

ARTUR MUDRECKI¹

Wpływ wyroków Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej zapadłych w wyniku pytań prejudycjalnych na orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego w sprawach podatkowych²

Wpłynął: 8.10.2024. Akceptacja: 8.11.2024

Streszczenie

W artykule dokonano analizy wyroków TSUE zapadłych w wyniku pytań prejudycjalnych i ich wpływu na orzecznictwo NSA. Na wyróżnienie zasługuje duża aktywność sądów administracyjnych w zadawaniu pytań prejudycjalnych do TSUE. Orzeczenia TSUE, dokonując oceny implementacji, niejednokrotnie udzielają ochrony podatnikom. W wyniku tych orzeczeń często dochodziło do zmian legislacyjnych lub zmiany wykładni przepisów prawa. W niektórych przypadkach potwierdzona zostaje dotychczasowa linia orzecznictwa NSA.

Na szczególną uwagę zasługuje doktryna orzecznicza nadużycia prawa podatkowego przyjęta przez TSUE, która jest wykorzystywana przez NSA przy rozpatrywaniu spraw związanych z karuzelami podatkowymi.

Słowa kluczowe: pytania prejudycjalne, orzecznictwo TSUE, orzecznictwo NSA, nadużycie prawa, opodatkowanie gmin VAT-em.

¹ Prof. dr hab. Artur Mudrecki – Kierownik Zakładu Prawa Finansowego i Podatkowego, Dyrektor Centrum Badań nad VAT-em Akademii Leona Koźmińskiego (Polska); sędzia NSA, e-mail: amudrecki@kozminski.edu.pl; ORCID 000-0002-3731-5271.

² Badania wykorzystane w artykule nie zostały sfinansowane przez żadną instytucję.

ARTUR MUDRECKI

The Impact of the Judgments of the Court of Justice of the European Union Following Preliminary Rulings on the Decisions Issued by the Supreme Administrative Court in Tax Cases³

Abstract

The article analyses CJEU judgments passed as a result of preliminary rulings and their impact on the judicial decisions of the Supreme Administrative Court. Administrative courts are highly committed to and keen on referring preliminary rulings to the CJEU, which is a noteworthy fact. In assessing the implementation of the right legal instruments, the CJEU, by way of its judgments, often grants protection to taxable persons. These judgments have often resulted in legislative changes or changes in the interpretation of legal provisions. In some cases, the previous line of judicial decisions of the Supreme Administrative Court is legitimised and proven as correct.

What deserves particular attention is the CJEU's existing judicial practice of dealing with tax law abuse cases, which is used by the SAC when examining cases involving tax carousels.

Keywords: preliminary rulings, case law of the Court of Justice of the European Union, judicial decisions of the Supreme Administrative Court, abuse of rights, VAT on municipalities.

³ The research in this article has not been supported financially by any institution.

Wprowadzenie

Dwudziestoletnia rocznica przystąpienia Polski do Unii Europejskiej jest dobrą okazją do dokonania analizy wpływu pytań prejudycjalnych w sprawach polskich na orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego. Przystąpienie Polski do Unii Europejskiej w oparciu o Traktat Akcesyjny z dnia 16 kwietnia 2004 r. spowodowało konieczność dostosowania systemu prawa podatkowego do rozwiązań unijnych. W szczególności dotyczyło to podatków pośrednich: podatku od towarów i usług i podatku akcyzowego⁴.

Należy podkreślić, że sądy administracyjne w Polsce, dokonując kontroli legalności decyzji administracyjnych i indywidualnych interpretacji podatkowych, powinny na co dzień stosować wykładnię zgodną z przepisami prawa unijnego, tj. przyjazną temu prawu⁵.

Ważną rolę w kształtowaniu wykładni prounijnej odgrywa dotychczasowy dorobek orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej w skrócie: TSUE). Kompetencja TSUE obejmuje wykładnię traktatów, czyli prawa pierwotnego Unii Europejskiej. Druga z kompetencji Trybunału dotycząca wykładni prawa obejmuje wykładnię aktów przyjętych przez instytucje, organy lub jednostki organizacyjne Unii. Chodzi tu o akty wszystkich instytucji unijnych. Najczęściej przedmiotem wykładni będą rozporządzenia, dyrektywy i decyzje, łącznie z niewiążącymi opiniami i zaleceniami, gdyż i one mogą mieć znaczenie dla wykładni i stosowania prawa przez organy krajowe. Wykładnia dokonywana przez TSUE ma charakter *de facto* wiążącej interpretacji przepisów unijnych⁶.

Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej jest kompetentny do udzielania odpowiedzi na pytania prejudycjalne sądów krajowych. Sądy, których orzeczenia nie są ostateczne, mogą, a sądy ostatniej instancji powinny występować z pytaniami prejudycjalnymi do TSUE, jeżeli uznają, że jest to konieczne do wydania wyroku (art. 267 TWE). TSUE przyczynia się do rozstrzygnięcia sporu, ale nie orzeka

⁴ A. Mudrecki, *Rola sądów administracyjnych w harmonizacji podatków w Polsce*, [w:] D. Dominik-Ogińska, M. Militz, A. Mudrecki, P. Ogiński, A. Pomorska, P. Wróbel, *Harmonizacja prawa podatkowego w Unii Europejskiej*, Warszawa 2011, s. 1–34.

⁵ A. Mudrecki, *Wykładnia prounijna w orzecznictwie sądów administracyjnych w podatkach obrotowych*, [w:] H. Litwińczuk (red.), *Prawo europejskie w polskim prawie finansowym*, Warszawa 2011, s. 382.

