

- **Obowiązek uwzględniania orzecznictwa TSUE a ograniczenia wynikające od krajowych przepisów prawa procesowego – doradca podatkowy Alicja Sarna, Crido**

Wyrok NSA z 2 lutego 2024 r., I FSK 2140/23

Sąd pierwszej instancji rozpatrując skargę na interpretację indywidualną niezgodną z prawem unijnym, powinien zastosować takie środki prawne, aby przy ponownym rozpatrywaniu wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej na rzecz Gminy, organ mógł zastosować wykładnię prawa Unii Europejskiej, przedstawioną w wyroku TSUE, oceniając zgodnie z tą wykładnią całość stanowiska Gminy, odnoszącego się do tego samego stanu faktycznego, niezależnie od ograniczeń w tym zakresie wynikających z art. 57a p.p.s.a.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Zasada pierwszeństwa prawa Unii Europejskiej oznacza, że "normy prawa unijnego przeważają (mają pierwszeństwo) w przypadku kolizji z normami prawa krajowego, niezależnie od miejsca, jakie te ostatnie zajmują w hierarchii źródeł prawa krajowego (...), zasada pierwszeństwa nakłada na wszystkie organy państw członkowskich obowiązek zapewnienia pełnej skuteczności norm prawa UE, a prawo państw członkowskich nie może mieć wpływu na skuteczność przyznaną tym normom na terytorium tych państw." (por. A. Sołtys, Relacja zasady bezpośredniego skutku i zasady pierwszeństwa prawa Unii Europejskiej w świetle najnowszego orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości, "Europejski Przegląd Sądowy" 2022, nr 6, s. 4-16). Zgodnie z zasadą skuteczności obowiązujące w prawie krajowym zasady proceduralne nie powinny być uregulowane tak, aby czynić wykonywanie uprawnień przyznanych przez porządek prawny Unii Europejskiej nadmiernie utrudnionym lub praktycznie niemożliwym.

Z kolei zgodnie z zasadą lojalnej współpracy, o której mowa w art. 4 ust. 3 Traktatu o Unii Europejskiej, Unia i państwa członkowskie wzajemnie się szanują i udzielają sobie wzajemnego wsparcia w wykonywaniu zadań wynikających z Traktatów. Państwa członkowskie podejmują wszelkie środki ogólne lub szczególne właściwe dla zapewnienia wykonania zobowiązań wynikających z Traktatów lub aktów instytucji Unii. Państwa członkowskie ułatwiają wypełnianie przez Unię jej zadań i powstrzymują się od podejmowania wszelkich środków, które mogłyby zagrażać urzeczywistnieniu celów Unii.

Jak wskazano w wyroku NSA z 12 października 2016 r., I FSK 2034/15, skoro Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej przedstawia wykładnię przepisów i zasad prawa unijnego, to konsekwentnie moc wiążąca dokonanej wykładni odpowiada mocy wiążącej przepisów unijnych, które sądy administracyjne muszą respektować. W wyroku tym odniesiono się do wyroku TSUE w sprawie C-276/14 wskazując, że jest on wiążący dla NSA oraz obowiązkiem Sądu jest jego uwzględnianie przy merytorycznym rozstrzygnięciu sprawy, zgodnie z zasadą lojalności przewidzianą w treści art. 4 ust. 3 Traktatu o Unii Europejskiej oraz zasadą pierwszeństwa prawa unijnego pełniącej funkcję służebną wobec zasady efektywności. Naczelny Sąd Administracyjny w powołanym wyroku zaznaczył, że sąd krajowy, stosując prawo unijne, występuje w roli sądu unijnego w ujęciu funkcjonalnym. Zadaniem sądu krajowego jest zapewnienie rozstrzygnięcia zgodnego z prawem unijnym. Instrumentem, który powinien być w pierwszej kolejności wykorzystany do osiągnięcia tego celu, jest wykładnia prounijna. (...)

Sąd pierwszej instancji przy wydawaniu rozstrzygnięcia wziął pod uwagę zarzuty skargi i treść art. 57a p.p.s.a. Zgodnie z nim skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczenia się błędów w wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną. Przepis ten należy do przepisów proceduralnych, co z kolei wymaga odniesienia się do zasady autonomii proceduralnej, która zakłada swobodę państw członkowskich w kształtowaniu przepisów proceduralnych mających na celu

