżeli tak, to sąd powinien zbadać, czy naruszenie takie zachodzi. Chodzi tu zarówno o sprawdzenie, czy zachodzi zgodność z prawem pierwotnym, jak i czy stosowane przepisy prawa krajowego mają swój odpowiednik we wtórnym prawie UE; jeżeli tak, należy sprawdzić prawidłowość ich implementacji³⁷. Na marginesie warto wskazać, że nierozważenie przez w.s.a. z urzędu wszystkich istotnych dla rozstrzygnięcia kwestii jest uważane za naruszenie przepisów postępowania, mające istotny wpływ na wynik sprawy. Jeżeli zatem w.s.a. z urzędu nie weźmie pod uwagę kwestii prawidłowej wykładni i zastosowania prawa unijnego przez organy podatkowe, stanowi to podstawę do zaskarżenia jego wyroku skargą kasacyjną³⁸.

Naczelny Sąd Administracyjny jest – w przeciwieństwie do w.s.a. - związany granicami skargi³⁹.

Wyrok wojewódzkiego sądu administracyjnego może zostać zaskarżony do Naczelnego Sądu Administracyjnego, jeżeli zachodzą następujące przesłanki:

- 1) zaistniało naruszenie prawa materialnego przez błędną jego wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie;
- 2) zaistniało naruszenie przepisów postępowania, jeżeli uchybienie to mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy⁴⁰.

Co oczywiste, z uwagi na związanie NSA zarzutami skargi, w trakcie postępowania przed tym sądem – w porównaniu do wojewódzkiego sądu administracyjnego - są zdecydowanie mniejsze szanse na zaistnienie sytuacji wykładni. NSA bierze z urzędu pod uwagę jedynie nieważność postępowania; wśród przesłanek nieważności postępowania nie ma natomiast przesłanki niezgodności orzeczenia z prawem UE⁴¹. Sąd zgodności tej nie musi zatem badać z urzędu. Cała odpowiedzialność w zakresie dostrzeżenia w sprawie sytuacji wykładni spoczywa na sądach niższych instancji oraz, poniekąd, na stronach postępowania.

³⁷ Odrębnym, niezwykle ciekawym problemem jest sposób wykładni normy krajowej w przypadku stwierdzenia jej niezgodności z przepisami prawa unijnego, w szczególności z przepisami dotyczącymi swobód traktatowych. O tym szerzej K. Stahl, *National court's treatment of tax rules that conflict with the EC Treaty*, Intertax z 2008 r., vol. 36, wyd. 12, str. 548-553.

³⁸ Tak np. NSA w wyroku z 19 sierpnia 2004 r., sygn. FSK 377/04, a także B. Dauter, E. Madej, A. Mudrecki, M. Niezgodka-Medek, R. Pęk i Z. Zubrzycki, *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, Wrocław 2007, str. 414.

³⁹ Zgodnie z art. 183 PPSA, Naczelny Sąd Administracyjny rozpoznaje sprawę w granicach skargi kasacyjnej, bierze jednak z urzędu pod rozwagę nieważność postępowania.

⁴⁰ Zob. art. 174 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Dz. U. z dnia 20 września 2002 r. Nr 153, poz. 1270 z późn. zm., dalej: PPSA.

⁴¹ Zob. art. 183 par. 2 PPSA.

Jak wspomniano, sytuacja wykładni istnieje obiektywnie. *Odkrycie*, że w danej sprawie istnieje sytuacja wykładni zależy od znajomości przez sędziów orzekających w sprawie przepisów prawa unijnego. Sąd musi znać zakres prawa unijnego – w jakim stopniu dotyczy ono przepisów krajowych w danej dziedzinie prawa. Wskazanie, że w danej sprawie zaistniała sytuacja wykładni zależy też od stron postępowania i – w konsekwencji – ich pełnomocników. Należy zauważyć, że nieskierowanie pytania prejudycjalnego do TS, podczas gdy było to konieczne, może stanowić podstawę odpowiedzialności odszkodowawczej państwa członkowskiego⁴². Wiedza i zaangażowanie sędziów przybiera zatem również tutaj wymiar materialny.

Na marginesie warto zauważyć, że w literaturze dotyczącej prawa Unii Europejskiej wskazuje się, iż wiedza na temat prawa unijnego wśród sędziów sądów krajowych państw członkowskich jest coraz większa – nieporównanie większa od czasów określenia kryteriów w sprawie CILFIT 27 lat temu. Stąd postuluje się zmianę tych kryteriów, zgodnie z potrzebą czasów⁴³, a nawet utworzenie kryteriów specjalnie na użytek prawa podatkowego⁴⁴. Ponieważ uwagi doktryny odnoszą się do personelu sądów krajowych państw członkowskich w ogólności, możnaby zakładać, że brane pod uwagę były również sądy krajowe nowych państw członkowskich. Czy jednak tak jest w istocie? Odpowiedź na to pytanie leży poza zakresem niniejszego opracowania, pozostawię je więc otwartym. Wydaje się jednak oczywiste, że sądy krajowe starych państw członkowskich, mające dziesięciolecia doświadczenia w wykładni i stosowaniu prawa unijnego, przewyższają wiedzą z zakresu tego prawa sądy tych krajów, które do Unii Europejskiej przystąpiły w ciągu ostatnich kilku lat.

2.2. PRZEBIEG WYKŁADNI PRAWA UNIJNEGO DOKONYWANEJ PRZEZ SĄD ADMINISTRACYJNY

2.2.1. WSTĘP

Wykładnia prawa unijnego w orzecznictwie sądów krajowych powinna przebiegać zupełnie inaczej, niż wykładnia prawa krajowego dokonywana przez te sądy, a także inaczej niż wykładnia

⁴² Przesłanki odpowiedzialności w tym zakresie podaje chociażby A. Zalasiński w pracy *Acte clair, acte éclairé and EC judicial protection in the field of direct taxation (with references to the Polish judicial system)* [w:] A. P. Dourado, da Palma Borges R. (red.), *The Acte Clair... op. cit.*, str. 364. Szeroko na ten temat również M. Wąsek-Wiaderek [w:] M. Domańska, M. Wąsek-Wiaderek, E. Wojtaszek-Mik, A. Zielony, *Pytanie prejudycjalne do Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich*, Warszawa 2007, str. 86-96.

⁴³ Zob. również M. Broberg, *Acte clair revisited: adapting the acte clair criteria to the demands of the times*, *Common Market Law Review* 2008, nr 45, str. 1383–1397.

⁴⁴ P. Pistone, *The need for tax clarity and the application of the Acte Clair doctrine to direct taxes*, *Intertax* 2007, nr 10, vol. 35.

prawa unijnego dokonywana przez TS. Sekwencja działań związanych z zastosowaniem przepisów prawa unijnego będzie różna w zależności od tego, czy w sprawie orzeka sąd, od którego orzeczenia służy stronie odwołanie, czy też sąd, którego orzeczenie jest ostateczne.

Wojewódzki Sąd Administracyjny, mając do rozpatrzenia sprawę, w której znajdują zastosowanie przepisy prawa unijnego, powinien wykonać następujące czynności (operacje myślowe):

1. określić właściwe w sprawie przepisy prawa unijnego;
2. sprawdzić, czy zastosowanie (a w tym wykładnia) przepisu prawa unijnego może budzić uzasadnione wątpliwości, to znaczy czy można w tej sprawie zastosować doktrynę *acte clair* (w tym stwierdzić, czy dana kwestia byłaby tak samo oczywista dla sądów krajowych innych państw członkowskich); jeżeli tak – orzekać w sprawie, przyjąwszy oczywiste znaczenie przepisu;
3. jeżeli nie - zbadać dotyczące tego przepisu orzecznictwo TS pod kątem zastosowania doktryny *acte éclairé* i ewentualnie zastosować ją;
4. jeżeli podobna sprawa była już rozpatrywana przez TS (a zatem potencjalnie jest możliwość zastosowania doktryny *acte éclairé*) - sprawdzić, czy uzasadnione będzie dokonanie wykładni danego przepisu prawa unijnego ponownie przez TS (należy brać pod uwagę dynamiczny charakter prawa unijnego); jeżeli tak - skierować pytanie prejudycjalne do TS;
5. jeżeli nie ma możliwości zastosowania żadnej z doktryn – *acte clair* ani *acte éclairé* – dokonać samodzielnie wykładni prawa unijnego. Dokonanie samodzielnej wykładni prawa unijnego przez sąd krajowy nie powinno jednak mieć miejsca, gdy wystąpiło nowe zagadnienie interpretacyjne o charakterze ogólnym, istotne dla jednolitego stosowania prawa unijnego w całej Unii;
6. podjąć decyzję o sposobie zadania pytania prejudycjalnego oraz o przedstawieniu swojego stanowiska w sprawie;
7. po otrzymaniu odpowiedzi dokonać wykładni wyroku oraz zastosować przedstawioną w nim wykładnię przepisów prawa unijnego w sprawie przed sądem krajowym.

W tym miejscu należy zwrócić uwagę na to, że w przypadku NSA wystąpi prawie ta sama sekwencja czynności. Jedyna różnica dotyczy punktu 5. NSA bowiem, jeżeli wykładnia przepisu prawa unijnego budzi jego wątpliwości, i brak jest możliwości zastosowania doktryn *acte clair* i *acte éclairé*, musi skierować pytanie prejudycjalne, i nie ma możliwości w świetle przepisów prawa unijnego samodzielnie dokonać tej wykładni.

Samodzielne dokonanie wykładni przepisów prawa unijnego przez W.S.A. powinno być jednak przypadkiem niezwykle rzadkim: trudno bowiem nawet wyobrazić sobie sprawę, w której:

1. znajdują zastosowanie przepisy prawa unijnego,
2. wykładnia tych przepisów jest konieczna dla wydania rozstrzygnięcia,

3. wykładnia tych przepisów nie jest oczywista,
4. brakuje orzecznictwa TS dotyczącego podobnej problematyki oraz
5. nie jest pożądane, aby wykładnia prawa unijnego odniosła skutek *erga omnes*.

Jeśli chodzi o tę ostatnią okoliczność, NSA słusznie potwierdził w swoim orzecznictwie, iż istotne jest rozważenie, nawet w sytuacji, gdy sąd jest w stanie samodzielnie zinterpretować przepis, czy warto tę wykładnię upowszechnić tak, aby była skuteczna *erga omnes*, a nie tylko w danej sprawie, co miałyby miejsce, gdyby sąd krajowy rozstrzygnął o wykładni samodzielnie⁴⁵.

2.2.2. WYKŁADNIA ZAWARTA W PYTANIACH PREJUDYCJALNYCH

Polskie sądy administracyjne skierowały dotychczas 14 pytań prejudycjalnych. Pytania zadały:

1. WSA w Warszawie w sprawie III SA/Wa 679/05 (sygn. sprawy przed TS: C-313/05, Brzeziński)
2. WSA w Łodzi w sprawie I SA/Łd 1089/05 (sygn. sprawy przed TS: C-168/06, Ceramika Paradyż)
3. WSA we Wrocławiu w sprawie I SA/Wr 1238/06 (sygn. sprawy przed TS: C-25/07, Sosnowska)
4. WSA w Krakowie w sprawie I SA/Kr 603/06 (sygn. sprawy przed TS: C-414/07, Magoora)
5. WSA w Białymstoku w sprawie I SA/Bk 121/07 (sygn. sprawy przed TS: C-426/07, Krawczyński)
6. NSA w Warszawie w sprawie I FSK 1062/06 (sygn. sprawy przed TS: C-502/07, K-1)
7. WSA we Wrocławiu w sprawie I SA/Wr 971/07 (sygn. sprawy przed TS: C-544/07, Rüffler)
8. WSA w Poznaniu w sprawie I SA/Po 1756/07 (sygn. sprawy przed TS: C-314/08, Filipiak)
9. NSA w Warszawie w sprawie II FSK 591/07 (sygn. sprawy przed TS: C-441/08, Elektrownia Pątnów)
10. NSA w Warszawie w sprawie II GSK 331/08 (sygn. sprawy przed TS: C-522/08, Telekomunikacja Polska)
11. NSA w Warszawie w sprawie I FSK 1769/07 (sygn. sprawy przed TS: C-188/09, Profaktor Kulesza, Frankowski, Trzaska spółka jawna w Białymstoku)

⁴⁵ Tak stwierdził NSA w swoim postanowieniu z 21 stycznia 2009 r. w sprawie I FSK 1769/07 *Dodatkowo trzeba podnieść, że orzeczenie Trybunału będzie miało skutek erga omnes, podczas gdy ewentualna odmowa zastosowania przepisu ustawy przez sąd krajowy jako niezgodnego z prawem wspólnotowym, tak jak miało to miejsce w rozpatrywanych sprawach w zaskarżonych do Naczelnego Sądu Administracyjnego wyrokach sądu administracyjnego pierwszej instancji, wiąże organy administracyjny jedynie w rozpatrywanych sprawach, nie eliminując spornego przepisu ustawy z systemu prawnego.*

12. NSA w Warszawie w sprawie I FSK 185/08 (sygn. sprawy przed TS: C-222/09, Kronospan Mielec)
13. NSA w Warszawie w sprawie I FSK 748/08 (sygnatury sprawy przed TS jeszcze nie nadano)
14. NSA w Warszawie w sprawie I FSK 990/09 (sygnatury sprawy przed TS jeszcze nie nadano).

Kilkanaście postanowień zawierających pytania prejudycjalne to niewiele, lecz już na tej niewielkiej grupie można zaobserwować rozwój, jeśli chodzi o sam sposób formułowania pytań do TS oraz uzasadniania tych pytań przez polskie sądy.

Analizując orzeczenia od strony technicznej należy zauważyć, że dwa pierwsze ze wskazanych powyżej postanowień cechuje chaotyczność uzasadnień. Uzasadnienia te są napisane w konwencji typowej dla polskiego orzecznictwa. W przeciwieństwie do uzasadnień wyroków i postanowień TS – polskie orzecznictwo nie wykształciło typowego schematu pisania uzasadnień, który byłby stosowany przez wszystkie sądy. Uzasadnienia nie ulegają wyraźnemu podziałowi na części - nie licząc podziału na część *opisową*, zawierającą zazwyczaj bardzo dokładny opis przebiegu postępowania, oraz na część zawierającą rozważania sądu, następującą zazwyczaj po stwierdzeniu: *sąd (...) zważył, co następuje*. Nawet ten skromny podział jest niekiedy przeprowadzany niekonsekwentnie, utrudniając analizę treści uzasadnienia⁴⁶. Badanie wskazanych dwóch postanowień zawierających pytania prejudycjalne prowadzi do wniosku, że sąd sporządzając uzasadnienie prawdopodobnie trzymał się w swoim rozumowaniu opisanego w punkcie 3.2.1. algorytmu, jednak nie można tego powiedzieć z całą pewnością.

Pierwszym postanowieniem, które cechuje w pewnym sensie nowatorskie uporządkowanie treści, jest postanowienie WSA w Krakowie w sprawie I SA/Kr 603/06 (sygn. sprawy przed TS: C-414/07, Magoora). Sąd przedstawia właściwe w sprawie przepisy, stan faktyczny sprawy, następnie precyzuje, na czym polega problem interpretacji oraz przedstawia próbę zastosowania doktryny *acte éclairé*. Podaje też powody niemożności zastosowania tej doktryny. Na końcu, w podsumowaniu, Sąd prezentuje własną propozycję podejścia do opisanego problemu.

Kolejne postanowienie w sprawie pytań prejudycjalnych - NSA w sprawie I FSK 1062/06 (sygn. sprawy przed TS: C-502/07, K-1), napisane jest już całkowicie na wzór orzeczeń TS. Zawiera identyczny układ treści oraz numerację paragrafów⁴⁷. Z praktycznego punktu widzenia taki układ treści wydaje się idealny, zarówno jeśli chodzi o łatwość analizy przez potencjalnych polskich

⁴⁶ W części zawierającej rozważania sądu odnaleźć można niekiedy istotne okoliczności stanu faktycznego, albo dalszą część opisu postępowania. W takich przypadkach prawdziwe uzasadnienie wyroku zajmuje jeden lub dwa akapity na samym końcu uzasadnienia.