⁶ T. Siennicki [w:] M. Militz, D. Dominik-Ogińska, M. Bącal, T. Siennicki, *Zasady prawa unijnego w VAT*, Warszawa 2013, s. 211–213.

w konkretnej sprawie. Chodzi tu o swoistą współpracę prawną, poprzez którą sąd krajowy i TSUE przyczynia się bezpośrednio i wzajemnie do wypracowania określonego rozstrzygnięcia⁷. Niemal w każdym orzeczeniu TSUE stwierdza, że ostateczna ocena, która prowadzi do rozstrzygnięcia należy do sądu krajowego, który najbardziej orientuje się w stanie faktycznym sprawy i realiach gospodarczych prowadzonej działalności gospodarczej w danym państwie⁸.

Sądy administracyjne w Polsce dosyć często występują z pytaniami prejudycjalnymi, zwłaszcza w sprawach podatkowych. Pytania charakteryzują się uniwersalnością, ponieważ przystępują do nich inne państwa członkowskie i Komisja Europejska. Zaledwie w jednym przypadku TSUE odmówił udzielenia odpowiedzi i umorzył postępowanie z względu na to, że pytanie dotyczyło zdarzenia przed akcesją Polski do Unii Europejskiej⁹.

Ogółem do Trybunału Sprawiedliwości Unii sądy administracyjne w Polsce skierowały 113 pytań prejudycjalnych, z czego 95 dotyczyło spraw podatkowych. Aktualnie 8 spraw podatkowych jest w toku (poz. 100: C-18/23; poz. 105: C-453/23; poz. 106: C-615/23; poz. 111: C-405/24; poz. 108: ISA/Wr 92/23; poz. 109: ISA/Wr 966/22; poz. 110: I SA/Wr 4/23, poz. 112: III SA/Wa 1231/24)¹⁰.

Z uwagi na dużą liczbę pytań prejudycjalnych w dalszej części artykułu ograniczę się do analizy wyroków TSUE zapadłych w następstwie pytań prejudycjalnych i ich wpływu na orzecznictwa NSA w zakresie karuzel podatkowych i opodatkowanie gmin VAT-em.

Należy przypuszczać, że w następstwie wyroków TSUE może dochodzić do zmian legislacyjnych oraz do odmiennej wykładni przepisów prawa. W niektórych wypadkach orzeczenia TSUE potwierdzają dotychczasową linię orzecznictwa NSA.

Wpływ orzecznictwa TSUE w zakresie nadużyć podatkowych na orzecznictwo sądów administracyjnych w Polsce

W aktach normatywnych Unii Europejskiej i w ustawie o podatku od towarów i usług brakowało regulacji dotyczących nadużycia prawa i karuzeli podatkowej.

⁷ *Ibidem*, s. 210.

⁸ A. Mudrecki, *Oszustwa w postaci „karuzeli podatkowych” wykorzystywane w mechanizmie odliczenia podatku naliczonego w systemie VAT*, [w:] *Regulacje prawne w zakresie obejścia i nadużycia prawa podatkowego w praktyce orzeczniczej sądów administracyjnych*, Warszawa 2019, s. 47.

⁹ Postanowienie TSUE z dnia 6 marca 2007 r., w sprawie C – 168/06, Ceramika Paradyż sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Łodzi, Dz. Urz. UE C 96 z 28.04.2007, s. 22.

¹⁰ Dane zaczerpnięte ze strony internetowej curia oraz NSA zakładka prawo europejski – pytania prejudycjalne.

W związku z występowaniem zjawisk wyłudzenia podatku od wartości dodanej TSUE wypracował doktrynę orzeczniczą nadużycia prawa¹¹.

Pierwsze stanowisko w zakresie nadużycia w sprawach podatkowych należy odnotować w wyroku TSUE z dnia 21 lutego 2006 r., sygn. akt C-255/02 w sprawie Halifax plc (opubl. w: *ZOTSiS 2006/2A-I-1609*, *ECR 2006/2A-I-1609*). W wyroku tym wskazano, że transakcje stanowią dostawę towarów lub świadczenie usług, a także działalność gospodarczą w rozumieniu art. 2 pkt 1, art. 4 ust. 1 i 2, art. 5 ust. 1 oraz art. 6 ust. 1 szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych, zmienionej dyrektywą 95/7, jeżeli spełniają one obiektywne kryteria, na których opierają się te pojęcia, nawet jeśli zostały dokonane wyłącznie w celu uzyskania korzyści podatkowej i nie mają żadnego innego celu gospodarczego. W istocie zarówno pojęcia podatnika i działalności gospodarczej, jak i dostawy towarów i świadczenia usług, które definiują transakcje podlegające opodatkowaniu na podstawie szóstej dyrektywy, mają obiektywny charakter oraz stosują się niezależnie od celów i rezultatów danych transakcji. W tym zakresie ciążyący na organach administracji podatkowej obowiązek przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego celem określenia zamiaru podatnika byłby sprzeczny z celami wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, którymi są: zagwarantowanie pewności prawa i ułatwienie czynności związanych ze stosowaniem podatku od wartości dodanej poprzez uwzględnienie, poza wyjątkowymi przypadkami, obiektywnego charakteru danej transakcji. O ile wyżej wymienione obiektywne kryteria nie zostaną spełnione w przypadku oszustwa podatkowego, dokonanego na przykład poprzez złożenie niezgodnych z prawdą deklaracji podatkowych lub wystawianiu nieprawidłowych faktur VAT, o tyle jednak odpowiedź na pytanie, czy dana transakcja została dokonana wyłącznie w celu uzyskania korzyści podatkowej, jest bez znaczenia dla stwierdzenia, czy stanowi ona dostawę towarów lub świadczenie usług oraz działalność gospodarczą (por. pkt 55-57, 59, 60 oraz pkt 1 sentencji).

