„Krytyka Prawa" 2013, tom 5, s. 265—280, ISSN 2080-1084, Copyright by Akademia Leona Koźmińskiego

Artur Mudrecki

Orzecznictwo sądowe w zakresie podatku od towarów i usług – wybrane zagadnienia

STRESZCZENIE

W artykule dokonano analizy orzecznictwa sądów administracyjnych w okresie 20 lat obowiązywania podatku od towarów i usług. Po wejściu Polski do Unii Europejskiej stosowanie wykładni prounijnej spowodowało, że dyrektywy interpretacyjne związane z wykładnią systemową i celowościową nabrały większego znaczenia, a wykładnia językowa zeszła na drugi plan. Przypadku konfliktu wykładni prounijnej z rozwiązaniami przyjętymi w Konstytucji RP Naczelny Sąd Administracyjny opowiedział się za stosowaniem wykładni prokonstytucyjnej, chroniąc tym samym prawa podatnika.

DOI: 10.7206/kp.2080-1084.15

„Krytyka Prawa" 2013, tom 5, s. 265—280, ISSN 2080-1084, Copyright by Akademia Leona Koźmińskiego

Artur Mudrecki

Judical Decisions with Regard to Added Value Tax – Selected Issues

ABSTRACT

The article analyses the case law of the administrative courts pertaining to Value Added Tax over a period of 20 years. The application of a pro-EU statutory interpretation, necessitated after the Polish accession to the European Union meant that teleological and systematic interpretation rules became more important than literal interpretation. In the case of conflict between pro-EU statutory interpretation and national constitutional solutions, the Supreme Administrative Court ruled in favour of the application of pro-Constitution interpretation, hence protecting the rights of the taxpayer.

DOI: 10.7206/kp.2080-1084.15

1

UWAGI OGÓLNE

Minęło 20 lat od chwili wejścia w życie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym w dniu 8 stycznia 1993 r. (Dz. U. Nr 11, poz. 50 z późn. zm.). Do polskiego systemu prawa podatkowego wprowadzono dotychczas nieznany podatek wielofazowy, powszechny podatek obrotowy netto o charakterze konsumpcyjnym oparty na metodzie fakturowej[1]. Nie wystarczyło uchwalenie samego podatku, ważne było wprowadzenie go w życie. Istotną rolę w urzeczywistnianiu uchwalonej przez Sejm regulacji podatkowych odegrał prof. Witold Modzelewski sprawujący wówczas funkcję Wiceministra Finansów. Aby racjonalnie go wprowadzić, wymyślono między innymi błędy mniejszej wagi występujące w fakturze, których nie przewidywała ustawa, co pozwoliło przedsiębiorcom na uniknięcie finansowych konsekwencji w przypadku drobnych pomyłek. Poza tym przeprowadzono szeroko zakrojoną akcję informacyjną na terenie całego kraju. Do tej pory jest to najlepiej funkcjonujący podatek zapewniający największe prognozowane podatkowe dochody budżetowe państwa[2]. Oczywiście wprowadzone regulacje prawne nie były wolne od wad. Należy do nich zaliczyć: przyjęcie zbyt wysokiej stawki podstawowej, bo wynoszącej 22%, i odwoływanie się do statystyki państwowej w przypadku przyjmowania obniżonych stawek podatkowych, co prowadziło do licznych sporów między podatnikami a organami podatkowymi.

Zasadniczym celem sądownictwa administracyjnego jest ochrona praw podmiotowych jednostki w sferze prawa publicznego, którego prawo podatkowe jest istotną częścią[3]. Zdaniem J. Małeckiego to właśnie w sferze prawa podatkowego najdobitniej wyraża się nierówność podmiotów tych stosunków prawnych, w których administracja fiskalna w swych decyzjach orzeka o uprawnieniach i obowiązkach podatników. Zadaniem sądu administracyjnego jest utrzymanie równowagi między interesem publicznym (podatki są we współczesnym systemie podstawowym źródłem finansowania potrzeb zbiorowych społeczeństwa) a uprawnionymi interesami

---

[1] R. Mastalski, *Prawo podatkowe II – część szczegółowa*, Warszawa 1996, s. 162.

[2] Podatkowe dochody budżetowe w rozumieniu art. 110 i art. 111 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (tekst jedn. Dz. U. z 2013 r., poz. 885 z późn. zm.).

[3] A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, wyd. 3, Warszawa 2006, s. 474.

DOI: 10.7206/kp.2080-1084.15

prywatnymi i zapewnienie podatnikowi ochrony prawnej przyznanych mu praw podmiotowych[4].