⁴⁷ Obowiązek numerowania paragrafów wprowadził sam TS: zob. nota informacyjna dotycząca składania przez sądy krajowe wniosków o wydanie orzeczeń w trybie prejudycjalnym, Dz.U.WE z 11 czerwca 2005 r., seria C, nr 143, str. 4, pkt 22.

czytelników, jak i TS. Taki układ uzasadnienia daje też obraz analizy przeprowadzonej przez Sąd – i jest to obraz nieporównanie bardziej czytelny, aniżeli ten, który uzyskujemy podczas analizy uzasadnienia w *tradycyjnym* kształcie. Niestety, sądy nie są konsekwentne jeżeli chodzi o stosowanie określonej formy uzasadnień orzeczeń, w związku z czym każde następne pytanie prejudycjalne miało inną formę. Nawet w zakresie numeracji paragrafów występują istotne różnice, chociaż ich numerowanie stało się pewnego rodzaju standardem.

Jeśli chodzi o stosowanie przez polskie sądy doktryny *acte éclairé* należy stwierdzić, że zasadniczo sądy podejmują próbę skorzystania z tej możliwości. Brak wykorzystania doktryny *acte éclairé* jest tłumaczony niekiedy brakiem oficjalnych tłumaczeń orzecznictwa:

Większość przywołanych orzeczeń, mających – zdaniem Sądu – znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy, nie jest dostępna w formie oficjalnych tłumaczeń, a zatem wnioski wyciągnięte przez Sąd z ich treści mogą nie odpowiadać wyrażonym w nich intencjom Trybunału. (postanowienie WSA w Warszawie z 22 maja 2005 r. o skierowaniu pytania prejudycjalnego w sprawie III SA/Wa 679/05). Niekiedy analiza treści orzeczenia sądu budzi wątpliwości, czy próby zastosowania doktryny *acte éclairé* zostały w ogóle podjęte (postanowienie WSA we Wrocławiu z 22 grudnia 2006 r. o skierowaniu pytania prejudycjalnego w sprawie I SA/Wr 1238/06); sytuacja taka należy jednak do rzadkości.

Jeśli chodzi o sposób wykładni przepisów prawa unijnego dokonany w postanowieniach zawierających pytania prejudycjalne, należy stwierdzić, że sądy przedstawiają wykładnię przepisów prawa unijnego, właściwych w sprawie, głównie w oparciu o orzecznictwo TS. Nie podejmują prób samodzielnej wykładni w rozumieniu zastosowania dyrektyw wykładni, tak jak to czynią w orzeczeniach dotyczących wyłącznie prawa krajowego. Sądy powołują zazwyczaj treść właściwych przepisów, a następnie przytaczają dotyczące ich orzecznictwo TS, opisując jednocześnie, w jaki sposób TS dany przepis zinterpretował.

W postanowieniach zawierających pytania prejudycjalne można odnaleźć odwołania do konkretnych dyrektyw wykładni. W postanowieniu NSA w sprawie II FSK 591/07⁴⁸, Sąd ten stwierdza na przykład, że wnioski płynące z wykładni gramatycznej przepisu prawa unijnego ulegają pewnemu zaciemnieniu po analizie orzecznictwa TS. Tego rodzaju odwołania do innych dyrektyw wykładni mają jednak charakter uboczny i incydentalny.

Problem wykładni przepisów prawa unijnego nie jest ukazany jako problem wyboru pomiędzy konkretnymi, wskazanymi przez sąd krajowy dyrektywami wykładni. Jest to raczej problem określenia zakresu danego przepisu prawa unijnego, oraz tego czy znalezienie się przepisu prawa krajowego w zakresie przepisu prawa unijnego wpływa na rozumienie czy też w ogóle obowiązywanie

⁴⁸ sprawy przed TS: C-441/08, Elektrownia Pątnów, par. 55-56.

tego przepisu prawa krajowego. Ten sposób rozumowania wpisuje się w pewnym sensie w styl dokonywania wykładni przez TS. Trybunał w swoich orzeczeniach stosuje taki sposób wykładni, który w jego ocenie w danym momencie będzie najlepszy dla funkcjonowania wspólnego rynku i wszystkich państw członkowskich.

Niekiedy problem wykładni dotyczy wyraźnie wyboru celów, które należy uznać podczas wykładni przepisu prawa unijnego za nadrzędne. Przykładem niech będzie pytanie prejudycjalne NSA w Warszawie w sprawie I FSK 1769/07 (sygn. sprawy przed TS: C-188/09, Profaktor Kulesza, Frankowski, Trzaska spółka jawna w Białymstoku). W postanowieniu tym Sąd przedstawia wątpliwości, czy złamanie przepisów prawa unijnego może być usprawiedliwione koniecznością zapewnienia przestrzegania innych przepisów prawa krajowego i unijnego; innymi słowy, czy dany przepis prawa krajowego godzi w zasadę proporcjonalności.

Powodem kierowania pytania prejudycjalnego są zatem zazwyczaj albo rozbieżności w orzecznictwie TS dotyczącym danej kwestii, albo brak orzecznictwa TS w danym zakresie. Niekiedy oba problemy pojawiają się jednocześnie w jednej sprawie.

Jako przykład można wskazać postanowienie NSA w sprawie I FSK 1062/06 (sygn. sprawy przed TS: C-502/07, K-1). NSA opisuje podobieństwa i różnice występujące pomiędzy dodatkowym zobowiązaniem podatkowym w polskim podatku od towarów i usług⁴⁹ i podatkiem od wartości dodanej w rozumieniu przedstawionym przez Trybunał w jego orzecznictwie. Następnie stwierdza, że z analizy orzecznictwa wynika, iż TS prezentuje w tym zakresie 2 stanowiska – ostrzejsze i łagodniejsze. NSA ma wątpliwości, którą wykładnię zastosować: *Orzecznictwo TS dotyczące wykładni art. 33 Szóstej Dyrektywy nie usuwa wątpliwości, czy dodatkowe zobowiązanie podatkowe określone w art. 109 ust. 5-6 ustawy o podatku VAT jest podatkiem bądź opłatą, o których mowa w tym przepisie, tym bardziej, że stanowisko Trybunału wyrażone w pierwszym z wskazanych wyżej orzeczeń w drugim uległo pewnemu złagodzeniu.* (zob. par. 27. i następne postanowienia)⁵⁰. Natomiast w pytaniu prejudycjalnym WSA we Wrocławiu w sprawie I SA/Wr 971/07 (sygn. sprawy przed TS: C-544/07) WSA bada sprawę pod kątem zastosowania doktryny *acte éclairé*. Stwierdzając niemożność jej zastosowania dodaje, że inne orzeczenia TS w sprawach podobnych potwierdzają jedynie konieczność zadania pytania.

⁴⁹ O dodatkowym zobowiązaniu podatkowym w podatku od towarów i usług mowa w art. 109 ust. 5 i 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług (Dz. U. nr 54, poz. 535 ze zm.) w brzmieniu obowiązującym do 30 listopada 2008 r.

⁵⁰ Ten sposób analizy przepisów prawa unijnego dowodzi też podejmowania prób zastosowania doktryny *acte éclairé*.

Problem wykładni, jaki skłania zazwyczaj sąd krajowy do skierowania pytania do TS jest spowodowany w mojej ocenie trudnością hierarchicznego uporządkowania wielu okoliczności, które w czasie procesu wykładni przepisu prawa unijnego muszą być rozważone. Dokonując wykładni przepisu prawa unijnego trzeba jednocześnie zbadać i wziąć pod uwagę chociażby szeroko pojęty cel tego przepisu (w tym cele TWE, aktu prawnego, którego częścią jest ten przepis oraz cele jednostki redakcyjnej, w której przepis się znajduje), dotyczące go orzecznictwo TS lub jego brak oraz konsekwencje przyjęcia określonej wykładni z punktu widzenia Polski i Unii Europejskiej Europejskiej.

W prawie podatkowym badanie orzecznictwa na określony temat, i tym samym korzystanie z doktryny *acte éclairé* nie zawsze jest zadaniem prostym. TS jest często krytykowany za brak spójności w jego orzecznictwie. W odniesieniu do problemu spójności orzecznictwa warto dokonać podziału orzecznictwa TS na orzecznictwo dotyczące podatków bezpośrednich i pośrednich. Jak wiadomo, prawo unijne dotyczące opodatkowania podatkami bezpośrednimi jest ubogie, stąd orzecznictwo odgrywa tu bardzo dużą rolę. Opodatkowanie podatkami pośrednimi – wprost przeciwnie – jest szczegółowo uregulowane w prawie unijnym. Obie sytuacje doprowadziły do braku spójności orzecznictwa, i co za tym idzie trudności w skorzystaniu z doktryny *acte éclairé*. W pierwszym przypadku powodem jest zapewne brak przepisów oraz swego rodzaju brak zdecydowania Trybunału na przyjęcie określonej linii orzeczniczej. Krytyka orzecznictwa podatkowego TS pod tym względem ma, jak wskazują niektórzy, wieloletnią tradycję⁵¹ i niewielkie skutki⁵². W drugim przypadku – opodatkowania podatkami pośrednimi – powodem trudności jest z kolei mnogość przepisów, autonomicznych niezdefiniowanych nigdzie pojęć prawa unijnego oraz – paradoksalnie - niezwykle bogate orzecznictwo. Stąd korzystanie przez sądy orzekające w sprawach podatkowych z możliwości odstąpienia od zadania pytania prejudycjalnego z uwagi na możliwość zastosowania doktryny *acte éclairé* jest ograniczona. W orzecznictwie TS w sprawach podatkowych wyroki w podobnych sprawach często różnią się od siebie, a linia orzecznicza nie tyle ewoluuje co zmienia się w sposób nieoczekiwany⁵³. W literaturze wskazuje się, że jest to jedna z różnic pomiędzy unijnym prawem podatkowym a prawem UE w ogólności. Postuluje się nawet, że sąd krajowy powinien, przeciwnie do zaleceń z wyroku w sprawie CILFIT, zawsze kierować pytanie prejudycjalne

⁵¹ Zestawienie artykułów krytycznych zawiera artykuł F. Vanistendael'a, *Does the ECJ have the power of interpretation to build the tax system compatible with the fundamental freedoms?*, EC Tax Review 2008, nr 2, str. 52.

⁵² Zestaw porad dla TS jak ulepszyć orzecznictwo zawiera natomiast artykuł M. Langa, *Recent case law of the ECJ in direct taxation: trends, tensions and contradictions*, EC Tax Review 2009, nr 3, str. 98.

⁵³ Przykłady z orzecznictwa na str. 14 pracy Ana Paula Dourado, Ricardo da Palma Borges (red.), *The Acte Clair in EC direct tax law*, IBFD 2008,

gdy ma jakiegokolwiek wątpliwości co do wykładni, aby uniknąć rozbieżności dotyczących wykładni przepisów dotyczących podstawowych wolności.

To, czy sąd krajowy skieruje do TS pytanie prejudycjalne, czy też wykorzysta możliwość uchylecia się od zadania pytania prejudycjalnego (niekiedy jednocześnie unikając dokonywania wykładni prawa unijnego⁵⁴), zależy od wielu czynników. Należy podkreślić, że nie zależy to wyłącznie od brzmienia przepisów prawa i stopnia zaznajomienia się z nimi sędziów. Badania naukowe dowodzą, że sądy krajowe *manewrują strategicznie* w czasie procedury zadawania pytań⁵⁵.

2.2.3. WYKŁADNIA ZAWARTA W ORZECZNICTWIE SĄDÓW

Jak wynika z algorytmu przedstawionego w punkcie 3.2 powyżej, do wykładni przepisów prawa unijnego przez polski sąd dojść może zasadniczo w każdym postępowaniu, w którym znajdują zastosowanie te przepisy.

Badanie orzecznictwa polskich sądów administracyjnych prowadzi do wniosku, że raczej nie dokonują one samodzielnej wykładni przepisów prawa unijnego. Znaczenia przepisów unijnych poszukują w orzecznictwie TS oraz literaturze przedmiotu. Zdarza się, iż w treści uzasadnienia wyroku wydanego w sprawie z zastosowaniem przepisów prawa unijnego nie powołano żadnego wyroku TS⁵⁶. Jednak analiza uzasadnienia wskazuje, że wykładnia zawarta w uzasadnieniu pokrywa się z wykładnią przedstawioną w orzecznictwie TS⁵⁷.

Przykłady z orzecznictwa sądów administracyjnych, dotyczące oparcia się na orzecznictwie TS oraz literaturze przedmiotu można mnożyć. Bezpośrednie powołanie się na wykładnię zawartą w literaturze (która znajduje wszakże oparcie w orzecznictwie) zawarto na przykład w wyroku NSA z 17 czerwca 2009 r., sygn. I FSK 437/08:

Odpowiednikiem wskazanego wyżej przepisu VI Dyrektywy w polskiej u.p.t.u. jest art. 86. Ze względu na to, że prawo do odliczenia podatku naliczonego jest fundamentalnym prawem podatnika każdy

⁵⁴ Por. A. Kalisz, *Wykładnia i stosowanie prawa unijnego*, Warszawa 2007, str. 181-182.

⁵⁵ Strategia przyjęta przez dany sąd krajowy jest zależna od wielu czynników, z których kilku zaledwie można się jedynie domyślać. Status sędziego, częstość występowania z pytaniami, chęć zaistnienia na arenie międzynarodowej to tylko niektóre z nich. Więcej na ten temat zob. S. A. Nyikos, *The European Court of Justice and national courts...* op.cit., str. 38.

⁵⁶ Ciekawy przykład dokonywania wykładni przepisów prawa krajowego za pomocą orzecznictwa TS zawarty jest w wyroku WSA w Poznaniu z 21 lipca 2009 r. (I SA/Po 528/09): *Tożsamość konstrukcji podatku od towarów i usług z konstrukcją podatku od wartości dodanej powoduje, iż możliwe jest wykorzystanie bogatego w tym względzie orzecznictwa TS.*

⁵⁷ Niekiedy zdanie w uzasadnieniu wyroku polskiego sądu są praktycznie cytatem z orzeczenia TS. Tak zob. np. wyrok WSA we Wrocławiu z 12 sierpnia 2009 r. (I SA/Wr 255/09).

przypadek jego ograniczenia musi wynikać wprost z przepisów prawa i to wyłącznie tych, które zostały wydane w zgodzie z Dyrektywą (VI Dyrektywa VAT pod redakcją K. Sachsa. Podatkowe Komentarze Becka Warszawa 2004 s. 419). W piśmiennictwie, możliwości ograniczenia prawa do odliczenia upatruje się przede wszystkim w dwóch przypadkach: na podstawie środka specjalnego wprowadzonego zgodnie z art. 27 VI Dyrektywy lub na podstawie art. 17(6) VI Dyrektywy (J. Martini, jw., s. 495)⁵⁸.

Podobnie orzekły w wielu wyrokach zarówno w.s.a., jak i NSA⁵⁹.

W wyroku WSA w Krakowie z 18 sierpnia 2009 r., (SA/Kr 1677/08) Sąd ten wskazuje: *Sąd krajowy jest zobowiązany dokonywać wykładni prawa unijnego, tak dalece jak to możliwe w świetle brzmienia i celu dyrektywy, aby osiągnąć cel dyrektywy, a w ten sposób wypełnić art. 249 akapit 3 TWE.*

Ta słuszna deklaracja na ogół znajduje potwierdzenie w orzecznictwie sądów polskich, z tym, że z analizy tegoż wynika, iż sądy krajowe nie dokonują wykładni prawa unijnego za pomocą wskazanych dyrektyw wykładni. Nie czynią tego zatem w ten sam sposób, jak w przypadku przepisów krajowych⁶⁰. Definicji pojęć, celów i hierarchii ważności wszystkich istotnych z punktu widzenia wykładni okoliczności poszukują w orzecznictwie TS i (głównie, jeśli nie jedynie) polskiej literaturze przedmiotu.