Ponadto TSUE wskazał, że Szósta dyrektywa 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych, zmieniona dyrektywą 95/7, powinna być interpretowana w ten sposób, iż sprzeciwia się ona prawu podatnika do odliczenia podatku od wartości dodanej, jeżeli transakcje, z których wynika to prawo, stanowią nadużycie. Dla stwierdzenia istnienia nadużycia wymagane jest po pierwsze, aby dane transakcje, pomimo iż spełniają formalne przesłanki przewidziane w odpowiednich przepisach szóstej dyrektywy i ustawodawstwa krajowego transponującego tę dyrektywę, skutkowały uzyskaniem korzyści podatkowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem

¹¹ A. Mudrecki, *Oszustwa...*, s. 48.

tych przepisów. Po drugie, z ogółu obiektywnych okoliczności powinno również wynikać, iż zasadniczym celem tych transakcji jest uzyskanie korzyści podatkowej. W ten sposób umożliwienie podatnikom odliczenia całości naliczonego podatku od wartości dodanej, w sytuacji gdy w ramach ich zwykłych czynności handlowych żadna z tych transakcji zgodnie z przepisami dotyczącymi systemu odliczeń zawartymi w szóstej dyrektywie lub ustawodawstwie krajowym dokonującym jej transpozycji nie umożliwiałyby im odliczenia tego podatku od wartości dodanej lub umożliwiałyby im odliczenie jedynie jego części, byłoby sprzeczne z zasadą neutralności podatkowej, a tym samym sprzeczne z celem tego systemu. Jeżeli chodzi o drugi z czynników, a mianowicie by celem spornych transakcji było uzyskanie korzyści podatkowych, to należy przypomnieć, że to do sądu krajowego należy ustalenie rzeczywistej treści i znaczenia takich transakcji. W tym celu sąd ten może wziąć pod uwagę całkowicie pozorny charakter tych transakcji, jak również powiązania natury prawnej, ekonomicznej i osobowej pomiędzy podmiotami biorącymi udział w schemacie optymalizacji podatkowej. Jeżeli stwierdzono istnienie nadużycia, to przeprowadzone transakcje powinny zostać zdefiniowane w taki sposób, aby odtworzyć sytuację, która istniałaby, gdyby nie dokonano transakcji stanowiących nadużycie. W tym zakresie organy administracji podatkowej są upoważnione do domagania się z mocą wsteczną zwrotu kwot wynikających z każdej transakcji, odnośnie do której stwierdzono, iż prawo do odliczenia zostało wykonane w sposób stanowiący nadużycie. Jednak organy administracji podatkowej powinny również pomniejszyć go o cały podatek należny obciążający dokonane transakcje, do którego zapłaty podatnik został w sposób sztuczny zobowiązany w ramach schematu optymalizacji podatkowej, i w razie potrzeby powinny dokonać zwrotu całej nadwyżki. Podobnie powinny one umożliwić podatnikowi, który – gdyby nie dokonano transakcji stanowiących nadużycie – był odbiorcą świadczenia w pierwszej transakcji niestanowiącej nadużycia, odliczenie, zgodnie z przepisami systemu odliczeń szóstej dyrektywy, podatku naliczonego przy tej transakcji ((por. pkt 74, 75, 80, 81, 85, 86, 94-98 oraz pkt 2, 3 sentencji).

Generalnie TSUE wypracował linię orzecznictwa, z której jednoznacznie wynika, że zwalczanie przestępczości podatkowej, uchylania się od opodatkowania oraz ewentualnych nadużyć jest celem uznanym i wspieranym przez dyrektywę 2006/112 (zob. ww. wyrok w sprawie Halifax, pkt 71; wyroki z dnia 7 grudnia 2010 r. w sprawie C-285/09 R., pkt 36; z dnia 27 października 2011 r. w sprawie C-504/10 Tanoarch, pkt 50). W tej kwestii Trybunał orzekł już, że podmioty prawa nie mogą powoływać się na przepisy prawa Unii Europejskiej w celu popełnienia przestępstwa lub nadużycia swoich uprawnień (zob. w szczególności wyrok z dnia 3 marca 2005 r. w sprawie C-32/03 Fini H, Zb.Orz. s. I-1599, pkt 32; ww. wyroki w sprawie Halifax i in., pkt 68; w sprawach połączonych Kittel i Recolta Recycling, pkt 54 –

teza 41 uzasadnienia wyroku). W związku z tym krajowe organy administracyjne i sądowe powinny odmówić prawa do odliczenia, jeżeli zostanie udowodnione na podstawie obiektywnych przesłanek, że skorzystanie z tego prawa wiązałoby się z przestępstwem lub nadużyciem (zob. podobnie ww. wyroki w sprawie Fini H, pkt 33 i 34; w sprawach połączonych Kittel i Recolta Recycling, pkt 55; wyrok z dnia 29 marca 2012 r. w sprawie C-414/10 Véleclair, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 32 – teza 42 uzasadnienia wyroku). Podatnika, który wiedział lub powinien był wiedzieć, że nabywając towar lub usługę, uczestniczy w transakcji stanowiącej element przestępstwa w dziedzinie podatku VAT, należy bowiem z punktu widzenia dyrektywy 2006/112 uznać za współnika w tym przestępstwie, niezależnie od tego, czy uzyskuje on korzyści z dalszej sprzedaży owych towarów lub świadczenia usług w ramach dokonywanych przez siebie transakcji (zob. ww. wyrok w sprawach połączonych Kittel i Recolta Recycling, pkt 56 – teza 46 uzasadnienia wyroku).

Przeciw wagą dla przedstawionej doktryny orzeczniczej nadużycia prawa wypracowano doktrynę dobrej wiary.