Stosowanie prawa podatkowego wymaga rozmaitych zabiegów interpretacyjnych mających na celu ustalenie treści obowiązującej normy prawnej. Podmioty stosujące prawo dokonują wykładni jego przepisów, kierując się rozmaitymi względami, praktykując różną strategię[5]. B. Brzeziński uważa, że orzecznictwo sądów administracyjnych ma kapitalne znaczenie jako źródło wiedzy o wykładni prawa. Zarówno stosowanie prawa, jak i sądowa kontrola stosowania prawa wymaga ustalenia treści obowiązujących norm prawnych, co czyni wykładnie prawa warunkiem *sine qua non* funkcjonowania systemu prawa podatkowego. Nie należy zapominać, że sądy administracyjne kontrolują decyzje organów podatkowych pod kątem legalności, a ich rozstrzygnięcia mają dla tych organów charakter wiążący[6].

Nie ulega wątpliwości, że orzecznictwo sądów administracyjnych ma wpływ nie tylko na rozstrzygnięcia organów administracji skarbowej, ale również wpływa na postępowanie podatników. A zatem judykatura odgrywa istotną rolę w kształtowaniu systemu prawa i wpływa na praktykę gospodarczą[7]. W zależności od przyjętej strategii w orzekaniu przez sądy administracyjne może ona sprzyjać rozwojowi przedsiębiorczości bądź tworzyć bariery hamujące ten rozwój.

2

PODATEK OD TOWARÓW I USŁUG SPRZED AKCESJI

W zasadzie judykaturę sądów administracyjnych można podzielić na dwa okresy – sprzed akcesji do Unii Europejskiej i po tej akcesji. Postaram się udowodnić tezę, że inny rodzaj wykładni stosowano w stosunku do przepisów ustawy z 1993 r., a zdecydowanie odmienny po 1 maja 2004 r. i to nie

---

[4] J. Małecki, *Sędzia podatkowy a „złe" prawo i jego stosowanie* (w:) J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szołno-Koguc (red.) *Podatkowe i niepodatkowe źródła finansowania zadań publicznych*, Lublin 2007, s. 31–32.

[5] B. Brzeziński, *O potrzebie sformułowania strategii interpretacji ustaw podatkowych* (w:) *Księga jubileuszowa z okazji XXV-lecia NSA*, Warszawa 2005, s. 44.

[6] Idem, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008, s. 34.

[7] A. Mudrecki, *Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego w podatku akcyzowym zapadłe w związku z wyrokami Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości* (w:) J. Gumińska-Pawlic (red.), *Doradca Podatkowy obrońcą praw podatnika*, t. 3, Katowice 2009, s. 30.

DOI: 10.7206/kp.2080-1084.15

tylko ze względu na zmianę priorytetów dyrektyw interpretacyjnych, ale również ze względu na bardziej liberalną linię orzecznictwa.

Po reformie sądownictwa administracyjnego istotną rolę w ujednoliceniu orzecznictwa odegrały uchwały NSA, które zgodnie z treścią art. 269 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jedn. Dz. U. z 2012 r., poz. 270, dalej w skrócie u.p.p.s.a.) mają charakter wiążący.

2.1. Uchwały NSA zapadłe na tle ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50 z późn. zm.)

Szereg uchwał zapadło na tle przepisów ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50 z późn. zm.). Nie zawsze jednak mogą mieć one bezpośrednie zastosowanie do analogicznych przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 z późn. zm.), gdyż przed datą wstąpienia Polski do Unii Europejskiej wykładnia prounijna nie była obligatoryjna.

W uchwale z dnia 29 czerwca 2009 r., sygn. akt I FSK 7/08 (opubl. w: ONSAiWSA 2009/5/89) NSA wyraził pogląd, że w świetle art. 19 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50 z późn. zm.) w związku z § 50 ust. 4 pkt 1 lit. a rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 1999 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 109, poz. 1245 z późn. zm.) podatnik nie ma prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług, gdy wynika on z faktury wystawionej przez podmiot niezarejestrowany na potrzeby podatku od towarów i usług.

W innej uchwale z dnia 8 października 2007 r., sygn. akt I FPS 2/07 (opubl. w: ONSAiWSA 2007/6/127) NSA stanął na stanowisku, że przeniesienie własności rzeczy na rzecz Skarbu Państwa w zamian za zaległości podatkowe z tytułu podatków stanowiących dochody budżetu państwa (art. 66 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, Dz. U. Nr 137, poz. 926 z późn. zm.) nie jest czynnością podlegającą opodatkowaniu w świetle art. 2 ust. 3 pkt 3b ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50 z późn. zm.).