Podjęcie to należy uznać za ze wszech miar słuszne. Chodzi bowiem o to, aby odnaleźć cel przepisu prawa unijnego, i jednocześnie, żeby dążyć do zachowania jednolitego rozumienia przepisów prawa unijnego w ramach całej UE⁶¹. Wzorowanie się zatem na wyrokach TS jest w tym zakresie zgodne z prawem, pożądane i korzystne z punktu widzenia całej Unii Europejskiej⁶². Korzystanie z literatury jest natomiast wskazane o tyle, o ile zawiera ona rzetelną analizę orzecznictwa TS.

Oczywiście zdarzają się wyroki, w których badanie orzecznictwa TS w zakresie odpowiadającym sprawie zawisłej przed sądem krajowym wydaje się nierzetelne. Można nawet wskazać wyroki, w których sądy posłużyły się orzeczeniami TS dla poparcia tez z prawem UE niezgodnych⁶³. Sytuacje takie nie należą jednak do częstych.

⁵⁸ Z literatury dla celów wykładni korzystały też chociażby WSA w Warszawie, w wyroku z 7 sierpnia 2009 (III SA/Wa 650/09) czy też WSA w Łodzi w wyroku z 22 lipca 2009 r. (I SA/Łd 1333/08).

⁵⁹ Zob. np. wyrok WSA w Krakowie z 10 lipca 2009 r. (I SA/Kr 616/09), wyrok WSA w Krakowie z 26 maja 2009 r. (I SA/Kr 96/09), wyrok WSA w Opolu z 8 lipca 2009 r. (I SA/Op 208/09), wyrok WSA w Bydgoszczy z 26 czerwca 2009 r. (I SA/Bd 201/09), czy też wyrok NSA z 19 czerwca 2009 r. (I FSK 491/08).

⁶⁰ Chodzi o stosowanie dyrektyw wykładni pierwszego i drugiego stopnia.

⁶¹ Zob. R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Wolters Kluwer Polska, 2008 r. str. 62.

⁶² Zob. R. Mastalski, *Stosowanie...*, *op. cit.*, str. 61.

⁶³ Zob. np. wyrok WSA w Gdańsku z 16 lipca 2008 r. (I SA/Gd 368/08), czy też wyrok WSA w Bydgoszczy z 18 września 2007 r. (I SA/Bd 542/07).

Warto na koniec odnieść się do problemu stosunku sądów do orzecznictwa jako źródła prawa w polskiej tradycji sądownictwa. Jak wiadomo, TS nie jest związany swoim orzecznictwem - nie obowiązuje tu zasada *stare decisis*⁶⁴. Orzecznictwo TS zasadniczo wiąże sądy krajowe⁶⁵. Sąd krajowy, jeżeli w sprawie będącej przedmiotem postępowania nie zostało zadane pytanie prejudycjalne, jest związany wykładnią prawa unijnego dokonaną przez TS w jego dotychczasowym orzecznictwie. Jeżeli natomiast pytanie prejudycjalne zostało zadane, sąd krajowy jest związany wykładnią prawa unijnego dokonaną przez TS w odpowiedzi na to pytanie. Pomimo tego, że w polskiej tradycji sądownictwa orzecznictwo nigdy nie stanowiło źródła prawa, a w wykładni prawa krajowego ma ono czysto pomocniczy charakter⁶⁶, należy stwierdzić, że polskie sądy administracyjne przyjęły w tym wypadku niezwykle szybko tę zupełnie dla nich nową filozofię (nowe podejście do orzecznictwa) i z powodzeniem stosują wskazane zasady (co oznacza iż akceptują związaną wykładnią przepisów zaprezentowaną przez TS w jego orzecznictwie). Można śmiało stwierdzić, że w ciągu zaledwie kilku lat polskie sądownictwo stało się sądownictwem unijnym⁶⁷.

2.3. PODSUMOWANIE

Do konieczności dokonania wykładni przepisów podatkowego prawa unijnego przez sąd krajowy może dojść w każdej sprawie, w której mają zastosowanie przepisy prawa unijnego. Jeżeli dany sąd, od którego orzeczeń przysługuje środek odwoławczy, nie jest związanych granicami skargi, lecz sprawy – tak jak polski W.S.A. – bierze on z urzędu pod uwagę wszystkie przepisy mające zastosowanie do zaistniałego stanu faktycznego, a zatem i przepisy prawa unijnego. Konieczność dokonania wykładni prawa unijnego może się pojawić zatem już na etapie badania zgodności polskich przepisów z przepisami unijnymi, do którego to badania sąd jest zobowiązany.

⁶⁴ Zob. A. P. Dourado, da Palma Borges R. (red.), *The Acte Clair... op. cit.*, str. 14, 17.

⁶⁵ Tak A. Zalasinski w pracy *New Member States approach to the ECJ's rulings: the example of Poland*, będącej częścią publikacji pod red. Cécile Brokelind, *Towards a Homogeneous EC Direct Tax Law. An assessment of the Member States' responses to the ECJ's case law*, IBFD 2007, str. 383-400.

⁶⁶ Tak A. Zalasinski w pracy *New Member States... op. cit.*, str. 391.

⁶⁷ Zmiana filozofii sądów polskich, jeśli chodzi o stosunek do orzecznictwa TS, nastąpiła w ciągu ostatnich kilku lat. A. Zalasinski w cytowanej powyżej pracy z 2007 roku *New Member States approach to the ECJ's rulings: the example of Poland*, twierdzi przeciwnie – jego zdaniem określony stosunek do orzecznictwa, jako głęboko zakorzeniony w polskiej kulturze prawnej, będzie potrzebował jeszcze wielu lat na asymilację zmian spowodowanych przystąpieniem Polski do Unii Europejskiej (zob. str. 391). Daje to obraz szybkości zmian - prawdopodobnie w czasie powstawania tej pracy zjawisko możliwe do zaobserwowania dzisiaj nie było tak oczywiste.

Wykładnia przepisów prawa unijnego, dokonywana przez sąd krajowy, ma zupełnie inny przebieg, aniżeli wykładnia prawa unijnego dokonywana przez TS. Sposób dokonywania wykładni unijnego prawa podatkowego zależy zatem od organu, który jej dokonuje. TS co prawda również wzoruje się na swoim poprzednim orzecznictwie; również rozważa konieczność rewizji swoich wcześniejszych poglądów, a dopiero ostatecznie – w razie potrzeby - dokonuje wykładni przy użyciu dyrektyw wykładni II stopnia. Sąd krajowy natomiast raczej nie dochodzi do etapu stosowania dyrektyw wykładni II stopnia w odniesieniu do prawa unijnego. Szuka gotowych rozwiązań problemów bezpośrednio w orzecznictwie TS. Badanie istniejącego orzecznictwa i rozważanie ewentualnej potrzeby jego rewizji – to główne czynności, jakich dokonuje sąd krajowy, mając do czynienia z przepisami prawa unijnego, których wykładnia nie jest oczywista.

We unijnym prawie podatkowym, którego dotyczy wyjątkowo niespójne wewnętrznie orzecznictwo TS (zwłaszcza w odniesieniu do przepisów dotyczących podatków bezpośrednich), wzorowanie się na istniejącym orzecznictwie (stosowanie doktryny *acte éclairé*) jest niebezpieczne, a niekiedy niemożliwe. Stąd konieczność kierowania pytań prejudycjalnych w nawet z pozoru prostych kwestiach jest w tej dziedzinie prawa pożądana. Tak też się dzieje.

Polskie sądy administracyjne korzystają z orzecznictwa TS w bardzo szerokim zakresie. Kwestie stosowania przepisów prawa unijnego są przez polskie sądy badane zazwyczaj bardzo wnikliwie – w uzasadnieniach wyroków cytowana jest obszernie również – niestety tylko polska - literatura. Przełamane zostało przeświadczenie, że orzecznictwo nie może być źródłem prawa. Brak samodzielności w wykładni unijnego prawa podatkowego przez sądy krajowe należy ocenić bardzo pozytywnie, ponieważ dzięki temu wykładnia przepisów podatkowych na przestrzeni UE ma szansę być jednolita.

3. WYKŁADNIA UNIJNEGO PRAWA PODATKOWEGO DOKONYWANA PRZEZ ORGANY POLSKIEJ ADMINISTRACJI PODATKOWEJ

3.1. SYTUACJA WYKŁADNI UNIJNEGO PRAWA PODATKOWEGO PRZEZ ORGAN PODATKOWY

Sytuacją wykładni na potrzeby niniejszego artykułu nazwana zostanie sytuacja, w której dokonanie wykładni unijnego prawa podatkowego w postępowaniu podatkowym jest konieczne.

Innymi słowy, sytuacja wykładni ma miejsce, gdy zakres regulacji prawa krajowego podlegającego wykładni pokrywa się z zakresem regulacji prawa unijnego⁶⁸.

Oczywiście sytuacja wykładni w tym rozumieniu następuje, gdy dokonujemy wykładni prawa krajowego, które zostało uchwalone w wyniku konieczności transpozycji przepisów prawa Unii Europejskiej do krajowych porządków prawnych, a także wtedy, gdy prawo unijne musi znaleźć zastosowanie w sprawie z innych powodów (należy zwrócić uwagę na to, że przepisy prawa unijnego, będące podstawą zakazu dyskryminacji w sferze podatków bezpośrednich, to bezpośrednio skuteczne przepisy TFUE, które nie odnoszą się *expressis verbis* do podatków⁶⁹).

Sytuacja wykładni istnieje obiektywnie – niezależnie od tego, czy organ krajowy fakt ten odnotował. Sytuacja wykładni może – lecz nie musi - zaistnieć zawsze, gdy przepisy unijnego prawa podatkowego znajdują zastosowanie w sprawie. Stwierdzenie to jest konsekwencją przyjęcia na potrzeby niniejszego opracowania klaryfikacyjnej koncepcji wykładni⁷⁰. Na marginesie warto dodać, że koncepcja ta nieobca jest również samemu Trybunałowi, co wynika choćby z wypracowania przezeń doktryny *acte clair*.

W momencie zaistnienia sytuacji wykładni, organ podatkowy musi sam zmierzyć się z tym problemem. Nie może bowiem, tak jak sąd administracyjny, zwrócić się o pomoc do Trybunału Sprawiedliwości⁷¹.

3.2. PRZEBIEG WYKŁADNI UNIJNEGO PRAWA PODATKOWEGO DOKONYWANEJ PRZEZ KRAJOWE ORGANY PODATKOWE

3.2.1. UWAGI OGÓLNE

Podejście organów podatkowych do przepisów prawa Unii Europejskiej nie jest jednolite. Można zauważyć, że zależy ono od wielu czynników, między innymi – a może nawet w największym stopniu – zależy ono jednak od skutków, z jakimi wiąże się zastosowanie przepisów prawa Unii

⁶⁸ Zob. S. Biernat, Wykładnia prawa krajowego zgodnie z prawem Wspólnot Europejskich [w:] Implementacja prawa integracji europejskiej w krajowych porządkach prawnych, red. C. Mik, Toruń 1998, str. 138.

⁶⁹ Szeroko na ten temat A. Zalański, *Zakaz dyskryminacji w sferze podatków bezpośrednich w prawie podatkowym Wspólnoty Europejskiej*, Warszawa 2006, str. 100.

⁷⁰ Zgodnie z tą koncepcją wykładni ma ona służyć wyjaśnianiu wątpliwości dopiero w momencie, gdy pojawią się one u konkretnych podmiotów, w konkretnych sprawach. Więcej na ten temat M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady. Reguły. Wskazówki*, Warszawa 2002, str. 74-79.

⁷¹ Zob. art. 267 Traktatu o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej (dawny art. 234 TWE).

Europejskiej względem polskich podatników. Zależność ta zostanie wykazana na przykładach przytoczonych w dalszej części opracowania.

Biorąc pod uwagę ogół postępowań o wydanie interpretacji⁷², w których powinno znaleźć zastosowanie prawo UE, można wyróżnić kilka sposobów *radzenia sobie* przez organy podatkowe w takiej sytuacji. Po pierwsze, organy podatkowe ignorują istnienie przepisów prawa unijnego, wydając interpretacje tak, jak by przepisy te w ogóle nie obowiązywały. Po drugie, wykładają przepisy prawa unijnego *contra legem*. Po trzecie, organy podatkowe dokonują rozszerzającej wykładni przepisów prawa unijnego. Po czwarte – organy podatkowe dokonują wykładni przepisów prawa unijnego w sposób pozornie prawidłowy. (wykładnia taka ma miejsce w sytuacji, gdy przepisy prawa UE są mniej korzystne dla podatnika niż przepisy polskie. Wtedy organy podatkowe stosują je z drobiazgową szczegółowością, łamiąc zasadę, iż prawo do bezpośredniego stosowania dyrektyw z pominięciem przepisów krajowych nie może być wykorzystywane przez organy państwa w celu ograniczenia praw wynikających z przepisów krajowych⁷³.) Po piąte wreszcie – organy podatkowe dokonują wykładni prawa unijnego w pełni prawidłowo. Pomimo tego, że sytuacja taka jest niezwykle rzadka, przykłady jej występowania również zostaną przywołane.

3.2.2. POMINIĘCIE PRZEPISÓW PRAWA UNII EUROPEJSKIEJ

Pominięcie przepisów Unii Europejskiej przez polskie organy podatkowe, pomimo tego, że powinny one znaleźć zastosowanie w sprawie, zdarza się w praktyce bardzo często⁷⁴. Dlatego też, chociaż pominięcia przepisów nie można nazwać w tym przypadku ich wykładnią, opis tego zjawiska musi znaleźć się w mojej ocenie w niniejszym *zestawieniu*. Świadomość częstego występowania tego rodzaju sytuacji daje bowiem obraz stosunku organów podatkowych do przepisów prawa unijnego.

Należy zwrócić uwagę, że pominięcie przepisów prawa UE przez organy podatkowe ma miejsce zwłaszcza w tych przypadkach, w których z prawa tego można wywodzić korzyści dla

⁷² Badania interpretacji zostały przeprowadzona głównie w oparciu o bazę interpretacji zamieszczoną na stronach Ministerstwa Finansów, a także przy wsparciu szeregu baz komercyjnych, między innymi za pomocą serwisu Nettax (www.nettax.pl) oraz podatki.biz (www.podatki.biz).

⁷³ Zob. orzeczenia TS z 19 stycznia 1982 r. w sprawie Ursula Becker nr 8/81/ i z dnia 8 października 1987 r. w sprawie Kolpinguis Nijmegen 80/86, w połączonych sprawach C-387/02, C-391/02 i C-403/02 (Silvio Berlusconi i in), w sprawie C-148/78 (Tulli Ratti), C-91/92 Paula Faccini Dori C-208/90 Theresa Emmont. Zob. także J. Martini, Ł. Karpiesiuk, *VAT w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, Warszawa 2005, s. 26.

⁷⁴ O problemie tym głośno jest nawet w prasie codziennej, zob. np. *Fiskus nie stosuje zasady neutralności VAT*, Dziennik Gazeta Prawna z dnia 25 listopada 2009, *Polskie organy podatkowe nie respektują prawa UE*, Dziennik Gazeta Prawna z dnia 30 grudnia 2009, *Urzednicy skarbowi nie stosują przepisów wspólnotowych*, Gazeta Prawna z dnia 6 sierpnia 2009.

polskich podatników. W takich okolicznościach pominięcie przepisów prawa UE jest wręcz nagminną praktyką.