Jedną z podstawowych cech konstruktywnych podatku od wartości dodanej jest zasada neutralności, która oznacza, że podatnik nie może być obciążany tym podatkiem, bowiem jest to podatek konsumencki i obciąża ostatecznego odbiorcę niebędącego podatnikiem podatku VAT. Podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia od kwoty należnego podatku od wartości dodanej kwoty podatku naliczonego wynikającego z faktury wystawionej przez dostawcę towaru lub usługi. Sytuacja komplikuje się, gdy towar bądź wykonana usługa pochodzi z niewiadomego źródła, bądź pochodzi z tzw. karuzeli podatkowej. Powstaje wówczas pytanie, czy można podatnikowi ograniczyć prawo do zwrotu podatku naliczonego i w jakich warunkach¹².

W wyroku z dnia 21 czerwca 2012 r. w sprawach połączonych C-80/11 i C-142/11 Mahagében kft przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága oraz Péter Dávid przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága TSUE wyraził pogląd, że art. 167, art. 168 lit. a), art. 178 lit. a), art. 220 pkt 1 i art. 226 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie praktyce krajowej, w ramach której organ podatkowy odmawia podatnikowi prawa do odliczenia od kwoty należnego podatku od wartości dodanej kwoty tego podatku należnego lub zapłaconego z tytułu świadczonych mu usług z tego powodu, iż wystawca faktur

¹² A. Mudrecki, *The Influence of "Good Faith" on the Taxable Person's Right to Deduct the Value-added Tax in the Light of the Case Law of the Court of Justice of the European Union*, [w:] M. Radvan (red.), *System of Financial Law, System of Tax Law: Conference Proceedings*, Brno 2015, s. 332.

dotyczących owych usług lub jeden z jego usługodawców dopuścił się nieprawidłowości, bez udowodnienia przez organ podatkowy na podstawie obiektywnych przesłanek, iż podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że transakcja mająca stanowić podstawę prawa do odliczenia wiązała się z przestępstwem popełnionym przez wystawcę faktury lub inny podmiot działający na wcześniejszym etapie obrotu (SIP LEX nr 1165797, www.eur-lex.europa.eu).

Ponadto TSUE stwierdził, że art. 167, art. 168 lit. a), art. 178 lit. a) i art. 273 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie praktyce krajowej, w ramach której organ podatkowy odmawia prawa do odliczenia z tego powodu, iż podatnik nie upewnił się, że wystawca faktury za towary, których prawo do odliczenia ma dotyczyć, jest podatnikiem, że dysponował on tymi towarami i był w stanie je dostarczyć oraz że wywiązał się z obowiązku złożenia deklaracji i zapłaty podatku od wartości dodanej, albo z tego powodu, że podatnik nie posiada, poza fakturą, innych dokumentów potwierdzających spełnienie powyższych warunków, mimo że spełnione były warunki materialne i formalne powstania prawa do odliczenia określone w dyrektywie 2006/112, a podatnik nie miał przesłanek podejrzewać, że wystawca faktury dopuścił się nieprawidłowości lub przestępstwa.

Wypracowana przez TSUE doktryna orzecznicza została wykorzystana w wykładni Naczelnego Sądu Administracyjnego. W wyroku z dnia 9 stycznia 2018 r., sygn. akt I FSK 835/15 NSA przy definiowaniu pojęcia karuzeli podatkowej NSA posłużył się definicją wypracowaną w nauce prawa podatkowego. Choć „obrót karuzelowy” nie jest pojęciem normatywnym, to funkcjonuje ono jako określenie jednego ze schematów transakcji służących uzyskaniu nienależnych korzyści poprzez wykorzystanie konstrukcji podatku od towarów i usług. Udział w tego rodzaju obrocie oznacza udział w nadużyciu podatkowym. Celem karuzeli podatkowej jest bowiem osiągnięcie nienależnej korzyści podatkowej. Może on być realizowany w dwóch postaciach: przez nieuiszczenie należnego podatku przez nierzetelnego podatnika („znikającego podatnika”) oraz/lub nieuprawnione odliczenie podatku naliczonego przez inne podmioty w łańcuchu transakcji, w szczególności przez podmiot dokonujący dostawy wewnątrzspółnotowej. Cechą typowej karuzeli podatkowej jest to, że jest to czynność wielostopniowa i zorganizowana, w którą zaangażowane są minimum trzy podmioty, z których każdy pełni inną funkcję („znikający podatnik”, „bufor”, „broker”); istnienie oszustwa podatkowego nie oznacza, że wszyscy uczestnicy mają jednakową wiedzę na temat charakteru transakcji (w szczególności z reguły podmiot pełniący rolę bufora jest podatnikiem prowadzącym faktyczną działalność gospodarczą i rozliczającym należne podatki), towar jest istotny jedynie jako nośnik VAT, a ponadto realizacja

transakcji w schemacie karuzeli podatkowej z punktu widzenia całości obrotu nie ma uzasadnienia gospodarczego/ekonomicznego¹³.

Z kolei w wyroku z dnia 12 grudnia 2017 r., sygn. akt I FSK 435/16, NSA uznał, że charakter nadużycia transakcji może wynikać zarówno z nich samych, jak i z transakcji wcześniejszych i późniejszych, stąd konieczne jest wyjaśnienie całego ich łańcucha.