DOI: 10.7206/kp.2080-1084.15

Warto również zwrócić uwagę na jedno z orzeczeń o prawotwórczym charakterze. W uchwale z dnia 14 marca 2005 r., sygn. akt FPS 4/04 (opubl. w: ONSAiWSA 2005/3/50) NSA wskazał, że podatnicy, których dotyczy orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 czerwca 2002 r. sygn. akt K 45/01 (OTK-A 2002, nr 4, poz. 46), stwierdzające niezgodność art. 1 pkt 8 w związku z art. 3 ustawy z dnia 20 listopada 1999 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 95, poz. 1100) z art. 2 ustawy z dnia 2 kwietnia 1997 r. – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. Nr 78, poz. 483) w zakresie, w jakim nie przewiduje on regulacji przejściowych niezbędnych dla zapewnienia ochrony interesów prowadzących zakłady pracy chronionej, którzy w zaufaniu do dotychczasowych przepisów rozpoczęli realizację długookresowych przedsięwzięć na rzecz osób niepełnosprawnych zatrudnionych w ich zakładach – mogą ubiegać się, na podstawie art. 190 ust. 4 Konstytucji RP, o stwierdzenie nadpłaty w podatku od towarów i usług podlegającej zwrotowi. Przepisami określającymi zasady i tryb postępowania, o których mowa w art. 190 ust. 4 Konstytucji RP, są przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60), które regulują instytucję nadpłaty. W tym wypadku NSA w związku z tym, że Sejm nie wykonał orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego i nie zmienił przepisów przejściowych przyznał podatnikowi prawo do zwrotu nadpłaty w podatku od towarów i usług.

3

PODATEK OD TOWARÓW I USŁUG PO PRZYSTĄPIENIU POLSKI DO UNII EUROPEJSKIEJ

W dniu 1 maja 2004 r. sędziowie krajowi państw, które przystąpiły do Unii Europejskiej stali się sędziami europejskimi. Sędziowie orzekający w sprawach podatkowych musieli poznać prawo europejskiej, tj. Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską, Traktat akcesyjny, Dyrektywy, zwłaszcza VI dot. podatku od wartości dodanej, oraz orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej w skrócie TSUE).

Przystąpienie Polski z dniem 1 maja 2004 r. do Unii Europejskiej na podstawie Traktatu Akcesyjnego z dnia 16 kwietnia 2003 r. spowodowało konieczność dostosowania systemu prawa podatkowego do rozwiązań

DOI: 10.7206/kp.2080-1084.15

unijnych. W szczególności dotyczyło to podatków pośrednich, jakim są podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy. W związku z tym uchwalono nową ustawę z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 z późn. zm., dalej w skrócie: u.p.t.u.), która miała zapewnić harmonizację tego podatku z Dyrektywami Rady Unii Europejskiej. W tym zakresie aktualnie obowiązującą od 1 stycznia 2007 r. jest Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego sytemu od wartości dodanej (Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej L 347).

3.1. Granice wykładni prounijnej

W pierwszej kolejności sądy administracyjne musiały wytyczyć ramy stosowania prawa podatkowego.

Granice stosowania prawa europejskiego oddziela cenzura czasowa, tj. data 1 maja 2004 r. – przystąpienia Polski do Unii Europejskiej. Ponadto innym istotnym zagadnieniem dotyczącym stosowania prawa jest próba przestawienia rozwiązywania sprzeczności w sytuacji, gdy istnieje sprzeczność między wykładnią proeuropejską a prokonstytucyjną.

3.1.1. Czasowe granice stosowanie wykładni prounijnej

Naczelny Sąd Administracyjny w pierwszej kolejności musiał odnieść się do zagadnienia możliwości powoływania się na prawo wspólnotowe i wykorzystania orzecznictwa TSUE w sprawach dotyczących zobowiązań podatkowych za okres sprzed przystąpieniem Polski do Unii Europejskiej.

W wyroku z dnia 22 grudnia 2004 r. sygn. akt FSK 779/04 Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że poprawność czy kompletność transpozycji postanowień VI Dyrektywy VAT należy oceniać w stosunku do ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 z późn. zm.), gdyż dopiero pod jej rządami, z dniem 1 maja 2004 r., powstał formalny obowiązek zapewnienia zgodności postanowień polskiego aktu prawnego transponującego postanowienia VI Dyrektywy do krajowego porządku prawnego Państwa Członkowskiego. Niemożliwe jest bezpośrednie zastosowanie postanowień VI Dyrektywy do okresu przedakcesyjnego i decyzji wydanej pod rządami ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50 z późn. zm.).