Organy podatkowe niekiedy nie biorą pod uwagę przepisów prawa unijnego i orzecznictwa TS ani z własnej inicjatywy, ani nawet jeżeli zostały one wskazane przez podatników we wnioskach o interpretację. Decyzja lub postanowienie zapada zatem wyłącznie na podstawie przepisów prawa polskiego, nawet w przypadku jego oczywistej niezgodności z prawem Unii Europejskiej. Argumenty strony dotyczące przepisów prawa unijnego są przez organ podatkowy przemilczane lub skwitowane takim stwierdzeniem: (...) *należy wskazać, że przepisy prawa podatkowego obowiązujące na terenie Unii Europejskiej stosowane są w krajach członkowskich poprzez implementację, czyli uregulowanie w przepisach prawa krajowego zagadnień prawa unijnego. Należy zauważyć, iż o ile polski ustawodawca ma obowiązek implementacji zawartych w dyrektywach postanowień wiążących państwo członkowskie co do zamierzonego celu, to Wspólnota zostawia władzom krajowym swobodę co do form i metod jakimi skutek ma być osiągnięty.*⁷⁵

Trudno odgadnąć, co takie stwierdzenie ma wnieść, jeśli chodzi o argumentację uzasadnienia postanowienia o interpretacji przepisów. W założeniu Autora pisma ma ono zapewne być odpowiedzią na bogatą argumentację strony dowodzącą niezgodności konkretnego przepisu prawa polskiego z przepisami unijnymi. W rzeczywistości jest jednak zbiorem truizmów⁷⁶ (*przepisy prawa podatkowego obowiązujące na terenie Unii Europejskiej stosowane są w krajach członkowskich poprzez implementację, czy też o ile polski ustawodawca ma obowiązek implementacji zawartych w dyrektywach postanowień wiążących państwo członkowskie co do zamierzonego celu, to Wspólnota zostawia władzom krajowym swobodę co do form i metod jakimi skutek ma być osiągnięty*) nie pozostających w logicznym związku z argumentacją strony i uzasadnieniem rozstrzygnięcia.

Niekiedy organy podatkowe wprost zaznaczają w pismach, iż nie postrzegają aktów prawnych Unii Europejskiej jako obowiązującego w Polsce źródła prawa. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w piśmie z 17 listopada 2009 r., nr IPPB2/436-307/09-4/MZ stwierdził wprost: (...) *zgodnie z przepisem art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, organ wydający interpretację indywidualną dokonuje interpretacji przepisów prawa podatkowego, przez które w myśl art. 3 pkt 2 rozumie się przepisy ustaw podatkowych, postanowienia ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską innych umów międzynarodowych dotyczących problematyki podatkowej, a*

⁷⁵ Tak np. w piśmie DIS w Warszawie z 13 sierpnia 2009 nr IPPP1-443-511/09-2/JL.

⁷⁶ Dodać należy, że truizmy te są przedstawione tak, aby pasowały do rozumowania organu podatkowego – zdania te są prawdziwe, przekaz z nich płynący daje jednak fałszywy i niepełny obraz sytuacji.

także przepisy aktów wykonawczych wydanych na podstawie ustaw podatkowych. Przepisy wspólnotowe nie stanowią źródła prawa krajowego, dopóki ich treść nie zostanie przeniesiona do krajowego aktu prawnego. Tym samym przepis prawa unijnego nie staje się automatycznie prawem krajowym, który organ jest zobowiązany stosować⁷⁷. Organ podatkowy tym samym zakończył odpowiedź na bardzo szeroką argumentację podatnika dotyczącą prawa unijnego przedstawioną we wniosku o interpretację. Nie podjęto nawet próby zbadania przepisów prawa UE ani porównania przepisów polskich ze unijnymi, nie mówiąc o ich zastosowaniu. Nie podjęto też próby uzasadnienia stanowiska organu przy wsparciu się literaturą przedmiotu⁷⁸.

3.2.3. WYKŁADNIA PRZEPISÓW PRAWA UNIJNEGO CONTRA LEGEM

Wykładnia całkowicie sprzeczna z brzmieniem, nawet oczywistym, danego przepisu prawa unijnego, zdarza się także w praktyce polskich organów podatkowych. Co więcej, wykładnia taka jest dokonywana nawet wtedy, gdy prawidłowa wykładnia jest wskazywana przez Komisję Europejską. Taka sytuacja miała miejsce w przypadku przepisów Dyrektywy Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej. Wykładnia art. 21 ust. 5 tej Dyrektywy została dokonana między innymi przez działającego w imieniu Ministra Finansów Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji indywidualnej z 10 listopada 2008 r. nr IBPP3/443-586/08/IK⁷⁹.

Wykładni podlegał art. 21 ust. 5 dyrektywy 2003/96/WE, który stanowi: *Dla celów stosowania art. 5 i 6 dyrektywy 92/12/WE energia elektryczna i gaz ziemny podlegają podatkom, które stają się wymagalne w momencie dostawy przez dystrybutora lub redystrybutora. W przypadku gdy dostawa do zużycia ma miejsce w państwie członkowskim, w którym dystrybutor lub redystrybutor nie prowadzi działalności gospodarczej, wówczas podatek państwa członkowskiego dostawy jest uiszczany przez spółkę, która musi być zarejestrowana w tym państwie członkowskim dostawy. (...)*⁸⁰

⁷⁷ Podobnie choćby DIS w Katowicach w piśmie z 21 kwietnia 2009 r., nr IBPP2/443-101/09/ASz: (...) *tut. organ stwierdza, iż nie jest organem władnym do odstąpienia od zastosowania przepisu prawa podatkowego.* Podobnie DIS w Warszawie w piśmie z 17 listopada 2009 r., nr IPPB2/436-307/09-4/MZ.

⁷⁸ Argumenty przemawiające przeciwko stosowaniu prawa unijnego w Polsce są przedstawione na przykład w pracy T. Dębowskiej-Romanowskiej, *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, Warszawa 2010, str. 164 – 176.

⁷⁹ Podobnie orzekł np. DIS w Warszawie w piśmie z 21 października 2008 r., nr IPPP1/443-1416/08-2/GD.

⁸⁰ Już pobieżna analiza dyrektyw energetycznych (Dyrektywa Rady 92/12/WE z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania) wskazuje na to, że nie ma znaczenia moment dostarczenia energii, tylko jej ilość

Artykuł 6 ust. 5 polskiej ustawy o podatku akcyzowym⁸¹ stanowił natomiast: *W przypadku energii elektrycznej obowiązek podatkowy powstaje z dniem jej wydania.*

Jak łatwo zauważyć, pomiędzy tymi przepisami zachodzi oczywista sprzeczność. Z krajowych przepisów wynikał bowiem obowiązek zapłaty akcyzy w momencie jej wydania (przez producenta). Przepisy unijne wymagały natomiast zapłaty akcyzy dopiero na etapie dostarczenia jej końcowemu odbiorcy.

W sprawie tej wnioskodawca pytał, czy słusznie płaci akcyzę od energii elektrycznej w sytuacji, gdy sprzedaje ją wyłącznie na rzecz dystrybutora, a nie odbiorcy końcowego. W momencie wydawania interpretacji, o której mowa, było wiadome, że Polska nie dotrzymała terminów implementacji dyrektyw akcyzowych, i że postępowanie przeciwko Polsce z tego tytułu zostało już wszczęte przed Komisją Europejską. Zdaniem organu podatkowego wszystkie te okoliczności nie były jednak przeszkodą dla dalszego stosowania polskiego przepisu w standardowym, opartym na ścisłej wykładni językowej znaczeniu. W interpretacji, przytoczywszy najpierw polskie i unijne przepisy znajdujące zastosowanie w sprawie, organ podatkowy stwierdził:

(...) Dyrektywy nie określają w sposób pełny zagadnień będących ich przedmiotem i wymagają uściślenia lub uzupełnienia przez państwa członkowskie. Kraje członkowskie są zobowiązane do implementowania zapisów dyrektyw do prawa krajowego w wyznaczonych terminach. Zatem warunkiem stosowania dyrektyw jest ich wdrożenie do przepisów krajowych. Po tym wstępie, w którym organ podatkowy uświadomił adresata odnośnie warunków obowiązywania dyrektyw UE w Polsce, czytamy obiecujące zdania:

Istnieją jednak pewne szczególne okoliczności, kiedy dyrektywa może być stosowana bezpośrednio. W przypadku braku implementacji norm dyrektyw do porządku prawnego danego państwa członkowskiego albo dokonania implementacji w sposób niepełny lub po terminie, dyrektywy mogą być stosowane bezpośrednio wszakże pod warunkiem, że przepisy dyrektyw są precyzyjne i bezwarunkowe zaś z norm dyrektyw wynikają prawa jednostek wobec państwa. Należy zatem dokonać oceny regulacji zawartej w art. 21 ust. 5 ww. dyrektywy pod kątem celu i rezultatu, który zamierzał osiągnąć prawodawca wspólnotowy wprowadzający ten przepis, a następnie rozważyć, czy wprowadzając go ustanowił jednocześnie zakaz obciążania podatkiem akcyzowym innych podmiotów niż wymienione w tym przepisie. Z treści pisma organu podatkowego nie wynika jednak, aby zbadano

dostarczona końcowemu odbiorcy na terytorium określonego państwa członkowskiego. Do stwierdzenia tego zbędna jest wiedza specjalistyczna – wystarczy analiza przepisów.

⁸¹ Ustawa z 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym, Dz. U. z dnia 26 lutego 2004 r. Nr 29, poz. 257 z późn. zm.

przepis prawa unijnego pod kątem możliwości jego bezpośredniej stosowności, tak, jak to zapowiedziano jeden akapit wyżej. Organ podatkowy wykazał jedynie, że nie ma znaczenia, czy energia elektryczna jest opodatkowana akcyzą przy jej *wyjściu* od producenta, czy też przy jej wyjściu do końcowego odbiorcy, bo – upraszczając stwierdzenia organu – prąd nie sznurek i początku ani końca nie ma⁸².

Dalsze stwierdzenia organu są równie ciekawe i warto przytoczyć je w całej okazałości: (...) *przepis art. 21 ust 5 ww. dyrektywy w swym bezpośrednim skutku (sic!) nie oznacza zakazu opodatkowania podatkiem akcyzowym innych podmiotów aniżeli tam wymienieni dystrybutorzy i redystrybutorzy, a co więcej, iż innym podmiotom, w tym producentom energii elektrycznej, przyznano prawo do zwrotu zapłaconego podatku akcyzowego w sytuacji, gdy Państwo Członkowskie nie dokonało implementacji art. 21 ust.5 dyrektywy 2003/96/WE po upływie okresu przejściowego, w takim zakresie, w jakim nie obciążało podatkiem akcyzowym dystrybutorów i redystrybutorów. Z tego akapitu wynika zatem, że nawet gdyby zastosować przepis unijny bezpośrednio, sytuacji polskiego podatnika to nie zmieni.*

Omawiana interpretacja w części zawierającej argumentację popierającą ten wniosek jest równie niejasna i pozbawiona podstaw, a zatem jej cytowanie tutaj jest zbędne. Ważne, że kończąc, organ podatkowy stwierdza: *art. 21 ust. 5 dyrektywy nie może stanowić narzędzia do odstąpienia od zastosowania przepisu krajowego w postaci art. 6 ust. 5 ustawy o podatku akcyzowym. Nie ma wobec tego możliwości wykluczenia od stosowania przepisu krajowego, skoro nie jest on sprzeczny z przepisami ww. dyrektywy. W tym stanie rzeczy stwierdzić należy, iż przepis art. 21 ust. 5 dyrektywy nie przyznaje producentom energii elektrycznej prawa do zwrotu zapłaconego podatku akcyzowego.* Nie trzeba dodawać, że tym samym organ podatkowy uznał stanowisko wnioskodawcy za nieprawidłowe.

Na końcu pisma dodano jeszcze bardzo często używaną przez organy podatkowe, a piętnowaną przez sądy formułę, mającą stanowić zapewne odniesienie się do pozostałej, niecytowanej w piśmie argumentacji wniosku: (...) *powołane przez Wnioskodawcę orzeczenia Wojewódzkich Sądów Administracyjnych są rozstrzygnięciami zapadłymi w konkretnych sprawach, osadzonych w określonych stanach faktycznych i tylko do nich się zawężają, w związku z tym nie mają mocy powszechnie obowiązującego prawa.*

⁸² Z treści interpretacji można wywodzić, że organ podatkowy uważa się za posiadającego wiedzę specjalistyczną – wynika to z uwag poświęconych specyfice energii elektrycznej: *ze względu na brak możliwości wskazania konkretnego momentu przepływu energii przez dany odcinek sieci oraz brak możliwości magazynowania i dostarczenia energii w późniejszym terminie, trudno jest wskazać różnicę pomiędzy momentem dostarczenia energii elektrycznej do sieci przez producenta, a momentem odbioru tej energii przez użytkownika końcowego.*

Podsumowując wywody organu podatkowego należy przyjąć, że dokonując wykładni przepisów krajowych bezpodstawnie uznał podatnika (będącego producentem energii elektrycznej) za podatnika podatku akcyzowego zobowiązanego do jego zapłaty z tytułu sprzedaży energii elektrycznej dystrybutorowi. W ten sposób naruszył prawo, a naruszenie to polegało na nie zastosowaniu analizowanego powyżej materialnego prawa unijnego i prounijnej wykładni przepisów krajowych, co miało bezpośredni wpływ na rozstrzygnięcie⁸³.

Zastosowanie wykładni *contra legem* aktu prawnego, który był podstawą analizy w tej interpretacji i był tam w obszernych fragmentach cytowany, nie może świadczyć o nieznanomości tego aktu prawnego, lecz raczej o zamierzonym działaniu - innymi słowy, o dostosowywaniu brzmienia uzasadnienia rozstrzygnięcia do z góry postawionych wniosków, niezależnie od tego, że brak było w tej sytuacji takich możliwości z punktu widzenia logiki.

W tym miejscu warto przytoczyć fragment dotyczącego dokładnie tego problemu wyroku TS z 12 lutego 2009 r. w sprawie nr C-475/07, Komisja Europejska przeciwko Rzeczypospolitej Polskiej, w którym Trybunał w prosty sposób obnażył sprzeczność dwóch wskazanych powyżej przepisów dotyczących opodatkowania akcyzą energii elektrycznej:

50. (...) art. 21 ust. 5 akapit pierwszy zdanie pierwsze dyrektywy 2003/96 przewiduje wprost, że dla celów stosowania art. 5 i 6 dyrektywy 92/12 podatek od energii elektrycznej staje się wymagalny w momencie dostawy przez dystrybutora lub redystrybutora.

51. Natomiast brzmienie art. 6 ust. 5 ustawy o podatku akcyzowym nie definiuje w sposób wystarczająco precyzyjny, jasny i przejrzysty momentu, w którym podatek od energii elektrycznej staje się wymagalny w Polsce, ponieważ ten przepis krajowy ogranicza się do stwierdzenia, że obowiązek podatkowy powstaje z dniem wydania energii elektrycznej. Ponadto zarówno z akt sprawy, jak i z wyjaśnień udzielonych na rozprawie przez Rzeczpospolitą Polską wynika, że stosowanie tego przepisu polega na tym, iż zobowiązanie podatkowe powstaje w tym państwie członkowskim w chwili wprowadzenia energii elektrycznej do sieci przez producenta, a nie w chwili jej dostawy przez dystrybutora lub redystrybutora.

52. Wynika z tego, że na dzień 1 stycznia 2006 r. Rzeczpospolita Polska nie dostosowała swego systemu opodatkowania energii elektrycznej do wymogów art. 21 ust. 5 dyrektywy 2003/96 w zakresie określenia momentu, w którym podatek od energii elektrycznej staje się wymagalny.

Po wydaniu tego wyroku przez TS, treść pism organów podatkowych w tym zakresie uległa diametralnej zmianie (zob. punkt 5.4. niniejszego opracowania).

⁸³ Tak też stwierdził w identycznej sprawie WSA w Gliwicach w wyroku z sierpnia 2008 r. (III SA/GI 105/08).

3.2.4. WYKŁADNIA ROZSZERZAJĄCA PRZEPISÓW PRAWA UNII EUROPEJSKIEJ

W praktyce organów podatkowych zdarza się również dokonanie rozszerzającej wykładni przepisów prawa unijnego. Przykładem będzie tu pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie nr IPPP1/443-78/09-3/IG, z 16 kwietnia 2009 r.

Przedmiotem rozważań organu podatkowego w tej interpretacji była zasadność zakazu odliczenia podatku naliczonego gdy proporcja, o której mowa w art. 90 ust. 2-8 ustawy o VAT nie przekroczyła 2%.