W innym wyroku z dnia 3 czerwca 2016 r., sygn. akt I FSK 1865/15, NSA stanął na stanowisku, że jeżeli podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć o tym, że nabywając towar, uczestniczył w transakcji wykorzystanej do popełnienia oszustwa w podatku VAT, dla celów Dyrektywy 2006/112/WE powinien zostać uznany za osobę biorącą udział w tym oszustwie, gdyż pomaga sprawcom oszustwa i staje się w konsekwencji jego współsprawcą. W sytuacji, gdy oszustwo to (co do którego podatnik nie działa w dobrej wierze) jest tzw. karuzelą podatkową, w której transakcje pozbawione są celu gospodarczego, a dokonywane są wyłącznie w celu wyłudzenia VAT-u, podatnik taki, dokonując dostawy towarów nabytych wcześniej od poprzedniego ogniwa w łańcuchu podmiotów biorących udział w tej karuzeli na rzecz kolejnego ogniwa w tym łańcuchu, świadomie przyczynia się do popełnienia oszustwa podatkowego (jest jego współsprawcą). W konsekwencji „sprzedaż” taka nie jest dokonana w ramach działalności gospodarczej, a zatem nie może być uznana za dostawę w rozumieniu art. 5 ust. 1 pkt 1 lub 5 u.p.t.u., tj. czynność opodatkowaną na gruncie tej ustawy. Wystąpienie opisanej sytuacji w okolicznościach danej sprawy usprawiedliwia „wyzerowanie” – na gruncie rozliczenia podatku od towarów i usług – zarówno transakcji nabycia, jak i zbycia towaru (jako dokonanych poza działalnością gospodarczą). Oznacza to, że nabycie towaru w ramach karuzeli podatkowej nie powoduje powstania prawa do odliczenia podatku naliczonego z faktur mających dokumentować to nabycie, a dalsza jego odsprzedaż nie powinna być ewidencjonowana jako czynność wywołująca określone skutki na gruncie podatku od towarów i usług, w tym jako WDT (zob. także wyrok NSA z dnia 14 kwietnia 2015 r., I FSK 46/14, CBOSA).

W wyroku z dnia 10 października 2017 r., sygn. akt I FSK 97/16 (LEX nr 2388481) NSA wskazał na występujące w sprawie wątpliwości odnośnie do kontrahenta wskazujące na jego nierzetelność. Uznano, że skoro podatnik wiedział, że podmioty lotewskie często znikają z systemu VIES, to powinien mieć świadomość, że mogła występować z ich strony nierzetelność, co skutkować winno szczególną kontrolą i weryfikacją transakcji z tymi kontrahentami, tym bardziej, jeżeli nie były to transakcje pojedyncze.

¹³ W. Kotowski, *Karuzele podatkowe*, [w:] *Przestępstwa karuzelowe i inne oszustwa w VAT*, red. I. Ożóg, Warszawa 2017, s. 23–24.

W sprawie o sygn. akt I FSK 9/16 NSA zajmował się prawem do odliczenia podatku od towarów i usług i badaniem należytej staranności podatnika. NSA uznał, że organy podatkowe są uprawnione odmówić podatnikowi prawa do odliczenia VAT, jeżeli obiektywne przesłanki wskazują, że wiedział on lub powinien był wiedzieć, iż transakcja mająca stanowić podstawę prawa do odliczenia wiązała się z przestępstwem lub nadużyciem w zakresie podatku VAT. Dla skorzystania z prawa do odliczenia podatku niezbędne jest, aby spełnione zostały warunki: materialny, czyli dostawa towaru lub wykonanie usługi oraz formalny, czyli dysponowanie fakturą spełniającą warunki formalne do odliczenia VAT. Przy spełnieniu tychże warunków pozbawienie podatnika prawa do odliczenia może mieć miejsce, gdy na podstawie obiektywnych okoliczności zostanie ustalone, że dostawa (usługa) została zrealizowana na rzecz podatnika, który wiedział lub powinien był wiedzieć, że nabywając towar (usługę), uczestniczył w transakcji wykorzystanej do popełnienia oszustwa w podatku od wartości dodanej. Tylko zatem w takich okolicznościach należy badać należyłą staranność podatnika (tzw. dobrą wiarę) (zob. wyrok z dnia 5 września 2017 r. sygn. akt I FSK 9/16, *LEX nr 2361505*).

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 25 lipca 2017 r., sygn. akt I FSK 1798/15 przyjął, że art. 86 ust. 1, art. 88 ust. 3 pkt 4 lit. a u.p.t.u. należy interpretować w ten sposób, że samo wprowadzenie przez podatnika procedur weryfikacji kontrahentów nie stanowi o zachowaniu dobrej wiary i w konsekwencji nie pozwala na skorzystanie z uprawnienia do odliczenia podatku naliczonego na podstawie faktur, które nie odzwierciedlają rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, jeżeli procedury te nie były przestrzegane w stosunku do konkretnego kontrahenta.

Z zacytowanych wyroków wynika, że orzecznictwo TSUE dotyczące nadużycia prawa pozwoliło na skuteczne zwalczanie karuzel podatkowych w orzecznictwie NSA.

Wpływ orzecznictwa TSUE w zakresie opodatkowania gmin w prawach podatku od towarów i usług

Podatek od towarów i usług w praktyce jego stosowania nasuwa wiele problemów interpretacyjnych. Jeszcze więcej trudności sprawia opodatkowanie gmin tym podatkiem ze względu na niezbyt precyzyjne określenie przedmiotu i podmiotu opodatkowania oraz występujące zwolnienia stosowane w tym podatku.

Wyrokiem z dnia 29 września 2015 r., sygn. akt C-276/14 w sprawie Gminy Wrocław przeciwko Ministrowi Finansów¹⁴ TSUE wyraził pogląd, że artykuł 9 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie współ-

¹⁴ CLI:EU:C:2015:635.

nego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że podmioty prawa publicznego, takie jak gminne jednostki budżetowe będące przedmiotem postępowania głównego, nie mogą być uznane za podatników podatku od wartości dodanej, ponieważ nie spełniają kryterium samodzielności przewidzianego w tym przepisie.