Zaprezentowana linia orzecznictwa uległa dalszemu wzmocnieniu, gdy Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej postanowieniem z dnia 6 marca 2007 r., sygn. akt C-168/06 (opubl. w: Dz. Urz. UE C 2007/96/22) umorzył

DOI: 10.7206/kp.2080-1084.15

postępowanie zainicjowane pytaniem prejudycjalnym Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi. TSUE uznał, że nie jest właściwy do udzielenia odpowiedzi na pytanie, czy art. 2 ust. 2 Pierwszej Dyrektywy VAT w związku z art. 2, art. 10 ust. 1 lit. a) oraz art. 10 ust. 2 Szóstej Dyrektywy VAT wyłącza możliwość nałożenia przez państwo polskie obowiązku zapłaty przez podatnika podatku od towarów i usług dodatkowego zobowiązania podatkowego w tym podatku oraz czy zobowiązanie to stanowi środek specjalny, którego nakładanie dozwolone jest na podstawie art. 27 ust. 1 Szóstej Dyrektywy VAT.

W uzasadnieniu orzeczenia wskazano, że Trybunał jest właściwy do dokonywania wykładni prawa unijnego jedynie w zakresie, w jakim dotyczy to jego stosowania w nowym państwie członkowskim od momentu przystąpienia tego państwa do Unii Europejskiej.

Inaczej należało postrzegać natomiast możliwość wykorzystania dorobku orzecznictwa TSUE do spraw dotyczących zobowiązań podatkowych za okres sprzed akcesji Polski do Unii Europejskiej. W wyroku z dnia 15 września 2006 r., sygn. akt I FSK 1093/05 (opubl. w: Baza Komputerowa Wydawnictwa LEX nr 263905) Naczelny Sąd Administracyjny wyraził pogląd, że powoływanie się posiłkowo przy tłumaczeniu zasady neutralności, która była fundamentalną zasadą zawartą w ustawie z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50 z późn. zm.), na bogate orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej wcale nie oznacza działania prawa wstecz. Przy wykładni ustawy o podatku od towarów i usług z 1993 r. mogą być wykorzystywane poglądy zawarte w ww. orzeczeniach, chociaż nie mają one charakteru wiążącego.

3.1.2. Wykładnia prounijna a prokonstytucyjna

Jak już wcześniej wspomniano, przystąpienie do Unii Europejskiej spowodowało wprowadzenie do systemu krajowego źródła prawa europejskiego. Konsekwencją tego była konieczność implementacji rozwiązań europejskich. Szczególnie dotyczyło to dyrektyw Unii Europejskiej. Dyrektywy wiążą państwo członkowskie, do którego są skierowane. Państwo członkowskie jest zobowiązane do jej wykonania poprzez ustanowienie przepisów prawa krajowego. Dyrektywa wiąże prawnie państwo członkowskie co do określonych w niej celów albo rezultatów. Należy przez to rozumieć przyszły skutek w postaci wymaganego dyrektywą stanu rzeczy, który da się wyprowadzić z jej przepisów, a który państwa członkowskie są obowiązane

DOI: 10.7206/kp.2080-1084.15

osiągnąć. W założeniu art. 5 ust. 6 Szóstej Dyrektywy powinien zostać całkowicie odzwierciedlony w polskiej Ustawie o podatku od towarów i usług. W sytuacji, gdy treść ustawy krajowej budzi pewne wątpliwości (niejasności), sąd krajowy ma obowiązek interpretować ustawę tak, aby dostosować ją do wymogów dyrektywy. Potwierdza to bogate orzecznictwo TSUE, m.in. w sprawie *von Colson i Kamann*[8], gdzie Trybunał wyraził pogląd, że sąd w procesie stosowania prawa wewnętrznego, w szczególności przepisów wydanych w celu wykonania dyrektywy, jest obowiązany interpretować przepisy w świetle brzmienia i celu dyrektywy, aby zapewnić osiągnięcie rezultatu określonego w art. 249 akapit 3 TWE.

Powyższa formuła wyraża obowiązek interpretacji obowiązującego prawa krajowego w świetle tekstu i celów dyrektywy po to, aby osiągnąć wyznaczony przez dyrektywę rezultat, tzw. wykładnia prounijna. Sądy, stosując prawo, powinny nadawać jego normom krajowym takie znaczenie, jakie zapewni mu zgodność z prawem wspólnotowym. Ponadto sądy są zobowiązane w razie stwierdzenia, że normy prawa krajowego są niezgodne z prawem unijnym, zastosować normy prawa wspólnotowego jako podstawę swoich rozstrzygnięć, odmawiając jednocześnie zastosowania norm prawa krajowego. Stanowi to konsekwencję zasady prymatu prawa wspólnotowego w stosunku do prawa krajowego[9].