Artykuł 173 Dyrektywy nr 112/2006/WE wskazuje, jakie środki Państwa członkowskie mogą wprowadzić do swojego wewnętrznego prawodawstwa w zakresie zasad odliczania podatku naliczonego z zastosowaniem proporcji ustalonej jako udział transakcji w związku z którymi przysługuje prawo do odliczenia, w całkowitym obrocie uzyskanym z tytułu transakcji, w związku z którymi podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, oraz transakcji, w związku z którymi podatnikowi nie przysługuje takie prawo. Artykuł 173 ust. 1 stanowi, że w odniesieniu do towarów i usług wykorzystywanych przez podatnika zarówno do dokonywania transakcji dających prawo do odliczenia, jak i transakcji nie dających prawa do odliczenia, odliczenie będzie dotyczyło tylko takiej części VAT, która proporcjonalnie przypada na kwotę tych pierwszych transakcji. Zgodnie z art. 173 ust. 2 lit. e) Dyrektywy VAT, Państwa Członkowskie mogą *postanowić, że w przypadkach, gdy VAT, który nie podlega odliczeniu przez podatnika, jest nieznaczej wartości, będzie on uważany za zerowy*. Polski ustawodawca skorzystał z tej możliwości - art. 90 ust. 10 pkt 1 ustawy o VAT stanowi, że w przypadku, gdy proporcja wstępna za dany rok przekroczyła 98%, podatnik ma prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o całą kwotę podatku naliczonego, wynikającego z transakcji w stosunku do których nie można dokonać alokacji bezpośredniej. W Dyrektywie VAT nie ma jednak przepisów dających podstawę do wprowadzenia postanowienia odwrotnego, jakie polski ustawodawca wprowadził do art. 90 ust. 10 pkt 2 ustawy o VAT. Zgodnie z tym przepisem podatnik w ogóle nie ma prawa do odliczenia podatku naliczonego, jeżeli proporcja wstępna na dany rok podatkowy nie przekroczyła 2%. Pomiędzy prawem polskim i unijnym istnieje zatem niezgodność. Z pism organów podatkowych wynika jednak, że niezgodności takiej nie ma. Odnosząc się do tej kwestii, organ podatkowy stwierdził: *Uregulowania dotyczące częściowego odliczenia podatku zawarte w art. 90 ustawy nie są niezgodne z przepisami unijnymi. Zgodnie bowiem z art. 173 ust. 2 lit. e Dyrektywy (...) państwa członkowskie mogą postanowić, że w przypadkach gdy VAT, który nie podlega odliczeniu przez podatnika, jest nieznaczej wartości, będzie on uważany za*

zerowy. Konsekwencją tego jest również określenie w polskich przepisach jako nieznacznej wartości proporcji nie przekraczającej 2% i uznanie, że w takim przypadku odliczenie podatku w ogóle nie przysługuje. W dalszej części wywodu organ podatkowy tłumaczy: Przepisy zawarte w art. 90 ust. 10 pkt 1 i 2 ustawy zasadniczo są neutralne podatkowo, gdyż w sposób sprawiedliwy umożliwiają odliczenie całości podatku gdy ustalona proporcja wynosi 98% jak i uniemożliwiają odliczenia gdy proporcja wynosi 2%.

Przytoczone 3 zdania to praktycznie cały wywód poświęcony przepisom prawa unijnego w omawianym piśmie. Wynika z niego, że organ podatkowy nadaje przepisom prawa UE szerszy zakres, niż wynika to z ich brzmienia i celu. Rozszerzenie znaczenia przepisów unijnych nie jest uzasadnione w świetle wykładni systemowej ani celowościowej.

3.2.5. POZORNIE PRAWIDŁOWA WYKŁADNIA PRZEPISÓW UNIJNEGO PRAWA PODATKOWEGO

Najbardziej znanym i opisywanym przykładem spraw, w których organy podatkowe zastosowały prawo unijne, były sprawy dotyczące opodatkowania podatkiem od towarów i usług tzw. nieodpłatnych przekazania⁸⁴. Nazwałam sposób wykładni zawarty w tych pismach *pozornie prawidłowym* dlatego, że cały proces powołania i interpretacji przepisów prawa unijnego przebiegał prawidłowo i doprowadził – biorąc pod uwagę wyłącznie prawo unijne – do prawidłowych rezultatów, jednak skorzystanie z prawa unijnego w tym konkretnym przypadku w Polsce było nieuprawnione. Organy podatkowe nie mogą bowiem wywodzić negatywnych dla podatnika skutków z faktu błędnej implementacji do polskiego porządku prawnego przepisów prawa unijnego.

Opisując ten *sposób* wykładni przepisów prawa UE, posłużę się przykładem pisma Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 11 stycznia 2010 r., nr IPPP1-443-1099/09-4/MP.

Organ podatkowy we wskazanej interpretacji:

1. dokonał analizy przepisów krajowych (jej prawidłowość i przebieg nie będą tu komentowane);
2. stwierdził, iż wykładnia przepisów krajowych budzi wątpliwości;
3. zauważył, że w sprawie zachodzi sytuacja wykładni;
4. przytoczył właściwe przepisy prawa UE;
5. stwierdził niezgodność pomiędzy przepisami polskimi i unijnymi;
6. dokonał wykładni prounijnej przepisów prawa polskiego.

⁸⁴ Problematyka ta omówiona jest szerzej w punkcie 5.3.1 niniejszego artykułu.

Nieprawidłowa jest tylko ostatnia z wymienionych akcji. Organ podatkowy nie pokusił się bowiem o refleksję, czy uprawniony jest do skorzystania z możliwości prounijnej wykładni prawa krajowego, czyli – innymi słowy – do skorzystania z prawa Unii Europejskiej. Stwierdził po prostu, że:

Polska ma obowiązek stosowania wykładni prowspólnotowej od momentu wejścia do Unii Europejskiej, czyli od dnia 1 maja 2004 r. W związku z powyższym, aby zachować prowspólnotową wykładnię przepisów krajowych, w sytuacji gdy, jak wskazano wcześniej, literalna wykładnia przepisów art. 7 ust. 2 ustawy o VAT budzi wątpliwości, należy przyjąć za właściwą interpretację, która jest zgodna z celami Dyrektyw (VI Dyrektywy Rady z dnia 17 maja 1977 r. oraz Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r.).⁸⁵ Tego rodzaju stwierdzenia znalazły się w bardzo wielu pismach organów podatkowych, pomimo licznych wyroków w.s.a. i NSA, z których wynikały wnioski przeciwnie w sprawie znaczenia analizowanych przepisów.

3.2.6. PRAWIDŁOWA WYKŁADNIA PRZEPISÓW UNIJNEGO PRAWA PODATKOWEGO

W praktyce organów podatkowych zdarza się korzystanie z dorobku Unii Europejskiej w sposób nie budzący zarzutów. Często jednak powodem zastosowania prawidłowej wykładni prawa Unii Europejskiej jest wydanie przez Trybunał Sprawiedliwości wyroku w odniesieniu do Polski. Powodem może być też długotrwałe utrzymanie się linii orzeczniczej w.s.a. i NSA, zawierającej prawidłową wykładnię przepisów unijnych⁸⁶. Trudno jednak wskazać przykład interpretacji unijnego prawa podatkowego, w której organ podatkowy z urzędu, z własnej inicjatywy, zastosował prawo Unii Europejskiej na korzyść podatników.

Zapewne przykład prawidłowego zastosowania prawa unijnego mogą stanowić te z pism, w których zastosowanie to pozostało bez wpływu na treść rozstrzygnięcia organu. Na aprobatę w takich przypadkach zasługuje już sam fakt, że organ podatkowy dostrzegł sytuację wykładni i dokonał porównania przepisów unijnych i polskich, dowodząc w rezultacie ich zgodności⁸⁷. Można też wskazać pisma organów podatkowych, z których wynika jak najbardziej prawidłowy stosunek tychże

⁸⁵ Podobnie twierdziły organy w kilkuset pismach, na przykład w piśmie DIS w Katowicach z 15 maja 2009 r. nr IBPP2/443-206/09/RSz, DIS w Katowicach z 15 kwietnia 2009 r. nr IBPP2/443-63/09/ASz, z 18 marca 2009 r., nr IBPP2/443-5/09/ASz, DIS w Bydgoszczy z 20 lutego 2009 r., nr ITPP1/443-1077/08/KM, DIS w Warszawie z 10 lutego 2009 r., nr IPPP1-443-2116/08-2/JB DIS w Poznaniu z 9 lutego 2009 r., nr ILPP2/443-1073/08-3/EWW i nr ILPP2/443-1073/08-2/EWW, Z 14 stycznia 2009 r., nr ILPP2/443-980/08-2/EN.

⁸⁶ Te kategorie orzeczeń organów podatkowych zostaną szerzej omówione w punkcie dotyczącym wpływu orzecznictwa sądów na wykładnię prawa unijnego dokonywaną przez organy podatkowe.

⁸⁷ Zob. np. pismo DIS w Poznaniu z 18 września 2009 r., nr ILPP2/443-844/09-2/EWW i ILPP2/443-844/09-3/EWW dotyczące warunków wystawiania i przesyłania faktur elektronicznych.

organów do przepisów prawa Unii Europejskiej – tu przykładem może być pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 24 lutego 2010 r.⁸⁸ Jednak pisma zawierające wykładnię przepisów prawa UE, które miałyby pozytywny wpływ na kształt rozstrzygnięcia oraz które organ podatkowy zastosował z własnej inicjatywy lub choćby z inicjatywy wnioskodawcy, na jego korzyść, bez ingerencji sądów, właściwie nie są jeszcze znane. Wydaje się, że organy podatkowe jeszcze nie doszły do etapu akceptacji prawa UE jako źródła prawa obowiązującego w Polsce.

3.3. WPŁYW ORZECZNICTWA SĄDÓW NA WYKŁADNIĘ UNIJNEGO PRAWA PODATKOWEGO STOSOWANĄ PRZEZ ORGANY PODATKOWE

3.3.1. UWAGI OGÓLNE

Ponieważ – jak zostało to wykazane powyżej – organy podatkowe, w przeciwieństwie do sądów, nie korzystają z *acquis communautaire* w sposób zasługujący na akceptację, warto zbadać, w jakim stopniu orzecznictwo sądów wpływa na sposób rozstrzygnięcia przez organy podatkowe.

Na początku warto przypomnieć, że organy podatkowe są związane wyrokami sądów administracyjnych. Związanie to funkcjonuje w dwóch wymiarach; roboczo nazwę je tu wymiarami: ogólnym i szczególnym.

Obowiązek respektowania orzecznictwa w wymiarze szczególnym wynika z artykułu 153 ustawy z 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi⁸⁹, zgodnie z którym ocena prawna i wskazania co do dalszego postępowania wyrażone w orzeczeniu sądu wiążą w sprawie ten sąd oraz organ, którego działanie lub bezczynność było przedmiotem zaskarżenia.

Związanie organów podatkowych orzecznictwem sądów w wymiarze ogólnym (oczywiście w odniesieniu do postępowań o wydanie interpretacji indywidualnej) wynika natomiast przede wszystkim z przepisów Ordynacji podatkowej. Zgodnie z art. 14c § 2 Ordynacji podatkowej, wydając interpretację indywidualną organ jest zobowiązany dokonać oceny prawnej stanowiska wnioskodawcy - w tym orzeczeń, na które występujący o interpretację się powołał⁹⁰. Zgodnie z art. 14e par. 1, Minister Finansów może, z urzędu, zmienić wydaną interpretację ogólną lub indywidualną, jeżeli stwierdzi jej nieprawidłowość, uwzględniając w szczególności orzecznictwo sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. Jeśli chodzi o interpretacje ogólne -

⁸⁸ ITPP1/443-1181/09/IK

⁸⁹ Dz.U. nr 153, poz. 1270 z późn. zm.

⁹⁰ Zob. wyrok WSA w Rzeszowie z 4 marca 2010 r., (I SA/Rz 39/10) i powołane tam orzecznictwo.

Artykuł 14a Ordynacji podatkowej stanowi, że Minister Finansów dąży do zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej, dokonując w szczególności jego interpretacji, przy uwzględnieniu orzecznictwa sądów oraz Trybunału Konstytucyjnego lub Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. Podążanie przez organy podatkowe za orzecznictwem sądów jest też ucieleśnieniem zachowywania zasady zaufania podatników do organów państwa⁹¹.

Z powołanych przepisów wynika, że Minister Finansów jest zobowiązany do wnikliwego badania orzecznictwa, a w szczególności orzecznictwa dotyczącego wydanych przez siebie interpretacji ogólnych i indywidualnych; taka jest bowiem wola ustawodawcy. Orzecznictwo sądów pozwala bowiem ocenić, czy funkcjonujące w obrocie prawnym interpretacje są poprawne. Niestety, analiza pism organów podatkowych prowadzi do wniosku, że te przepisy nie są przestrzegane. Rola orzecznictwa sądów w procesie wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego jest raczej niewielka. Orzecznictwo to na pewno nie jest wyznacznikiem kierunku rozstrzygania spraw przez organy podatkowe, przynajmniej w kwestii wykładni prawa Unii Europejskiej.

W odpowiedziach na wniosek o interpretację, w którym powołano się na orzeczenia sądów lub trybunałów zazwyczaj pojawia się - zamiast odniesienia do argumentacji z powołanych orzeczeń - stwierdzenie, że organ podatkowy nie jest związany wyrokami wydanymi w innych, podobnych nawet do aktualnie rozpatrywanej, sprawach⁹². Prezentując stanowisko, zgodnie z którym na gruncie rozpatrywanej sprawy orzeczenia sądów, wydane w podobnych sprawach, nie mają znaczenia, organ podatkowy narusza przepisy procesowe, w szczególności art. 121 § 1, w związku z art. 14 h Ordynacji podatkowej.

Stwierdzenia te znajdują potwierdzenie w najnowszym orzecznictwie sądów, na przykład w wyroku WSA w Poznaniu, w którym sąd ten analizuje problem ignorowania orzecznictwa sądów przez organy podatkowe następująco:

Błędne jest stanowisko organu, że powołane przez stronę wyroki sądów administracyjnych wiążący charakter mają w konkretnej sprawie i ściśle określonym stanie faktycznym. (...) Choć orzecznictwo sądowe, w tym sądów administracyjnych, nie ma w polskim systemie prawnym charakteru precedensowego, to w zakresie interpretacji podatkowych orzecznictwo to zyskuje szczególnie na znaczeniu. (...) Orzecznictwo to ma (...) normatywne przełożenie na tworzenie warunków jednolitego stosowania prawa podatkowego w płaszczyźnie ogólnej. Jeszcze większa jest jego rola w zakresie

⁹¹ Zasada ta znajduje swój wyraz w art. 121 par. 1 Ordynacji podatkowej.

⁹² Organy podatkowe w podobny sposób odnoszą się nawet do własnych interpretacji, wydanych w analogicznych sprawach.

*eliminowania wadliwych interpretacji, o czym stanowi art. 14e § 1 ordynacji. (...) Orzecznictwo sądów stało się przesłanką do formułowania oceny poprawności funkcjonujących w obrocie prawnym interpretacji, także interpretacji indywidualnych (...). Skoro (...) organ wydający interpretacje indywidualne może w ramach działania ex officio zmienić wydaną już uprzednio interpretację z racji stwierdzenia jej wadliwości w świetle orzecznictwa sądowego, to tym bardziej ma obowiązek dokonywać analizy tego orzecznictwa w postępowaniu zmierzającym do wydania takiej interpretacji, a zwłaszcza w przypadku, gdy na takowe orzecznictwo powołuje się osoba składająca wniosek o jej wydanie.*⁹³

Przytoczenie tak obszernego fragmentu powyższego wyroku było konieczne w celu uświadomienia skali zagadnienia. Kwestia tak dokładnie uargumentowana w powyższym fragmencie wyroku przez Sąd jest bowiem dość oczywista. Powodem jej opisania w uzasadnieniu wyroku jest z gruntu przeciwna praktyka organów podatkowych. Najczęściej bowiem istnienie szeregu orzeczeń sądów, w swej istocie zawierających zupełnie inną interpretację niż pisma organów podatkowych, nie wpływa w najmniejszym stopniu na treść kolejnych pism organów podatkowych. Zmiana tych już istniejących pism z powodu linii orzeczniczej sądów administracyjnych zawierającej odmienną niż organów podatkowych wykładnię w praktyce zdarza się niezwykle rzadko. Zmiana interpretacji indywidualnej z urzędu bywa spowodowana tym, że:

7. organ wydający pierwotną interpretację nie był świadomy istnienia określonego orzecznictwa. Przykładem tego typu zmiany interpretacji jest pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 25 kwietnia 2008 r. nr 1401/PV-II/4407/14-35/07/DB, w którym Dyrektor powołał się na wyroki sprzed kilku lat, jako motyw zmiany swego stanowiska (wyrok NSA z 29 września 2004 r., sygn. akt FSK 733/04). Niestety, decyzja ciągle pozostawała w sprzeczności z prawem unijnym i orzecznictwem, co zostało zauważone i opisane przez WSA w wyroku z 19 stycznia 2009 r. (III SA/Wa 1826/08);
8. sprawa, której dotyczy zmiana stanowiska, została *definitywnie przesądzona* – co oznacza, że zapadło wiele wyroków w.s.a., NSA i wreszcie wyrok TS dotyczący bezpośrednio rozstrzyganej przez organ podatkowy kwestii.