Opisany wyrok TSUE potwierdził pogląd Naczelnego Sądu Administracyjnego zawarty w uchwale z dnia 24 czerwca 2013 r., sygn. I FPS 1/13. Oznaczało to, że wykładnia prounijna przyjęta w ww. uchwale była zgodna z rozstrzygnięciem TSUE. Dzięki analizowanemu orzecznictwu TSUE i NSA wyeliminowano błędną wykładnię przepisu art. 15 ustawy VAT dotyczącą braku podstaw do uznania gminnych jednostek budżetowych jako podatników podatku od wartości dodanej. W ocenie D. Mączyńskiego sentencja wyroku TSUE sugerowała jedynie zmianę wadliwej wykładni prawa podatkowego i jego implementacja dokona się wyłącznie na płaszczyźnie stosowania prawa. Jednak orzeczenie TSUE wpłynęło na legislację podatkową w zakresie problematyki centralizacji rozliczeń gmin¹⁵.

Kierując się wyrokiem TSUE, Naczelny Sąd Administracyjny w przełomowej uchwale z dnia 26 października 2015 r., sygn. I FPS 4/15¹⁶, uznał, że to gmina, a nie samorządowy zakład budżetowy, jest samodzielnym podatnikiem podatku od towarów i usług. W sentencji uchwały przyjęto, że w świetle art. 15 ust. 1 oraz art. 86 ust. 1 Ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług¹⁷ gmina ma prawo do odliczenia podatku naliczonego z faktur zakupowych związanych z realizacją inwestycji, które zostały następnie przekazane do gminnego zakładu budżetowego, realizującego powierzone mu zadania własne tej gminy, jeżeli inwestycje są wykorzystywane do sprzedaży opodatkowanej podatkiem od towarów i usług.

Argumentacja zastosowana przez NSA w uzasadnieniu uchwały I FPS 1/13 w odniesieniu do jednostek budżetowych, jest dowodem na to, że NSA w wykładni przepisów stosuje te same reguły interpretacyjne, które wykorzystuje Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej, biorąc pod uwagę różne wersje językowe prawa unijnego, a wobec jego niejednoznaczności odwołując się do celu tego przepisu. Argumentacja ta uwzględnia wzorzec wykładni prounijnej w zakresie warunków, jakie powinny spełniać podmioty, aby uznać je za niezależnych podatników¹⁸.

W celu realizacji wcześniej opisanego wyroku TSUE dokonano zmian legislacyjnych. Z dniem 1 stycznia 2016 r. wszedł w życie pakiet zmian wprowadzanych

¹⁵ D. Mączyński, *Wpływ orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej na stanowienie polskiego prawa podatkowego*, Warszawa 2021, s. 232–233.

¹⁶ „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2015, 6, s. 577–584.

¹⁷ Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.

¹⁸ R. Wiatrowski, *Wykładnia prounijna Naczelnego Sądu Administracyjnego w zakresie przepisów dotyczących podatku od towarów i usług*, Warszawa 2021, s. 238–339.

Ustawą z dnia 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo zamówień publicznych¹⁹. W szczególności zmienione zostały przepisy dotyczące sposobu obliczania współczynnika proporcji odliczenia VAT naliczonego. Jednak nie była to ostatnia nowelizacja przepisów w tym zakresie. Z dniem 1 października 2016 r. weszła w życie Ustawa z dnia 5 września 2016 r. o szczególnych zasadach rozliczeń podatku od towarów i usług oraz dokonywania zwrotu środków publicznych przeznaczonych na realizację projektów finansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub od państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu przez jednostki samorządu terytorialnego²⁰.

Przyjęte rozwiązania prawne pozwoliły gminom na odzyskanie wielu milionów podatku od towarów i usług.

Dotychczasowa linia orzecznictwa NSA dotycząca opodatkowania paneli fotowoltanicznych straciła na znaczeniu po wydaniu przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej wyroku z dnia 30 marca 2023 r., sygn. akt C-612/21. TSUE wypowiedział się w sprawie opodatkowania gminy przy instalowaniu odnawialnych źródeł energii. W orzeczeniu tym Trybunał Sprawiedliwości wskazał, że artykuł 2 ust. 1, art. 9 ust. 1 i art. 13 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że: dostawy towarów i świadczenia usług podlegających opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej nie stanowi dostarczenie i zainstalowanie przez gminę, za pośrednictwem przedsiębiorstwa, systemów odnawialnych źródeł energii na rzecz jej mieszkańców będących właścicielami nieruchomości, którzy wyrazili wolę wyposażenia tych nieruchomości w takie systemy, jeżeli taka działalność nie ma na celu osiągnięcia stałego dochodu i skutkuje jedynie zapłatą przez tych mieszkańców kwot pokrywających najwyżej jedną czwartą poniesionych kosztów, a pozostała część jest finansowana ze środków publicznych.

W wyroku z dnia 30 marca 2023 r., sygn. akt C-616/21 TSUE zajmował się opodatkowaniem usuwania azbestu przez gminę. W wyroku tym Trybunał wskazał, że artykuł 2 ust. 1, art. 9 ust. 1 i art. 13 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że: okoliczność zlecenia przez gminę przedsiębiorstwu czynności usuwania azbestu i odbierania wyrobów i odpadów zawierających azbest na rzecz jej mieszkańców będących właścicielami nieruchomości, którzy wyrazili taką wolę, nie stanowi świadczenia usług podlegającego opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej, jeżeli taka działalność nie ma na celu

¹⁹ Dz.U. z 2015 r., poz. 605.