zapewnienie jednostce realizacji uprawnień wynikających z prawa wspólnotowego. Autonomia proceduralna nie jest jednak nieograniczona, a jej ramy wyznaczają zasada równowagi i skuteczności. Przykładowo, jak wskazano w wyroku TSUE z 17 listopada 1998 r. w sprawie C-228/96, "w istocie do wewnętrznego porządku prawnego każdego państwa członkowskiego należy takie uregulowanie tej zasady proceduralnej, aby po pierwsze, zasada ta nie była mniej korzystna od zasad dotyczących podobnych środków prawnych o charakterze wewnętrznym (zasada równowagi), a po drugie, aby nie uniemożliwiała w praktyce lub nadmiernie nie utrudniała wykonywania praw przyznanych przez porządek prawny Unii (zasada skuteczności)". W realiach niniejszej sprawy oznacza to, że Sąd pierwszej instancji rozpatrując skargę na interpretację indywidualną niezgodną z prawem unijnym powinien zastosować takie środki prawne, aby przy ponownym rozpatrywaniu wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej na rzecz Gminy organ mógł zastosować wykładnię prawa Unii Europejskiej, przedstawioną w wyroku TSUE, oceniając zgodnie z tą wykładnią całość stanowiska Gminy odnoszącego się do tego samego stanu faktycznego, niezależnie od ograniczeń w tym zakresie wynikających z art. 57a p.p.s.a. Wobec tego, iż art. 57a p.p.s.a. zawiera ograniczenia procesowe w rozpoznaniu skargi na interpretację indywidualną, Sąd pierwszej instancji ograniczył się jedynie do analizy postawionego w skardze zarzutu naruszenia art. 29a ust. 1 u.p.t.u. oraz naruszenia przepisów postępowania. Jednak kwestia zastosowania art. 29a ust. 1 u.p.t.u., wobec wykładni prawa unijnego zaprezentowanego w przywołanym wyroku TSUE z 30 marca 2023 r. w sprawie C-612/21, stała się kwestią pozbawioną znaczenia prawnego. Skoro w danych okolicznościach faktycznych Gmina nie wykonuje świadczenia opodatkowanego podatkiem od towarów i usług, to nie powstaje również problem określenia podstawy opodatkowania, o której mowa w art. 29a ust. 1 u.p.t.u. Powoływanie się na ograniczenia procesowe, wynikające z prawa krajowego, dotyczące zakresu zaskarżenia interpretacji indywidualnej, nie może być więc uznane za zasadne. Jak wskazano wyżej, autonomia procesowa państw członkowskich doznaje ograniczeń w tych wszystkich wypadkach, gdzie koliduje to z zasadą skuteczności prawa unijnego. Z taką sytuacją mamy do czynienia w niniejszej sprawie. (...)

Uchylenie zaskarżonej interpretacji jedynie w części nie spowoduje zapewnienia wykonania prawa Unii Europejskiej, a nadto może doprowadzić następnie do wydania przez organ interpretacji wewnętrznie sprzecznej, nielogicznej.

Wyrok WSA w Warszawie z 18 kwietnia 2024 r., III SA/Wa 359/24

W przypadku, gdy orzeczenie TSUE, dokonując wykładni prawa Unii, pośrednio objawia (ujawnia) nieznaną wcześniej treść normatywną przepisów prawa krajowego będących kanwą interpretacji ogólnej, w świetle zasady skuteczności i lojalnej współpracy (art. 4 ust. 3 Traktatu o Unii Europejskiej) należy uznać, że "stan prawny" w rozumieniu art. 14b § 5a O.p. uległ zmianie - co uniemożliwia wydanie postanowienia o stwierdzeniu, że do stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego opisanych we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej ma zastosowanie interpretacja ogólna, z jednoczesnym stwierdzeniem bezprzedmiotowości wniosku. Jest tak tym bardziej w sytuacji, gdy nowość ta implikuje nieprawidłowość stanowiska zajętego w interpretacji ogólnej.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Wyrok w sprawie Budimex daje wykładnię prawa Unii w kontekście przepisów prawa krajowego i zagadnienia momentu powstania obowiązku podatkowego w VAT z tytułu świadczenia usług budowlanych lub budowlano-montażowych na gruncie krajowego prawa polskiego.

Tych samych przepisów i tego samego zagadnienia dotyczyła interpretacja ogólna.

Z wyroku tego wynika co innego niż z interpretacji ogólnej: interpretacja ogólna *explicite* sprzeciwia się wiązaniu momentu powstania obowiązku podatkowego z formalną czynnością podpisania protokołu zdawczo-odbiorczego, a wyrok TSUE możliwość tę stwarza (na wskazanych w nim warunkach).

Wyrok ten objawił (ujawnił) treść normatywną przepisów u.p.t.u. – wynika z niego konieczność ich rozumienia inaczej niż wcześniej przyjmowały organy podatkowe (inaczej niż w sposób wskazany w interpretacji ogólnej). (...)