Wykładnia prounijna ma być dokonywana w granicach uznania sądu i tak dalece, jak jest to możliwe, aby osiągnąć rezultat określony w dyrektywie. Jednak taki obowiązek wykładni nie istnieje, gdyby miała prowadzić do zaprzeczenia prawa krajowego lub jego odrzucenia, czyli do wykładni *contra legem.* W takich okolicznościach pojawia się obowiązek niestosowania prawa krajowego sprzecznego z prawem wspólnotowym – w konsekwencji sięga się po zasadę prymatu, zastępując normę krajową normą wspólnotową.

C. Mik przewidywał, że przy interpretacji przepisów wspólnotowych może nastąpić konflikt między wykładnią prounijną a wykładnią prokonstytucyjną z uwagi na nadrzędność konstytucji[10].

Wyrokiem składu siedmiu sędziów z dnia 23 marca 2009 r., sygn. akt I FPS 6/08 (opubl. w: ONSAiWSA 2009/4/61) Naczelny Sąd Administracyjny

---

[8] Orzeczenie w sprawie 14/83, Zb. Orz. 1984, s. 1891.

[9] A. Gajda, A Mudrecki, Glosa do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 3 kwietnia 2997 r., sygn. akt I SA/Wr 152/07, OSPz. Nr 6 z 2008, s. 459.

[10] C. Mik, *Wykładnia zgodna prawa krajowego z prawem Unii Europejskiej* (w:) S. Wronkowska (red.), *Polska kultura prawna a proces integracji europejskiej*, Kraków 2005, s. 153.

DOI: 10.7206/kp.2080-1084.15

uznał, że gdy porównanie treści transponowanego przepisu dyrektywy unijnej z unormowaniem krajowym wskazuje, że nadanie uregulowaniu krajowemu znaczenia wynikającego z bezwarunkowej i precyzyjnej normy unijnej prowadziłoby do sprzeczności z gramatycznym brzmieniem przepisu krajowego, sąd powinien – jeśli podatnik domaga się zastosowania tej normy w sposób określony w dyrektywie – odmówić zastosowania normy prawa krajowego i umożliwić mu skorzystanie z prawa wspólnotowego. Jeśli jednak podatnik uznaje za korzystniejsze zastosowanie wadliwie sformułowanej w procesie transpozycji normy krajowej, brak jest podstaw do dokonywania wykładni prowspólnotowej tej normy i nakładania na podatnika obowiązków wynikających z samej dyrektywy.

Należy także zwrócić uwagę, że transpozycja dyrektywy do prawa krajowego powinna być dokonana w sposób zgodny z przepisami Konstytucji, a w wypadku obowiązków podatkowych – w szczególności z art. 217. Nie może bowiem być stosowana taka wykładnia prawa krajowego, która będzie prowadziła do nakładania na podatnika obowiązków niewyrażonych wprost w prawie krajowym, co również zostało podkreślone w powołanych wyrokach o sygn. akt I FSK 600/07, I FSK 743/07 i I FSK 922/08.

3.2. Podatnik podatku od towarów i usług

Kolejnym ważnym zadaniem sądów administracyjnych było odkodowanie art. 15 ustawy o podatku od towarów i usług – to znaczy ustalenie, kto jest podatnikiem podatku od towarów i usług. Wykładnia tego przepisu też nastręcza szereg trudności.

W wyroku siedmiu sędziów z dnia 29 października 2007 r., sygn. akt I FPS 3/07 (opubl. w: ONSAiWSA 2008/1/8, M. Podat. 2007/12/2, POP 2008/2/28, PP 2008/2/42) Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że przepisy art. 15 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 z późn. zm.) powinny być rozumiane w ten sposób, że warunkiem *sine qua non* uznania, iż dany podmiot działa w charakterze podatnika podatku od towarów i usług, jest ustalenie, że działa on jako producent, handlowiec, usługodawca, pozyskujący zasoby naturalne, rolnik lub jako osoba wykonująca wolny zawód. Ani formalny status danego podmiotu jako podatnika zarejestrowanego, ani okoliczność, że dana czynność została wykonana wielokrotnie lub jednorazowo, lecz z zamiarem częstotliwości, nie mogą przesądzać o opodatkowaniu tej czynności bez każdorazowego ustalenia, że w odniesieniu do konkretnej czynności podmiot

DOI: 10.7206/kp.2080-1084.15

ten występował w charakterze podatnika podatku od towarów i usług. Jeśli dana czynność wykonana została poza zakresem działań producenta, handlowca, usługodawcy, pozyskującego zasoby naturalne, rolnika czy wykonującego wolny zawód, to w świetle art. 4 ust. 1 i 2 VI Dyrektywy z tytułu wykonania takiej czynności dany podmiot nie może być uznany za podatnika VAT i to bez względu na to, czy czynność tę wykonał jednorazowo, ale w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonywania czynności w sposób częstotliwy, czy też wielokrotnie.