²⁰ Dz.U. z 2018 r., poz. 280.

osiągania stałego dochodu i nie prowadzi do żadnej płatności ze strony tych mieszkańców, zaś czynności te są finansowane ze środków publicznych.

W konsekwencji nie wydaje się, z zastrzeżeniem dokonania weryfikacji przez sąd odsyłający, by gmina L. wykonywała w niniejszym przypadku działalność o charakterze gospodarczym w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112 (teza 49 wyroku). Ponieważ gmina L., w świetle rozważań przedstawionych w pkt 41–49 niniejszego wyroku, nie wykonuje działalności wchodzącej w zakres stosowania dyrektywy 2006/112, nie jest konieczne ustalenie, czy działalność ta byłaby również wyłączona z tego zakresu stosowania.

Z opisanych wyroków TSUE z dnia 30 marca 2023 r., sygn. akt C-612/21 i C-616/21 wynika, że gmina w świetle art. 15 ust. 2 ustawy o VAT nie będzie podatnikiem podatku od towarów i usług w przypadku usuwania azbestu i instalowania odnawialnych źródeł energii. Konsekwencją takiego stanowiska jest ustalenie, że wartość dofinansowania nie będzie wchodziła w skład podstawy opodatkowania na podstawie art. 29 ust. 1 ustawy o VAT.

Jednym z istotnych zagadnień związanych z możliwością liczenia proporcji przy opodatkowaniu, gdy występują czynności niepodlegające opodatkowaniu, zajął się NSA w uchwale z dnia 24 października 2011 r., sygn. I FPS 9/10. W orzeczeniu tym wskazano, że w świetle przepisów art. 86 ust. 1 oraz art. 90 ust. 1 i 2 Ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług czynności niepodlegające opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług nie mogą wpłynąć na zakres prawa do odliczenia podatku naliczonego przy zastosowaniu art. 90 ust. 3 powołanej wyżej ustawy.

Od tego poglądu w wyniku pytania prejudycjalnego odstąpił TSUE w wyroku z dnia 8 maja 2019 r., sygn. C 566/17. W ocenie Trybunału art. 168 lit. a Dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on praktyce krajowej zezwalającej podatnikowi na pełne odliczenie podatku od wartości dodanej (VAT) naliczonego w związku z nabyciem przez niego towarów i usług w celu prowadzenia zarówno działalności gospodarczej, opodatkowanej VAT, jak i działalności niemającej charakteru gospodarczego, która nie wchodzi w zakres stosowania VAT, ze względu na brak we właściwych przepisach podatkowych szczególnych uregulowań dotyczących kryteriów i metod podziału, umożliwiających podatnikowi określenie części tego VAT naliczonego, którą należy uważać za związaną, odpowiednio, z jego działalnością gospodarczą i z działalnością niemającą charakteru gospodarczego.

Konsekwencją cytowanego wyroku były orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego. W precedensowym wyroku z dnia 2 lipca 2019 r., sygn. I FPS 119/17, NSA uznał, że przepis art. 86 ust. 1 Ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od

towarów i usług należy – w świetle wyroku TSUE z dnia 8 maja 2019 r. w sprawie C-566/17 Związku Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach – rozumieć w ten sposób, że brak w stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2015 r. w przywołanej ustawie uregulowań dotyczących kryteriów i metod podziału, które umożliwiłyby podatnikowi określenie podlegającej odliczeniu części naliczonego podatku od towarów i usług związanego z jego działalnością gospodarczą i z działalnością niemającą charakteru gospodarczego, nie dawał podatnikowi podstawy do pełnego odliczenia tego podatku.

Wyrażone w art. 2 Konstytucji RP zasady demokratycznego państwa prawa oraz pewności prawa sprzeciwiają się temu, aby w przypadku okresów rozliczeniowych sprzed 1 stycznia 2016 r. podatnicy, którzy ze względu na brak w stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2015 r. w u.p.t.u. uregulowań dotyczących kryteriów i metod podziału umożliwiających podatnikowi określenie podlegającej odliczeniu części naliczonego podatku od towarów i usług związanego z jego działalnością gospodarczą i z działalnością niemającą charakteru gospodarczego, dokonali pełnego odliczenia tego podatku zgodnie z wykładnią prawa wyrażoną przez NSA w uchwale tego Sądu (7) z dnia 24 października 2011 r., sygn. I FPS 9/10, ponosili tego konsekwencje i byli – ze względu na zmianę wykładni art. 86 ust. 1 u.p.t.u. w sposób określony w punkcie 1 – zobligowani do korekty rozliczeń tych okresów rozliczeniowych, co do których zobowiązania podatkowe nie uległy przedawnieniu.

Wiele inwestycji gmin było przeznaczonych na zaspokojenie potrzeb mieszkańców w ramach zadań własnych samorządu terytorialnego. W związku z tym nie przysługiwało im prawo do odliczenia podatku naliczonego. W tej kwestii dosyć śmiało orzeczenie zmieniające dotychczasową praktykę wydał Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej. W wyroku z dnia 25 lipca 2018 r., sygn. C-140/17²¹, TSUE wskazał, że artykuły 167, 168 i 184 Dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej oraz zasadę neutralności podatku od wartości dodanej (VAT) należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie temu, aby podmiot prawa publicznego korzystał z prawa do korekty odliczenia VAT zapłaconego od dobra inwestycyjnego stanowiącego nieruchomość w sytuacji takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym, gdy w chwili nabycia tego dobra z jednej strony, ze względu na swój charakter, mogło ono być wykorzystywane zarówno do celów czynności opodatkowanych, jak i nieopodatkowanych, ale w początkowym okresie było wykorzystywane na cele działalności nieopodatkowanej, a z drugiej strony ten podmiot prawa publicznego nie wskazał wyraźnie zamiaru wykorzystywania tego dobra do celów działalności opodatkowanej, lecz także nie wykluczył, że będzie ono

²¹ <http://www.nsa.gov.pl/pytania-prejudycjalne-wsa-i-nsa.php>.

wykorzystywane do takich celów, o ile z analizy wszystkich okoliczności faktycznych, której przeprowadzenie należy do sądu krajowego, wynika, że został spełniony warunek ustanowiony w art. 168 dyrektywy 2006/112, zgodnie z którym podatnik powinien działać w takim charakterze w momencie, w którym dokonał nabycia.

Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w wyroku z dnia 13 czerwca 2018 r. w sprawie C-665/16²² Ministerstwo Finansów przeciwko Gminie Wrocław. Trybunał uznał, że artykuł 2 ust. 1 lit. a) oraz art. 14 ust. 2 lit. a) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że stanowi transakcję podlegającą opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej przeniesienie własności nieruchomości należącej do podatnika podatku od wartości dodanej na rzecz Skarbu Państwa członkowskiego, dokonane z mocy prawa i w zamian za zapłatę odszkodowania, w sytuacji takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym, w której ta sama osoba reprezentuje zarazem organ wywłaszczający i wywłaszczaną gminę, i w której ta ostatnia nadal w praktyce zarządza daną nieruchomością, nawet jeżeli wpłata odszkodowania została dokonana.

Cytowane orzeczenie nie zmieniło dotychczasowej linii orzecznictwa sądów administracyjnych.

Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w wyroku z dnia 25 lutego 2021 r. sygn. akt C -604/19 w sprawie Gminy Wrocław przeciwko Dyrektorowi Krajowej Informacji Skarbowej. W orzeczeniu tym TSUE stanął na następującym stanowisku:

- 1) Artykuł 14 ust. 2 lit. a) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że przekształcenie prawa użytkowania wieczystego nieruchomości w prawo pełnej własności przewidziane w przepisach krajowych w zamian za uiszczenie opłaty stanowi dostawę towarów w rozumieniu tego przepisu.
- 2) Dyrektywę 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że przy przekształceniu prawa użytkowania wieczystego nieruchomości w prawo pełnej własności przewidzianym w przepisach krajowych w zamian za uiszczenie opłaty na rzecz gminy będącej właścicielem nieruchomości, co pozwala jej na uzyskanie z tego tytułu dochodu o charakterze stałym, z zastrzeżeniem weryfikacji, jakich powinien dokonać sąd odsyłający, owa gmina działa w charakterze podatnika w rozumieniu art. 9 ust. 1 owej dyrektywy, a nie jako organ władzy publicznej w rozumieniu art. 13 ust. 1 tej dyrektywy.

²² ECLI:EU:C:2018:431.

Zaprezentowane orzeczenie doprowadziło do zwiększenia obciążenia fiskalnego wieczystych użytkowników gruntu i jeszcze bardziej skomplikowało procesy uwłaszczeniowe dla gmin.

Podsumowanie

Na wyróżnienie zasługuje duża aktywność sądów administracyjnych w zadawaniu pytań prejudycjalnych do TSUE. Orzeczenia TSUE, dokonując oceny implementacji, niejednokrotnie udzielają ochrony podatnikom. W wyniku tych orzeczeń często dochodziło do zmian legistacyjnych lub zmiany wykładni przepisów prawa. W niektórych przypadkach potwierdzona zostaje dotychczasowa linia orzecznictwa NSA.

Na szczególną uwagę zasługuje doktryna orzecznicza nadużycia prawa podatkowego przyjęta przez TSUE, która jest wykorzystywana przez NSA przy rozpatrywaniu spraw związanych z karuzelami podatkowymi.

Bibliografia

- Kotowski W., *Karuzele podatkowe*, [w:] I. Ożóg (red.), *Przestępstwa karuzelowe i inne oszustwa w VAT*, Warszawa 2017.
- Mączyński D., *Wpływ orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej na stanowienie polskiego prawa podatkowego*, Warszawa 2021.
- Militz M., Dominik-Ogińska D., Bącal M., Siennicki T., *Zasady prawa unijnego w VAT*, Warszawa 2013.
- Mudrecki A., *The Influence of "Good Faith" on the Taxable Person's Right to Deduct the Value-added Tax in the Light of the Case Law of the Court of Justice of the European Union*, [w:] M. Radvan (red.), *System of Financial Law, System of Tax Law: Conference Proceedings*, Brno 2015.
- Mudrecki A., *Oszustwa w postaci „karuzeli podatkowych” wykorzystywane w mechanizmie odliczenia podatku naliczonego w systemie VAT*, [w:] *Regulacje prawne w zakresie obejścia i nadużycia prawa podatkowego w praktyce orzeczniczej sądów administracyjnych*, Warszawa 2019.
- Mudrecki A., *Rola sądów administracyjnych w harmonizacji podatków w Polsce*, [w:] D. Dominik-Ogińska, M. Militz, A. Mudrecki, P. Ogiński, A. Pomorska, P. Wróbel, *Harmonizacja prawa podatkowego w Unii Europejskiej*, Warszawa 2011.
- Mudrecki A., *Wykładnia prounijna w orzecznictwie sądów administracyjnych w podatkach obrotowych*, [w:] H. Litwińczuk (red.), *Prawo europejskie w polskim prawie finansowym*, Warszawa 2011.
- Wiatrowski R., *Wykładnia prounijna Naczelnego Sądu Administracyjnego w zakresie przepisów dotyczących podatku od towarów i usług*, Warszawa 2021.