⁹³ Wypowiedzi w podobnym tonie można odnaleźć w kilkudziesięciu wyrokach wojewódzkich sądów administracyjnych, na przykład w wyrokach: WSA w Rzeszowie z 4 marca 2010 r. (I SA/Rz 39/10); WSA w Olsztynie z 24 lutego 2010, (I SA/OI 749/09); WSA w Poznaniu z 23 lutego 2010, (I SA/Po 1124/09); WSA w Gorzowie Wlkp. z 18 lutego 2010, (I SA/Go 23/10); WSA w Warszawie z 16 lutego 2010, (III SA/Wa 1368/09); z 9 lutego 2010, (III SA/Wa 1571/09) oraz (III SA/Wa 1370/09); z 19 stycznia 2010, (III SA/Wa 1305/09); WSA w Krakowie z 9 lutego 2010, (I SA/Kr 1755/09); WSA w Poznaniu z 26 stycznia 2010, (I SA/Po 1053/09).

Poniżej odniosę się odrębnie do problematyki wpływu na wykładnię prawa unijnego stosowaną przez organy podatkowe:

- orzecznictwa wojewódzkich sądów administracyjnych (w.s.a.),
- orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA),
- orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

3.3.2. WPŁYW ORZECZNICTWA WOJEWÓDZKICH SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH

W przypadku prawa unijnego sposób, w jaki sądy stosują to prawo powinien mieć duży wpływ na praktykę organów podatkowych. Organy podatkowe, chociaż są zobowiązane do stosowania prawa UE w stopniu tym samym co sądy, nie mają jednak możliwości skierowania pytania prejudycjalnego w przypadku wątpliwości co do jego wykładni. Posiłkowanie się w tym przypadku bogatym orzecznictwem wojewódzkich sądów administracyjnych ułatwiłoby to trudne zadanie. Jednak - jak wspomniałam powyżej - bardzo rzadko zdarza się, że określony wyrok, czy też linia orzecznicza wojewódzkich sądów administracyjnych wpływa w jakikolwiek sposób na rozstrzygnięcie spraw przez organy podatkowe.

Orzecznictwo sądów od momentu wstąpienia Polski do Unii Europejskiej ewoluuje w kierunku asymilacji prawa UE i orzecznictwa TS i nieustająco zmienia się - na korzyść stosowania prawa unijnego. Stanowisko organów podatkowych przeciwnie - stanowi pewną *stałą* jeśli chodzi o podejście do prawa unijnego. W porównaniu z sądami niewiele się tu w ostatnich latach zmieniło. W sytuacji, gdy podatnik w swoim wniosku o interpretację indywidualną przywołuje na potwierdzenie swojego stanowiska w sprawie liczne orzeczenia w.s.a., organ podatkowy stwierdza jedynie: (...) *powołane przez Wnioskodawcę orzeczenia wojewódzkich sądów administracyjnych są rozstrzygnięciami zapadłymi w konkretnych sprawach, osadzonych w określonych stanach faktycznych i tylko do nich się zawężają, w związku z tym nie mają mocy powszechnie obowiązującego prawa.*⁹⁴

Co ciekawe, obok nieuwzględniania orzecznictwa w toku rozpatrywania spraw, organy podatkowe niezwykle często zaskarżają niekorzystne dla siebie wyroki. Dzieje się tak nawet wtedy, gdy wyrok sądu II instancji – tj. NSA - według wszelkiego prawdopodobieństwa będzie identyczny,

⁹⁴Tak np. DIS w Katowicach w piśmie z 10 listopada 2008r., nr IBPP3/443-586/08/IK, DIS w Warszawie z 3 grudnia 2009 r., nr IPPP1/443-879/09-4/IG.

jak wyrok sądu I instancji (można tak zakładać na przykład dlatego, że sąd II instancji wypowiedział się już na podobny temat)⁹⁵.

Reasumując, wpływ orzecznictwa w.s.a. na interpretację przepisów prawa unijnego przez organy podatkowe jest marginalny⁹⁶. Ponieważ ignorowanie orzecznictwa w.s.a. zwykle idzie w parze z ignorowaniem orzecznictwa NSA, więcej przykładów dotyczących obu tych kwestii jednocześnie będzie przytoczona powyżej w punkcie 5.3 niniejszego opracowania.

3.3.3. WPŁYW ORZECZNICTWA NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

Orzecznictwo NSA organy podatkowe darzą nieco większą atencją, aniżeli orzecznictwo w.s.a. Różnica pomiędzy traktowaniem przez organy wyroków w.s.a. a wyroków czy nawet uchwał NSA, nie jest jednak tak duża, jak możnaby było oczekiwać.

Z treści większości pism organów podatkowych zawierających interpretacje indywidualne wynika, że istnienie wyroku NSA, z którego płyną wnioski odmienne niż z danego rozstrzygnięcia organu podatkowego, nie ma zupełnie znaczenia dla treści rozstrzygnięcia organu podatkowego. Zazwyczaj orzecznictwo NSA powołuje sam wnioskodawca - na poparcie przedstawionej przez siebie interpretacji przepisów. Ma on prawo oczekiwać, iż interpretacja organu podatkowego będzie z tym orzecznictwem spójna. Odniesienie się przez organ podatkowy do orzecznictwa NSA wygląda jednak bardzo często tak samo, jak powołane powyżej odniesienie się do orzecznictwa w.s.a. Organ podatkowy używa tu cytowanego już stwierdzenia, z którego wynika, iż orzecznictwo sądów nie jest źródłem obowiązującego prawa i w żadnym wypadku nie wiąże organów podatkowych⁹⁷.

Należy podkreślić, że w pismach organów podatkowych razi nie tyle ignorowanie orzecznictwa NSA (choć to oczywiście też), ale zupełny brak odniesienia się do tego orzecznictwa i zawartych tam argumentów. Niechlubnych przykładów tego rodzaju postępowania organów podatkowych jest tak dużo, że możnaby odnieść wrażenie, że z punktu widzenia tychże organów

⁹⁵ W 2008 r. do Izby Finansowej Naczelnego Sądu Administracyjnego trafiło 886 skarg kasacyjnych z inicjatywy organów administracji publicznej (na 4368 skarg kasacyjnych ogółem) - zob. *Sprawozdanie statystyczne z ruchu i sposobu załatwienia spraw za rok 2008* opublikowane na stronie www.nsa.gov.pl. Warto podkreślić, że z inicjatywy organów do NSA trafiają również skargi kasacyjne w sprawach, w których sądy konsekwentnie odmawiają racji organom podatkowym. Na ten temat wiele pisze się w prasie codziennej, zob. np. A. Tarka, *Sądowe spory fiskusa drogo kosztują podatników*, *Dziennik Gazeta Prawna* z 12 stycznia 2010 r.

⁹⁶ Przykłady można mnożyć: zob. np. pismo DIS w Warszawie z 21 października 2008 r., nr IPPP1/443-1416/08-2/GD czy też DIS w Katowicach z 10 listopada 2008 r. nr IBPP3/443-586/08/IK.

⁹⁷ Tak np. pismo DIS w Warszawie z 6 stycznia 2009 nr IPPP3/443-37/08-2/SM czy też z 6 lutego 2009 nr IPPP2/443-1723/08-2/AZ, pismo DIS w Poznaniu z 8 stycznia 2009 nr ILPP1/443-970/08-3/AK.

orzecznictwo sądów wydane w sprawach nie będących przedmiotem aktualnego postępowania przed organami w danej sprawie jest całkowicie zbędne.

Opodatkowanie tzw. nieodpłatnych przekazania podatkiem od towarów i usług

Przykładem ilustrującym powyższe tezy jest szereg pism⁹⁸ wydawanych w odpowiedzi na pytania podatników dotyczące opodatkowania VAT tzw. *nieodpłatnych przekazania towarów na cele związane z przedsiębiorstwem podatnika*. Organy podatkowe całkowicie zignorowały dotyczące tej problematyki orzecznictwo wojewódzkich sądów administracyjnych, Naczelnego Sądu Administracyjnego i Trybunału Sprawiedliwości. Nie jest to jednak jedyny powód, dla którego wykładnia stosowana przez organy podatkowe w sprawach dotyczących tego problemu zasługuje na szczególną uwagę.

W pismach dotyczących problemu nieodpłatnych przekazania można zaobserwować zupełnie odmienne prowadzenie argumentacji przez organy podatkowe, niż w pismach wydanych w innych sprawach, w których organy te stykają się z prawem unijnym. Trzeba przyznać, że i sytuacja jest nietypowa i wymagająca niestandardowego działania – nieczęsto zdarza się wszakże, iż przepis prawa unijnego jest mniej korzystny dla podatnika niż przepis prawa krajowego. Odmienność postępowania organów podatkowych polega na rezygnacji z ignorowania prawa unijnego, co organy podatkowe zazwyczaj czynią, i zastosowaniu niedozwolonej w tym przypadku wykładni pronijnej.

Powodem zawirowań interpretacyjnych było brzmienie art. 7 ust. 2 ustawy o VAT oraz odpowiednio art. 16 Dyrektywy 2006/112/WE w okresie od 1 czerwca 2005 r. do 31 grudnia 2009 r. Jak wspomniałam, przepisy prawa unijnego są w tym zakresie zdecydowanie mniej korzystne z punktu widzenia podatników niż obowiązujące przepisy prawa polskiego. Przepis polski brzmiał: *Przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się również przekazanie przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa na cele inne niż związane z prowadzonym przez niego przedsiębiorstwem, w szczególności:*

- 1) przekazanie lub zużycie towarów na cele osobiste podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia;*
- 2) wszelkie inne przekazanie towarów bez wynagrodzenia, w szczególności darowizny*

⁹⁸ Przykładem są pisma DIS w Poznaniu z 8 grudnia 2008 r., nr ILPP2/443-831/08-4/AD, ILPP2/443-832/08-4/AK, ILPP2/443-834/08-4/ISN, ILPP2/443-835/08-4/EWW.

- jeżeli podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego od tych czynności, w całości lub w części.

Artykuł 16 Dyrektywy 2006/112/WE brzmi natomiast tak: *Wykorzystanie przez podatnika towarów stanowiących część majątku jego przedsiębiorstwa do celów prywatnych podatnika lub jego pracowników, które przekazuje nieodpłatnie lub, w ujęciu ogólnym, które przeznaczają do celów innych niż prowadzona przez niego działalność, gdy VAT od powyższych towarów lub ich części podlegał w całości lub w części odliczeniu, jest uznawane za odpłatną dostawę towarów.*

Za odpłatną dostawę towarów nie uznaje się jednakże wykorzystania do celów działalności przedsiębiorstwa podatnika towarów stanowiących prezenty o niskiej wartości i próbki.

O tyle, o ile z polskiego przepisu wynika jednoznacznie, że z punktu widzenia opodatkowania nieodpłatnych przekazania istotny jest cel, na który towary zostały przekazane, oraz fakt odliczenia VAT naliczonego przy ich zakupie, prawo unijne nie jest w tym zakresie oczywiste. Przepisy prawa unijnego zostały jednak wyjaśnione w toku wieloletniego orzecznictwa TS na ten temat⁹⁹. Z orzecznictwa tego wynika, że nie jest istotny cel przekazania, ale sam fakt odliczenia VAT w związku z zakupem przedmiotów, które mają następnie być nieodpłatnie przekazane.

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w piśmie z 20 października 2008 r. nr IPPP1-443-1461/08-2/JL stwierdził: *Unormowanie zawarte w art. 7 ust. 2 ustawy o VAT nawiązuje bezpośrednio do treści art. 16 Dyrektywy 2006/112/WE Rady Unii Europejskiej z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, z którego wynika, że wykorzystanie przez podatnika towarów stanowiących część majątku jego przedsiębiorstwa do celów prywatnych podatnika lub jego pracowników, które przekazuje nieodpłatnie lub, w ujęciu ogólnym, które przeznaczają do celów innych niż prowadzona przez niego działalność, gdy podatek VAT od powyższych towarów lub ich części podlegał odliczeniu w całości lub części, jest uznawane za odpłatną dostawę towarów.*

Zatem opodatkowaniu podatkiem VAT podlega generalnie każde nieodpłatne przekazanie towaru należącego do przedsiębiorstwa, z którym wiąże się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel, o ile podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu tego towaru, z wyjątkiem przekazania towarów stanowiących drukowane materiały reklamowe i informacyjne, bądź spełniających warunki do uznania ich za prezenty o małej wartości lub próbki.

Sprzeczność powołanych przepisów prawa polskiego z wnioskami organu podatkowego jest oczywista. Jeżeli nieprawidłowo zaimplementowane przepisy krajowe są korzystniejsze dla podatnika

⁹⁹ Zob. I. Andrzejewska-Czernek, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* nr 3/4 z 2002 r., str. 81 i nast.

niż przepisy prawa unijnego, wówczas organy podatkowe ani sądy nie mogą przywoływać bezpośrednio przepisów unijnych i na tej podstawie obciążać podatników obowiązkiem zapłaty podatku. Dyrektywy wiążą bowiem państwa członkowskie, a nie ich obywateli, w związku z czym prawo do bezpośredniego stosowania dyrektywy nie może być wykorzystywane przez organy państwa w celu ograniczania praw wynikających z przepisów krajowych, choćby nawet te ostatnie były sprzeczne z regulacjami unijnymi.

Taki pogląd wyraziły w.s.a.¹⁰⁰ i Naczelny Sąd Administracyjny kilkadziesiąt razy. Warto wskazać w szczególności, że w odniesieniu do problemu nieodpłatnych przekazania już w czasie obowiązywania nowych przepisów (po 1 czerwca 2005 r.) NSA wypowiedział się do momentu wydania tego pisma 3 razy: w wyroku z 13 maja 2008 r. (I FSK 600/07), z 25 czerwca 2008 r. (I FSK 743/07) i z 24 września 2008 r. (I FSK 922/08). W odniesieniu do tego samego problemu, lecz w starym stanie prawnym (do 31 maja 2005 r.), NSA podjął uchwałę z dnia 28 maja 2007 r., (I FPS 5/06). Z treści tej uchwały można było wyciągnąć wnioski prowadzące do prawidłowego rozstrzygnięcia problemu po zmianie przepisów¹⁰¹. To wszystko to jednak zbyt mało, aby stanowisko organów podatkowych uległo zmianie. Jediną zmianą, jaką można było zaobserwować po wydaniu

¹⁰⁰ Należy wymienić na przykład wyroki WSA w Olsztynie z 13 marca 2008 r., (I SA/OI 53/08); WSA w Rzeszowie z 14 lutego 2008 r., (I SA/Rz 875/07), WSA w Warszawie z 20 listopada 2007 r., (III SA/Wa 1268/07); WSA w Warszawie z 5 października 2007 r., (III SA/Wa 1255/07); WSA w Warszawie z 25 września 2007 r., (III SA/Wa 811/07); WSA w Warszawie z 25 września 2007 r., (III SA/Wa 984/07); WSA we Wrocławiu z 3 kwietnia 2007 r., (I SA/Wr 152/07).