Stanowisko to częściowo potwierdził TSUE w wyroku z dnia 15 września 2011 r. w sprawie C-180/10 Jarosław Słaby przeciwko Ministrowi Finansów *www.eur-lex.europa.eu*. TSUE uznał, że dostawę gruntu przeznaczonego pod zabudowę należy uznać za objętą podatkiem od wartości dodanej na podstawie prawa krajowego państwa członkowskiego, jeżeli państwo to skorzystało z możliwości przewidzianej w art. 12 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2006/138/WE z dnia 19 grudnia 2006 r., niezależnie od częstotliwości takich transakcji oraz od kwestii, czy sprzedawca prowadzi działalność producenta, handlowca lub usługodawcy, pod warunkiem, że transakcja ta nie stanowi jedynie czynności związanej ze zwykłym wykonywaniem prawa własności.

Osoby fizycznej, która prowadziła działalność rolniczą na gruncie nabytym ze zwolnieniem z podatku od wartości dodanej i przekształconym wskutek zmiany planu zagospodarowania przestrzennego niezależnej od woli tej osoby w grunt przeznaczony pod zabudowę, nie można uznać za podatnika podatku od wartości dodanej w rozumieniu art. 9 ust. 1 i art. 12 ust. 1 dyrektywy 2006/112, zmienionej dyrektywą 2006/138, kiedy dokonuje ona sprzedaży tego gruntu, jeżeli sprzedaż ta następuje w ramach zarządu majątkiem prywatnym tej osoby. Natomiast jeżeli osoba ta w celu dokonania wspomnianej sprzedaży podejmuje aktywne działania w zakresie obrotu nieruchomościami, angażując środki podobne do wykorzystywanych przez producentów, handlowców i usługodawców w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112, zmienionej dyrektywą 2006/138, należy uznać ją za podmiot prowadzący „działalność gospodarczą" w rozumieniu tego przepisu, a więc za podatnika podatku od wartości dodanej. Okoliczność, że osoba ta jest „rolnikiem ryczałtowym" w rozumieniu art. 295 ust. 1 pkt 3 dyrektywy 2006/112, zmienionej dyrektywą 2006/138, jest w tym zakresie bez znaczenia.

DOI: 10.7206/kp.2080-1084.15

4

UCHWAŁY NSA DOTYCZĄCE PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG ZWIĄZANE Z PRZEPISAMI ORDYNACJI PODATKOWEJ

Sporne problemy związane z interpretacją przepisów pojawiły się w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego dotyczące podatku od towarów i usług oraz zastosowania instytucji przewidzianych w Ordynacji podatkowej.

W uchwale z dnia 29 czerwca 2009 r., sygn. akt I FPS 9/08 (opubl. w: ONSAiWSA 2009/5/87) NSA stanął na stanowisku, że artykuł 70 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.) ma zastosowanie do należności z tytułu nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług. Cytowane orzeczenie jest korzystne dla podatników, ograniczając ich odpowiedzialność ze względu na przedawnienie.

5

ORZECZNICTWO EUROPEJSKIEGO TRYBUNAŁU SPRAWIEDLIWOŚCI W SPRAWIE PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG W SPRAWACH POLSKICH

W Unii Europejskiej wprowadzono system zapytań prejudycjalnych pozwalający sądom z występowaniem w trybie art. 267 TFUE do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Należy odnotować, że sądy administracyjne najczęściej z Polski występują z takimi pytaniami, tj. wystąpiły z 34 pytaniami, przeważnie z zakresu prawa podatkowego, z tego TSUE udzielił odpowiedzi merytorycznej w 26 sprawach, w jednej odmawiając udzielenia odpowiedzi.

W wyroku z dnia 10 lipca 2008 r. sygn. akt C-25/07 w sprawie Alicja Sosnowska przeciwko Dyrektorowi Izbie Skarbowej we Wrocławiu (orzeczenie wstępne, opubl. w Bazie Komputerowej Wydawnictwa LEX nr 402127) TSUE uznał, że artykuł 18 ust. 4 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zmienionej

DOI: 10.7206/kp.2080-1084.15

dyrektywą Rady 2005/92/WE z dnia 12 grudnia 2005 r., oraz zasada proporcjonalności sprzeciwiają się uregulowaniu krajowemu, takiemu jak to sporne w sprawie przed sądem krajowym, które – celem umożliwienia kontroli niezbędnych dla zapobiegania unikaniu opodatkowania i oszustwom podatkowym – wydłuża z 60 do 180 dni, licząc od dnia złożenia przez podatnika deklaracji na podatek od wartości dodanej, termin, którym dysponuje krajowy organ podatkowy celem dokonania zwrotu nadwyżki podatku od wartości dodanej danej kategorii podatników, chyba że złożą oni kaucję w kwocie 250 000 zł. Przepisy, takie jak te sporne w sprawie przed sądem krajowym, nie stanowią specjalnych środków stanowiących odstępstwo służących zapobieganiu niektórym rodzajom oszustw podatkowych lub unikaniu opodatkowania w rozumieniu art. 27 ust. 1 szóstej dyrektywy 77/388, zmienionej dyrektywą 2005/92.

W wyniku tego orzeczenia zmieniono ustawodawstwo krajowe, skracając termin zwrotu podatku od wartości dodanej do 60 dni.

6

WYKŁADNIA CELOWOŚCIOWA DYNAMICZNA W ZAKRESIE PRZESYŁANIA I PRZECHOWYWANIA FAKTUR VAT

W wyroku z dnia z dnia 20 czerwca 2012 r. I FSK 1469/11 (SIP LEX nr 1216471) NSA uznał, że stosując wykładnię funkcjonalną dynamiczną, zarówno sądy administracyjne, jak i organy podatkowe, w tym Minister Finansów, przy interpretacji przepisów prawa powinny uwzględniać postęp techniczny i powszechny udział informatycznych systemów występujący w gospodarce wolnorynkowej w drugiej dekadzie XXI w. Nakładanie na podatników obowiązków, które mogą generować dodatkowe koszty i uciążliwości oraz odbiegają od aktualnych osiągnięć cywilizacyjnych powinno być eliminowane z obrotu gospodarczego.

Z kolei w wyroku z dnia z dnia 20 maja 2010 r. sygn. akt I FSK 1444/09 (SIP LEX nr 578126) NSA uznał, że prawodawca krajowy – *expressis verbis* – nie wypowiada się w art. 106 ust. 1 u.p.t.u. co do ewentualnej konieczności wystawiania przez podatników VAT faktur w formie papierowej. Czysto językowa analiza wspomnianego przepisu nie stoi na przeszkodzie konstatacji, że faktury mogą być wystawiane również w formie innej niż papierowa.

DOI: 10.7206/kp.2080-1084.15

W szczególności należy uznać, że posłużenie się przez ustawodawcę wyrażeniem „wystawia" nie ogranicza zakresu normowania wskazanego przepisu do faktur w formie papierowej. Spór co do tego, czy użyte przez prawodawcę pojęcie wystawienia faktury odnosi się jedynie do jej sporządzenia, czy też obejmuje swym znaczeniem łącznie postrzegany proces sporządzenia faktury i jej przekazania nabywcy, należy rozstrzygnąć na korzyść pierwszego wskazanego stanowiska. Należy uznać, że rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 14 lipca 2005 r. w sprawie wystawiania oraz przesyłania faktur w formie elektronicznej, a także przechowywania oraz udostępniania organowi podatkowemu lub organowi kontroli skarbowej tych faktur (Dz. U. Nr 133, poz. 1119) *expressis verbis* nie odnosi się do faktur, które są sporządzane i przekazywane w formie elektronicznej, a następnie drukowane i przechowywane w formie papierowej.

Państwa członkowskie mogą dopuścić – jako inną metodę – przesyłanie i udostępnianie faktur w formie elektronicznej bez wykorzystania żadnej z dwóch wskazanych w art. 233 ust. 1 Dyrektywy 2006/112/WE metod, w tym bez konieczności posłużenia się zaawansowanym podpisem elektronicznym (art. 233 ust. 1 zdanie 2 tej Dyrektywy). Państwa członkowskie nie mogą ograniczać możliwości sporządzania i przesyłania faktur w formie elektronicznej wyłącznie do sytuacji, w których również przechowywanie tych faktur będzie następowało w formie elektronicznej (art. 234 Dyrektywy).

7

PODSUMOWANIE

Naczelny Sąd Administracyjny na co dzień stosuje wykładnię prounijną, zwłaszcza w podatku od towarów i usług.

W orzecznictwie przyjmuje się prymat wykładni zgodnej z prawem unijnym. Podlega ona jednak pewnym ograniczeniom. Pierwsze ograniczenie dotyczy cenzusu czasowego. Wykładnia oparta na orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej obligatoryjnie wiąże sądy administracyjne do zdarzeń prawnopodatkowych zaistniałych po dniu 1 maja 2004 r. W innym przypadku możliwość zastosowania wspomnianej wykładni ma fakultatywny charakter.

DOI: 10.7206/kp.2080-1084.15

Drugie ograniczenie dotyczy przypadku konfliktu wykładni prounijnej z rozwiązaniami przyjętymi w Konstytucji RP. Naczelny Sąd Administracyjny opowiedział się za stosowaniem wykładni prokonstytucyjnej, chroniąc tym samym prawa podatnika.