¹⁰¹ NSA w uchwale z 23 marca 2009 wskazuje: (...) *zasadnicza zmiana tego przepisu polegała na usunięciu z niego końcowego fragmentu, który expressis verbis odwoływał się do bezpośredniego powiązania określonej czynności (przekazania wymienionych towarów) z prowadzonym przez podatnika przedsiębiorstwem, czyli celami działalności gospodarczej podatnika. A właśnie to sformułowanie pozwoliło Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu w powołanej uchwale z dnia 28 maja 2007 r. na przyjęcie takiej wykładni wymienionych przepisów art. 7 ust. 2 i 3, która z jednej strony pozostawała w zgodzie z prawem wspólnotowym (art. 5 ust. 6 Szóstej Dyrektywy, obecnie art. 16 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej), czyli była wykładnią prowsplnotową, a z drugiej - nie pozostawała w sprzeczności z gramatycznym brzmieniem tych przepisów, a więc nie prowadziła do rezultatów sprzecznych z efektami wykładni językowej, czyli do niedopuszczalnej wykładni contra legem (p. ust. 9.17. - 9.21. uzasadnienia powołanej uchwały). Jednak taka wykładnia, wskazująca, że czynności, do których odwoływał się art. 7 ust. 3 (w brzmieniu obowiązującym przed dniem 1 czerwca 2005 r.), mieściły się w zakresie przedmiotowym ust. 2 tego artykułu, była możliwa tylko przy brzmieniu ust. 3 odwołującego się w końcowym fragmencie - podobnie jak art. 5 ust. 6 Szóstej Dyrektywy (obecnie art. 16 dyrektywy 2006/112/WE) - do bezpośredniego związku tych czynności z prowadzonym przez podatnika przedsiębiorstwem (w Szóstej Dyrektywie - z celami działalności podatnika, a w dyrektywie 2006/112/WE - z celami działalności przedsiębiorstwa podatnika), który to fragment dawał w ogóle podstawy do uznania, że spójna wykładnia tych przepisów wskazuje, że zakres przedmiotowy, do którego odnosiły się te przepisy, obejmował przekazanie przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa na cele związane i niezwiązane z prowadzonym przez niego przedsiębiorstwem.*

przez NSA najnowszych wyroków, był brak otwartego wspierania się w swojej argumentacji przepisami unijnymi¹⁰².

W momencie wydawania części interpretacji w których dokonano pozornie prawidłowej wykładni przepisów prawa unijnego istniał już wyrok siedmiu sędziów NSA wydany 23 marca 2009 r., sygn. akt I FPS 6/08. Sąd przywołał w tym wyroku wcześniejsze orzeczenia NSA odnoszące się do opodatkowania nieodpłatnych przekazania po 1 czerwca 2005 r. Wszystkie były korzystne dla podatników, a zatem pozwalały na nieopodatkowywanie VAT tych nieodpłatnych przekazania, które dokonane były zgodnie z celami przedsiębiorstwa. Sąd NSA stwierdził, że w istocie nie ma poważnych wątpliwości, które uzasadniałyby podjęcie nowej uchwały w tej sprawie. Organy podatkowe również nie miały wątpliwości, wyrażając pogląd przeciwny.

Warunki odliczenia VAT naliczonego - art. 88 ustawy o VAT

Kolejny przykład braku wpływu orzecznictwa NSA na wykładnię dokonywaną przez organy podatkowe zawierają pisma organów podatkowych w sprawie interpretacji art. 88 ust. 2 ustawy o VAT w brzmieniu przed zmianą z 2008 r.¹⁰³

Do dnia 1 maja 2004 r. przepis art. 25 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT z 1993 r. stanowił, że obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego nie stosuje się do nabywanych przez podatnika towarów i usług, jeżeli wydatki na ich nabycie nie mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym. Zgodnie natomiast z art. 25 ust. 2 pkt 3 tej ustawy, ograniczenie to nie dotyczyło części wydatków, które nie zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów z powodu przekroczeń norm w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym¹⁰⁴.

Przepis art. 88 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT w brzmieniu obowiązującym od 1 maja 2004 r. do 30 listopada 2008 r. stanowił natomiast, że *obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego nie stosuje się do nabywanych przez podatnika towarów i usług, jeżeli wydatki na ich nabycie nie mogłyby być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym (...)*. W myśl nowszych przepisów od wydatku, który przekraczał określone przepisami o podatku

¹⁰² Zob. pismo DIS w Warszawie z 29 października 2009 r., nr IPPP1-443-1461/08-2/JL.

¹⁰³ Przepis ten został zmieniony ustawą o zmianie ustawy z 7 listopada 2008 r., Dz. U. Nr 209, poz. 1320, i obowiązywał do 30 listopada 2008 r.

¹⁰⁴ Koszty reprezentacji nie mogły przekroczyć równowartości 0,25% przychodów.

dochodowym normy, nie można było odliczać VAT naliczonego. Oczywiście jest zatem, że przepisy polskie zmieniły się na niekorzyść podatników z momentem wstąpienia Polski do UE.

Zgodnie z wyrażoną w prawie unijnym klauzulą *standstill*¹⁰⁵, dozwolone jest utrzymanie tylko tych ograniczeń prawa do odliczenia podatku naliczonego, które istniały przed dniem wstąpienia Polski do Unii Europejskiej. Wprowadzanie kolejnych ograniczeń jest niedozwolone. Wniosek taki znajduje potwierdzenie zarówno w orzecznictwie TS¹⁰⁶, orzecznictwie sądów polskich¹⁰⁷ oraz w doktrynie¹⁰⁸. Można przypuszczać, że niezgodność wskazanego przepisu art. 88 ustawy o VAT z prawem Unii Europejskiej była powodem uchylecia go przez ustawodawcę¹⁰⁹. Niestety, żaden z tych argumentów nie wpłynął na wykładnię zaprezentowaną przez organy podatkowe. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie wydał pismo 6 lutego 2009 r.¹¹⁰, a zatem już po opublikowaniu powołanych powyżej wyroków TS oraz NSA (warto wskazać, że wyrok NSA odniósł się konkretnie do wykładni art. 88 ust. 1 i 2 ustawy o VAT) oraz po wejściu w życie zmian ustawowych uchylających wskazany przepis. W piśmie tym organ podatkowy odmówił podatnikowi możliwości odliczenia podatku naliczonego od wydatków poniesionych na reprezentację w kwocie przekraczającej wskazany limit. Z treści pisma wynika, iż organ podatkowy, po przeanalizowaniu przywołanych wcześniej przepisów ustawy o VAT, doszedł do następujących wniosków:

¹⁰⁵ Zdanie drugie art. 17 ust. 6 VI Dyrektywy oraz zdanie drugie art. 176 dyrektywy 2006/112/WE zawierają tzw. *klauzulę standstill*, nie pozwalającą nowym państwom członkowskim na dokonanie zmian wewnętrznych przepisów w związku z przystąpieniem do Unii Europejskiej w sposób, który oddalałby system VAT danego państwa członkowskiego od celu unijnego systemu opodatkowania VAT, jakim jest osiągnięcie neutralności opodatkowania tym podatkiem. Znaczenie tego przepisu wyjaśnił, w odniesieniu do polskiego porządku prawnego, Europejski Trybunał Sprawiedliwości w wyroku z 22 grudnia w sprawie Magoora sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Krakowie, nr C-414/07: *Artykuł 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy Rady (...) stoi na przeszkodzie temu, by państwo członkowskie, przy dokonywaniu transpozycji tej dyrektywy do prawa wewnętrznego, uchylilo całość przepisów krajowych dotyczących ograniczeń prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej naliczonego przy zakupie paliwa do samochodów używanych dla celów działalności podlegającej opodatkowaniu, zastępując je, w dniu wejścia w życie tej dyrektywy na swym terytorium, przepisami ustanawiającymi nowe kryteria w tym przedmiocie, jeżeli – co winien ocenić sąd krajowy – te ostatnie przepisy powodują rozszerzenie zakresu zastosowania wskazanych ograniczeń.*

¹⁰⁶ Zob. w szczególności wyrok TS z 22 grudnia w sprawie Magoora sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Krakowie, nr C-414/07 par. 41-42, a także wyrok z 8 stycznia 2002 w sprawie C-409/99, Metropol Treuhand Wirtschaftstreuhand GmbH i Finanzlandesdirektion für Steiermark i Michael Stadler przeciwko Finanzlandesdirektion für Vorarlberg

¹⁰⁷ Przede wszystkim wyrok NSA z dnia 15 maja 2008 r., (I FSK 766/07).

¹⁰⁸ J. Martini – red., *Dyrektywa VAT 2006/112/WE. Komentarz 2009*, str. 749, A. Bartosiewicz, R. Kubacki, VAT. Komentarz, Lex, 2009, wyd. III

¹⁰⁹ Nie znajduje to jednak potwierdzenia w uzasadnieniu projektu zmian. Uzasadnienie rządowego projektu zmian skrótkowo przedstawia ich powód: *Zmiany w art. 88 (pkt 42 projektu) polegają na likwidacji zakazu odliczania podatku od towarów i usług w sytuacji, gdy wydatek na nabycie towarów lub usług nie stanowi kosztu uzyskania przychodów w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym. Zmiana obowiązujących zasad jest uzasadniona tym, że w obecnych warunkach nie ma już uzasadnienia o charakterze budżetowym i gospodarczym, które uzasadniałyby kontynuowanie tych rozwiązań..* Zob. druk sejmowy nr 819 z 17 lipca 2008 r.

¹¹⁰ Nr IPPP2/443-1723/08-2/AZ

- prawo do odliczenia podatku naliczonego związanego z zakupem towarów i usług/ związanych z działalnością opodatkowaną nie jest prawem bezwzględnym, są bowiem od niego wyjątki;
- państwa członkowskie mogą utrzymać wszystkie ograniczenia prawa do odliczenia przewidziane w prawie krajowym, które obowiązywały w dniu przystąpienia do Unii Europejskiej aż do czasu wypracowania wspólnego stanowiska wszystkich państw członkowskich odnośnie wydatków, które nie będą dawać prawa do odliczenia podatku naliczonego,
- obowiązuje bezwzględny zakaz odliczania podatku naliczonego związanego z wydatkami m.in. na reprezentację niezależnie od ww. wypracowanego stanowiska.

W dalszej części uzasadnienia postanowienia organ podatkowy zaznacza, iż zarówno w ustawie o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym z dnia 8 stycznia 1993r. jak również w obecnie obowiązującej ustawie o VAT z dnia 11 marca 2004 r. były określone wydatki, które pomimo tego, iż były związane z nabyciem usług i towarów związanych z działalnością opodatkowaną nie dawały prawa do odliczenia podatku naliczonego. Z tego, zdaniem organu podatkowego, wynika, iż ograniczenia w zakresie odliczania podatku naliczonego narzucone przez przepisy krajowe nie kolidują z postanowieniami dyrektyw.

Odnosząc się do kwestii obowiązywania w Polsce przepisów dyrektyw, organ podatkowy tradycyjnie – rzecz można – stwierdza, że *poszczególnym krajom pozostawiono swobodę wyboru formy i środków w jaki sposób chcą osiągnąć rezultat określony przez dyrektywy. Tym samym powiązanie, w analizowanej sprawie, możliwości odliczenia podatku naliczonego z możliwością zaliczenia danego wydatku do kosztów uzyskania przychodów w żadnym stopniu nie narusza wytycznych Traktatu odnośnie sposobu implementacji przepisów Dyrektyw w prawodawstwie krajowym.*

Odnosząc się do przywołanego przez wnioskodawcę orzecznictwa w.s.a. i NSA Dyrektor Izby Skarbowej przedstawia standardowe stwierdzenie o tym, że w Polsce nie obowiązują precedensy¹¹¹. Do orzecznictwa TS w ogóle się nie odnosi.

W świetle przedstawionych powyżej wniosków prześledzenie toku rozumowania organu podatkowego jest niezwykle trudne, zwłaszcza jeśli przyjmuje się założenie, że działa on w dobrej wierze. Założenie dobrej wiary organu podatkowego skutkowałoby uznaniem, że organ ten jest niekompetentny, a jego działania i sposób rozumowania nie są oparte na znajomości przepisów i logicznym rozumowaniu. Należy przy tym zaznaczyć, że nie chodzi tu o rozstrzygnięcie zawiłych

¹¹¹ *W odniesieniu do przywołanego przez Spółkę orzecznictwa sądów administracyjnych stwierdzić należy, iż orzeczenia w sprawach podatkowych zapadają w odniesieniu do indywidualnych i właściwych tylko im stanów faktycznych, a ich różnorodność stanowi odpowiedź na różnorodność przedstawionych przez podatników stanów faktycznych i dlatego nie mogą one być podstawą przy rozpatrywaniu przedmiotowej sprawy. Orzeczenia sądów zapadają w indywidualnej sprawie i nie stanowią źródeł powszechnie obowiązującego prawa.*

logicznie konstrukcji, a jedynie proste rozumowania, konieczne chociażby dla stwierdzenia, że przepisy ustawy o VAT z 1993 r. były we wskazanym zakresie bardziej korzystne dla podatników niż przepisy z roku 2004. Biorąc jednak pod uwagę staranne przedstawienie argumentacji przez wnioskodawcę we wniosku oraz powołanych przez niego wyrokach, założenie dobrej wiary należy niestety odrzucić. Organ podatkowy zastosował wykładnię profiskalną, a wnioski, do których doszedł w jej wyniku, nie znajdują oparcia w obowiązującym prawie.

Posiadanie potwierdzenia otrzymania faktur korygujących jako warunek obniżenia podstawy opodatkowania (art. 29 ust. 4a-4c ustawy o VAT)

Kolejnym przykładem lekceważenia przez organy podatkowe orzecznictwa NSA jest pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 19 stycznia 2010 r., nr IPPP1-443-1183/09-4/MP, dotyczące wpływu potwierdzenia odbioru faktur korygujących na możliwość obniżenia podstawy opodatkowania w VAT, i tym samym obniżenia podatku należnego.

Pogląd NSA, jak i w.s.a. odnośnie tego problemu był i jest od wielu lat jednolity. Zdaniem sądów, przepisy Dyrektywy nr 112/2006 nie nakładają na podatnika obowiązku posiadania potwierdzenia odbioru faktury korygującej przez kontrahenta, jako warunku skorzystania z prawa do obniżenia podatku należnego o wartość wynikającą z faktury korygującej. Wprowadzenie tego rodzaju ograniczenia przez polskiego ustawodawcę (art. 29 ust. 4a–4c ustawy o VAT dodany przez art. 1 pkt 21 lit. b) ustawy z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw¹¹², narusza zasadę neutralności VAT oraz zasadę proporcjonalności środków podejmowanych w celu zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania. W konsekwencji, w świetle przepisów Dyrektywy 112/2006/WE, podatnik ma prawo skorygowania obrotu w przypadku wystawienia faktury korygującej, nawet jeśli nie otrzyma potwierdzenia odbioru tej faktury przez kontrahenta. Tak wypowiedziały się na przykład: Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z 30 września 2009 r., a także NSA w wyroku z 27 stycznia 2009 r. (sygn. I FSK 1828/07) oraz z 20 lutego 2009 r. (sygn. I FSK 1978/07). Argumentacja zawarta w orzeczeniach polskich sądów jest spójna z orzecznictwem TS (sprawa nr C-317/94, *Elida Gibbs*). Pomimo tego, organy podatkowe wciąż prezentują pogląd przeciwny. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w styczniu 2010 roku odmówił słuszności stanowisku podatnika z wniosku o interpretację, opartego na wskazanym orzecznictwie. Zdaniem organu podatkowego:

¹¹² Dz. U. z 2008 r. Nr 209, poz. 1320.