Orzeczenie TSUE-u, poza stwierdzeniami sprzeczności uregulowań krajowych ze standardami obowiązującymi w Unii Europejskiej, pozostawiły sądom polskim rozstrzygnięcie co do wykładni przepisów krajowych. Niezbyt precyzyjne orzeczenia TSUE-u mogą wywoływać trudności w interpretacji zapadłych wyroków.

Stosowanie wykładni prounijnej spowodowało, że dyrektywy interpretacyjne związane z wykładnią systemową i celowościową nabrały większego znaczenia, a wykładnia językowa zeszła na dalszy plan.

Można również zaobserwować zmianę strategii orzekania i odchodzenie od sądowego pasywizmu (sędzia ustami ustawy) na rzecz sądowego aktywizmu[11].

W funkcjonowaniu podatku od towarów i usług, który stanowi zasadniczy strumień zasilania wydatków państwa, pojawiły się zagrożenia. Pierwsze to zbyt wysoka podstawowa stawka 23%, tj. prawie ¼ podatku, która sprawia, że coraz więcej osób przechodzi do szarej strefy. Druga to oszustwa na wielką skalę związane z wyłudzeniem podatku od towarów i usług. Co zatem z tym zrobić? W mojej ocenie należy mądrze uszczelniać regulacje ustawowe, np. wprowadzić mechanizm odwróconego opodatkowania w przypadku obrotu towarami „wrażliwymi" (złomem). Poza tym należy wzmacniać aparat skarbowy, aby szybko kontrolował nieuczciwych podatników zaraz po powstaniu obowiązku podatkowego, a nie przez upływem okresu przedawnienia, gdy podatnik zlikwidował już działalność gospodarczą. Nie należy jednak zapominać o usuwaniu barier dla podatników uczciwie płacących podatki.

AKTY PRAWA KRAJOWEGO I EUROPEJSKIEGO

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50 z późn. zm.).

[11] T.T. Koncewicz, *Forum Europem* (w:) Z. Brodecki (red.), *Europa Sędziów*, Warszawa 2007, s. 25.

DOI: 10.7206/kp.2080-1084.15

Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jedn. Dz. U. z 2012 r., poz. 270 z późn. zm.).
Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.).
Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego sytemu od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347).

WYBRANE ORZECZNICTWO

Uchwała NSA z dnia 14 marca 2005 r., sygn. akt FPS 4/04 (opubl. w: ONSAiWSA 2005/3/50).
Uchwała z NSA dnia 8 października 2007 r., sygn. akt I FPS 2/07 (opubl. w: ONSAiWSA 2007/6/127).
Uchwała NSA z dnia 29 czerwca 2009 r., sygn. akt I FSK 7/08 (opubl. w: ONSAiWSA 2009/5/89).
Wyrok siedmiu sędziów NSA z dnia 29 października 2007 r., sygn. akt I FPS 3/07 (opubl. w: ONSAiWSA 2008/1/8, M. Podat. 2007/12/2, POP 2008/2/28, PP 2008/2/42).
Wyrok składu siedmiu sędziów z dnia 23 marca 2009 r., sygn. akt I FPS 6/08 (opubl. w: ONSAiWSA 2009/4/61).
Wyrok z dnia 15 września 2006 r., sygn. akt I FSK 1093/05 (SIP LEX nr 263905).
Wyrok z dnia z dnia 20 maja 2010 r. sygn. akt I FSK 1444/09 (SIP LEX nr 578126)
Wyrok z dnia z dnia 20 czerwca 2012 r. I FSK 1469/11 (SIP LEX nr 1216471)
Wyrok TSUE z dnia 10 lipca 2008 r. sygn. akt C-25/07 w sprawie Alicja Sosnowska przeciwko Dyrektorowi Izbie Skarbowej we Wrocławiu (SIP LEX nr 402127)
Wyrok TSUE z dnia 15 września 2011 r. w sprawie C-180/10 Jarosław Słaby przeciwko Ministrowi Finansów (www.eur-lex.europa.eu).

BIBLIOGRAFIA

Brzeziński B., *O potrzebie sformułowania strategii interpretacji ustaw podatkowych* (w:) *Księga jubileuszowa z okazji XXV-lecia NSA*, Warszawa 2005.
Brzeziński B., *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008.
Gomułowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2006.
Małecki J., *Sędzia podatkowy a „złe" prawo i jego stosowanie* (w:) J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szołno-Koguc (red.), *Podatkowe i niepodatkowe źródła finansowania zadań publicznych*, Lublin 2007.
Mastalski R., *Prawo podatkowe II – część szczegółowa*, Warszawa 1996.

DOI: 10.7206/kp.2080-1084.15