- przepisy Dyrektywy 112/2006/WE określają podstawę opodatkowania VAT w sposób ogólny, nie wskazując szczegółowych zasad lub ograniczeń dla państw członkowskich w celu jego implementacji, tym bardziej dotyczących korygowania tej podstawy;
- przepis art. 90 Dyrektywy 112/2006/WE daje nawet prawo do obniżania podstawy opodatkowania na warunkach określonych przez poszczególne państwa członkowskie;
- organy podatkowe są zobowiązane działać na podstawie przepisów prawa (art. 120 Ordynacji podatkowej). Tym samym organ podatkowy, wydając interpretację indywidualną, zobowiązany jest do zastosowania przepisów prawa krajowego, czyli unormowania zawartego w art. 29 ust. 4a ustawy o VAT;
- zapisy prawa unijnego nie są tożsame z przepisami obowiązującej ustawy o podatku od towarów i usług, nie można zatem wyroków Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości traktować jako wykładni prawa krajowego. Zacytowane w niniejszej sprawie orzeczenia TS są rozstrzygnięciami w odmiennych stanach faktycznych, i niejednokrotnie dotyczą innych niż wskazane przez Wnioskodawcę przepisów Dyrektywy w związku z czym nie mogą znaleźć zastosowania w niniejszej sprawie. powołane przez Wnioskodawcę wyroki sądów administracyjnych są rozstrzygnięciami w indywidualnych sprawach, osadzonych w określonych stanach faktycznych i tylko do nich się zawężają, w związku z tym nie mają mocy powszechnie obowiązującego prawa.

3.3.4. WPŁYW ORZECZNICTWA TRYBUNAŁU SPRAWIEDLIWOŚCI

Trybunał Sprawiedliwości ma – spośród wskazanych sądów - największy wpływ na organy podatkowe i stosowaną przez nie wykładnię przepisów podatkowych. Nawet jednak w przypadku tego sądu wpływ jest uzależniony od rodzaju i czasu wydania przez Trybunał wyroku.

Już na wstępie zaznaczyć wypada, że tzw. klasyka orzecznictwa TS ma – co do zasady - niewielki wpływ na sposób rozstrzygnięcia spraw przez organy podatkowe. Z punktu widzenia Ministra Finansów znaczenie mają głównie wyroki nowe, wydane w sprawach przeciwko Polsce.

Z jednej zatem strony mamy do czynienia z całkowitym pomijaniem przez organy podatkowe orzecznictwa TS i płynących z niego wniosków (dotyczy to klasyki orzecznictwa TS), z drugiej natomiast – jest to jedyny sąd, który może szybko i skutecznie zmienić linię rozstrzygnięcia spraw przez polskie organy podatkowe (w wyniku niektórych orzeczeń TS Minister Finansów wydaje interpretacje ogólne, zawierające wykładnię przepisów zgodną z tymi orzeczeniami). Oczywiście zdarzają się też

sytuacje pośrednie – w których utrzymywana przez wiele lat konsekwentna linia orzecznicza TS, początkowo całkowicie niezauważana przez organy podatkowe, w pewnym momencie powoduje zmianę ich sposobu orzekania w sprawach podatkowych.

Przykład pomijania orzecznictwa TS zawierają liczne pisma organów podatkowych, między innymi:

- pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 6 lutego 2009 r., nr IPPP2/443-1723/08-2/AZ;
- pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 14 stycznia 2009 r., nr IPPP1-443-1982/08-2/MP;
- pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 14 stycznia 2009 r., nr IPPP1-443-1982/08-2/MP.

W powołanych pismach organ podatkowy do orzecznictwa TS odniósł się następująco: (...) *aby uznać, czy interpretacja wydana przez organ podatkowy jest zgodna, czy też nie z orzecznictwem TS, wyrok Trybunału musiałby zapaść w sprawie o identycznym stanie faktycznym. Orzeczenia TS również nie mogą być podstawą przy rozpatrywaniu kolejnych spraw.*

Należy jednak zauważyć, że jeżeli dany problem jest wiele razy analizowany przez TS, oraz – z podobnym skutkiem - przez polskie sądy (a zatem, jeżeli panuje swoista jednorodność argumentacji zawartej w orzeczeniach sądów polskich i TS) – może to mieć przemożny wpływ na ostateczny kształt rozstrzygnięcia organu podatkowego. Przykładem są tu liczne pisma Ministra Finansów dotyczące możliwości odliczania VAT od wydatków związanych z zaniechaną inwestycją. Pomimo tego, że możliwość odliczania VAT naliczonego od tego typu wydatków jest jedną z absolutnie podstawowych zasad, jakimi rządzi się unijny system podatku od wartości dodanej, jeszcze kilka lat temu nie było to uważane za wystarczającą przesłankę do uznania odliczalności tego typu wydatków w Polsce. Organy podatkowe uzasadniały ewidentną niezgodność swoich rozstrzygnięć z wyrokami TS następująco:

Wprawdzie linia orzecznictwa TS potwierdza prawo podatników do zwrotu podatku naliczonego nawet w przypadku, gdy nie doszło do wykorzystania inwestycji do wykonywania czynności opodatkowanych, lecz w momencie ponoszenia wydatków istniał zamiar ich wykorzystania do tych czynności, to jednak zgodnie z obowiązującymi Dyrektywami VAT, z chwilą przystąpienia do Wspólnoty, Polska była uprawniona do zachowania istniejących ograniczeń w prawie do obniżenia podatku należnego o kwoty podatku naliczonego¹¹³.

Aktualnie możliwość odliczenia VAT od wydatków poniesionych w związku z zaniechaną inwestycją ciągle jest przedmiotem pytań podatników, lecz stosunek organów podatkowych do tego

¹¹³ Zob. pismo DIS w Warszawie z 12 marca 2008 r., nr IPPP1/443-137/08-2/SM, czy też z 7 lutego 2008 r., nr IPPP1-443-755/07-2/MP.

zagadnienia uległ całkowitej zmianie¹¹⁴. Można to postrzegać jako rezultat licznych uchyleń błędnych interpretacji organów podatkowych przez sądy, ale w mojej ocenie istotną rolę mogło tu spełnić zwiększenie świadomości pracowników aparatu podatkowego, jeśli chodzi o podstawy funkcjonowania unijnego systemu VAT. Czy jednak tak było – to pozostanie niewiadomą, ponieważ nawet w najnowszych interpretacjach na ten temat pojawia się następująca uwaga:

Odnosnie wyroków (TS – przyp. aut.) przywołanych przez Stronę w opisie własnego stanowiska, Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie wyjaśnia, iż są one rozstrzygnięciami w danej konkretnej sytuacji. Nie mogą być źródłem prawa dla sytuacji będącej przedmiotem niniejszego wniosku. Oczywiście wyrażają one jakiś pogląd i jest on brany pod uwagę przy rozstrzyganiu, ale nie może stanowić podstawy wydanej interpretacji. Sędziowie oceniali każdą sytuację indywidualnie, podejmowali decyzje w oparciu o zebrany w danej sprawie materiał dowodowy. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie przy wydawaniu interpretacji indywidualnej nie ma kompetencji do prowadzenia postępowania dowodowego czy porównawczego, opiera się tylko i wyłącznie na przedstawionym stanie faktycznym korzystając oczywiście z dorobku orzecznictwa sądów i innych organów podatkowych, ale ostateczna decyzja jest podejmowana o konkretne dane zawarte we wniosku¹¹⁵.

Dużo ciekawszym zjawiskiem od pomijania orzecznictwa TS przez organy podatkowe jest zmiana stanowiska organów podatkowych w wyniku wydania orzeczenia przez TS. Taka sytuacja miała w Polsce miejsce przynajmniej kilkakrotnie. Jako przykład warto wskazać sytuację zaistniałą w wyniku wydania przez TS wyroku w sprawie nr C-475/07, Komisja Europejska przeciwko Polsce¹¹⁶. W wyroku tym TS stwierdził, że *na dzień 1 stycznia 2006 r. Rzeczpospolita Polska nie dostosowała swego systemu opodatkowania energii elektrycznej do wymogów art. 21 ust. 5 dyrektywy 2003/96 w zakresie określenia momentu, w którym podatek od energii elektrycznej staje się wymagalny*. Jak to zostało opisane powyżej (punkt 4.3 niniejszego artykułu), do momentu wydania tego wyroku przez Trybunał Sprawiedliwości, organy podatkowe dokonywały wykładni przepisów prawa unijnego *contra legem*. Po wydaniu wyroku, działający w imieniu Ministra Finansów Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu wydał interpretację, której zacytowaniu choćby w części trudno się w tym miejscu oprzeć¹¹⁷: *Organ w interpretacji indywidualnej z dnia 22 stycznia 2009 r. uznał stanowisko Spółki za nieprawidłowe i przedstawił przeciwstawne argumenty. Jednakże w dniu 12 lutego 2009 r. zapadł*

¹¹⁴ Zob. np. pisma DIS w Bydgoszczy z 15 lutego 2010 r., nr ITPP1/443-1097/08/10-S/MN, ITPP2/443-1009/09/AP, ITPP1/443-1155/09/IK,

¹¹⁵ Pismo DIS w Warszawie z 16 lipca 2009 r., nr IPPP2/443-524/09-2/KK.

¹¹⁶ Wyrok z 12 lutego 2009 r. Cytowano go powyżej w punkcie 4.3 niniejszego artykułu.

¹¹⁷ Pismo DIS w Poznaniu z 11 marca 2009 r., nr ILPP3/443/W-2/09-2/TK

wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości w sprawie C 475/07 mającej za przedmiot skargę o stwierdzenie, na podstawie art. 226 Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską, uchybienia zobowiązaniom Rzeczypospolitej Polskiej w zakresie opodatkowania podatkiem akcyzowym energii elektrycznej.

Wyrok ten dotyczy analogicznego problemu prawnego jak w niniejszej sprawie. (...)

W związku z tym, iż wyrok TS rozstrzygający podobne problemy prawne, znajduje zastosowanie w odniesieniu do podobnych problemów prawnych i stanowi źródło prawa np.: stanowiąc zasady prawa unijnego, zasady interpretacji przepisów tego prawa lub orzekając nieważność przepisów prawa lub aktów prawnych, należy odnieść jego skutki prawne również do przedmiotowej sprawy.

Wobec powyższego Organ zobowiązany jest w powyższym zakresie uznać argumentację przedstawioną przez Wnioskodawcę we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej oraz w wezwaniu do usunięcia naruszenia prawa i zmienić wydaną interpretację w niniejszym zakresie¹¹⁸.

Podobną zmianą stanowiska organów podatkowych można zaobserwować po wydaniu przez TS wyroków w sprawach z 12 listopada 2009 r. w sprawie Elektrownia Pątnów II sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Poznaniu nr C-441/08 (zob. interpretacja ogólna Ministra Finansów z 22 lutego 2010 r., nr PL/LM/830/14/BNJ/10/27), czy też z 22 grudnia 2008 r. w sprawie Magoora Sp. z o.o. przeciw Dyrektorowi Izby Skarbowej w Krakowie, nr C-414/07 (zob. interpretacja ogólna Ministra Finansów z 5 marca 2009 r., nr PK4/801225/ ZAP/09/AP-291). Niekiedy po wyroku TS organy powtarzają wykładnię zawartą w orzeczeniu, przytaczając obszernie jego fragmenty – tak np. Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w piśmie z 29 września 2009 r., nr ITPP2/443-537/09/MD.

3.4. PODSUMOWANIE

Do wykładni unijnego prawa podatkowego przez krajowe organy podatkowe powinno dochodzić, gdy dokonywana jest wykładnia przepisów prawa krajowego, które zostało uchwalone w wyniku konieczności transpozycji przepisów UE do krajowych porządków prawnych, a także wtedy, gdy prawo unijne musi znaleźć zastosowanie w sprawie z innych powodów (sytuacja wykładni). Praktyka organów podatkowych w tym zakresie jest jednak – jak wynika niezbiecnie z powyższego wyводу – odmienna. Organy podatkowe nie traktują prawa Unii Europejskiej jako źródła prawa obowiązującego w Polsce. Niekiedy w swoich rozstrzygnięciach pomijają je zupełnie. Zdarza się, iż

¹¹⁸ Niestety, nawet do takiej beczki miodu dodano przysłowiową łyżkę dziegciu: *Tym niemniej zdaniem Organu fakt ten nie jest równoznaczny ze stwierdzeniem, iż Stronie przysługuje prawo do zwrotu uiszczonych akcyz w związku ze stwierdzeniem nadpłaty podatku akcyzowego.*

dokonywają wykładni rozszerzającej przepisów prawa UE, działając na niekorzyść podatnika. W praktyce organów podatkowych można spotkać się też z wykorzystywaniem - w sposób niedozwolony - prawa Unii Europejskiej na niekorzyść podatników.

Trudno nazwać te - w pewnym sensie patologiczne - działania sposobami wykładni prawa podatkowego Unii Europejskiej. Stąd też ich porównanie do sposobów wykładni stosowanych przez organy podatkowe w stosunku do prawa polskiego wydaje się w tym miejscu niecelowe.

Wpływ orzecznictwa polskich sądów na praktykę organów w omawianym zakresie jest bardzo niewielki. Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej wpływa natomiast na interpretację prawa podatkowego UE dokonywaną przez organy w stopniu nieco większym niż orzecznictwa sądów polskich, lecz również nie jest to wpływ, jakiego możnaby oczekiwać, biorąc pod uwagę rangę Trybunału oraz cel jego istnienia. Pozostaje mieć nadzieję, że w niedalekiej przyszłości sytuacja ta ulegnie pozytywnej zmianie. Efekty prawidłowego stosowania przez krajowe organy podatkowe przepisów prawa unijnego mogłyby bowiem być pozytywne z punktu widzenia podatników oraz całej administracji i sądownictwa¹¹⁹.

4. ZAKOŃCZENIE

Zarówno sądy administracyjne, jak i organy podatkowe są w jednakowym stopniu zobowiązane do stosowania prawa Unii Europejskiej. Pomimo tego, w praktyce tylko sądy administracyjne wywiązują się z tego zobowiązania.

Polskie sądy administracyjne zaakceptowały się w roli sądów Unii Europejskiej. Tym samym, zaakceptowały prawo Unii Europejskiej oraz będące poniekąd jego częścią orzecznictwo TS jako obowiązujące w Polsce źródła prawa. Należy stwierdzić, że sądy sprawnie poruszają się po tym nowym terytorium, i w sposób nadszpiewanie dobry radzą sobie z nowymi z punktu widzenia prawa polskiego instytucjami.

Jeśli chodzi o organy administracji podatkowej, wydaje się, że nie odnalazły się jeszcze w tej nowej dla siebie sytuacji. Z interpretacji organów podatkowych wynika, że nie tylko nie akceptują prawa Unii Europejskiej jako obowiązującego w Polsce, ale nawet próbują je wykorzystać w sposób całkowicie z nim niezgodny.

¹¹⁹ Wady i zalety panującej obecnie sytuacji jeśli chodzi o wykładnię prawa podatkowego przez polskie organy państwa (z jednej strony mamy bowiem do czynienia z sądami, które są motorem asymilacji prawa Unii Europejskiej w Polsce, z drugiej natomiast strony stoją organy podatkowe, będące jej hamulcem) są niezwykle ciekawym zagadnieniem, pozostającym jednak poza zakresem niniejszego opracowania.

Z jednej strony mamy zatem do czynienia z pewnego rodzaju motorem, ciągnącym polski system podatkowy w stronę asymilacji prawa UE, z drugiej natomiast – z tego zjawiska hamulcem. Na pewno nie można jednoznacznie stwierdzić, że z czysto teoretycznego punktu widzenia sytuacja taka ma same wady. Dwie siły działające w przeciwnych kierunkach mogą bowiem sprzyjać wypracowaniu pewnej równowagi, która w tej specyficznej sytuacji współistnienia na jednym terytorium dwóch systemów prawnych mogłaby wydawać się pożądana. Tego rodzaju równowaga byłaby gwarancją roztropnej i powściągliwej asymilacji i integracji naszego systemu podatkowego z systemem prawnym Unii Europejskiej. Biorąc jednak pod uwagę to, że sądy korzystają z prawa Unii Europejskiej i z oferowanych przez to prawo możliwości z dużą rozwagą, organy podatkowe natomiast przeciwnie – tamują ten rozwój bezwzględnie, trudno tu mówić o możliwości jej osiągnięcia. Zmiana podejścia organów administracji podatkowej do prawa Unii Europejskiej jest zatem konieczna. Jej zakres jest ciekawym tematem do rozważań, na które nie ma tu miejsca. Nie należy wątpić w to, że zmiana ta kiedyś nastąpi. Korzystne byłoby jednak, gdyby nastąpiła jak najszybciej.