8. DKIS wskazuje, że "wyrok TSUE (...) doprecyzował termin, jaki należy uznać za moment wykonania usług budowlanych lub budowlano-montażowych wykonywanych w warunkach kontraktowych FIDIC" i że w związku z tym interpretacja ogólna "umożliwia wykonanie wytycznych wynikających z wyroku w sprawie Budimex" (s. 14 zaskarżonego postanowienia).

W rzeczywistości interpretacja ogólna jest sprzeczna z wyrokiem TSUE. W interpretacji tej minister finansów wprost stwierdza, że podpisanie protokołu odbioru (czy świadectwa płatności przy warunkach FIDIC) jest bez znaczenia dla momentu powstania obowiązku podatkowego: "(...) dla celów podatku od towarów i usług – nie należy wiązać momentu wykonania usługi budowlanej lub budowlano-montażowej ze spełnieniem formalności cywilnoprawnej, taka jest podpisanie protokołu zdawczo-odbiorczego lub też np. w przypadku realizacji tych usług na warunkach kontraktowych FIDIC – z data wystawienia określonych świadectw" (s. 3-4 interpretacji ogólnej).

Interpretacja ogólna wyłącza więc możliwość interpretacyjną, którą wyrok Trybunału dopuszcza.

9. W przypadku, gdy orzeczenie TSUE, dokonując wykładni prawa Unii, pośrednio objawia (ujawnia) nieznaną wcześniej treść normatywną przepisów prawa krajowego będących kanwą interpretacji ogólnej, w świetle zasady skuteczności i lojalnej współpracy (art. 4 ust. 3 Traktatu o Unii Europejskiej) należy uznać, że "stan prawny" w rozumieniu art. 14b § 5a O.p. uległ zmianie – co uniemożliwia wydanie postanowienia o stwierdzeniu, że do stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego opisanych we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej ma zastosowanie interpretacja ogólna, z jednoczesnym stwierdzeniem bezprzedmiotowości wniosku.

Jest tak tym bardziej w sytuacji, gdy nowość ta implikuje nieprawidłowość stanowiska zajętego w interpretacji ogólnej.

10. Jest tak też mimo faktu, że wydane w trybie prejudycjalnym orzeczenie TSUE co do zasady (tj. z zastrzeżeniem ograniczenia jego skutków w czasie – co ma miejsce niezmiernie rzadko i co nie miało miejsca w sprawie Budimex) wyjaśnia treść przepisu aktu prawa Unii tak, jak przepis ten powinien być rozumiany od początku swojego obowiązywania (ex tunc) – ma charakter deklaratoryjny.

Stanowisko odmienne od przyjętego obecnie przez Sąd oznaczałoby przyzwolenie na ignorowanie orzeczeń Trybunału (nowości normatywnej z nich wynikającej), w konsekwencji na powielanie stanowiska organu interpretacyjnego ich nieuwzględniającego (stanowiska pozostającego poza kontrolą sądową – takiej kontroli interpretacja ogólna nie podlega). To oznaczałoby w dalszej kolejności wywieranie ze wszech miar niepożądanego wpływu na praktykę stosowania prawa podatkowego – takiego, że praktyka ta byłaby niezgodna z prawem Unii.

Godziłoby to w zasadę lojalnej współpracy z ujętą w art. 4 ust. 3 TUE – zgodnie z którą państwa członkowskie m.in. podejmują wszelkie środki ogólne lub szczególne właściwe dla zapewnienia wykonania zobowiązań wynikających z Traktatów lub aktów instytucji Unii, a także ułatwiają wypełnianie przez Unię jej zadań i powstrzymują się od podejmowania wszelkich środków, które mogłyby zagrażać urzeczywistnieniu celów Unii.

Byłoby to też niespójne z nakazem uwzględniania orzecznictwa TSUE w postępowaniach interpretacyjnych (por. nakazy wprost zawarte w art. 14a § 1, art. 14da, art. 14e § 1 pkt 1 O.p.).

Wyroki powiązane

wyrok NSA z 12 czerwca 2013 r., sygn. akt I FSK 146/13

wyrok WSA w Poznaniu z 4 września 2012 r., sygn. akt I SA/Po 644/13

wyrok WSA we Wrocławiu z 30 kwietnia 2013 r., sygn. akt I SA/Wr 103/13

Przepisy

Traktat o Unii Europejskiej (Dz. U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/30 z późn. zm.).

Art. 4 ust. 3 Zgodnie z zasadą lojalnej współpracy Unia i Państwa Członkowskie wzajemnie się szanują i udzielają sobie wzajemnego wsparcia w wykonywaniu zadań wynikających z Traktatów.

Państwa Członkowskie podejmują wszelkie środki ogólne lub szczególne właściwe dla zapewnienia wykonania zobowiązań wynikających z Traktatów lub aktów instytucji Unii.

Państwa Członkowskie ułatwiają wypełnianie przez Unię jej zadań i powstrzymują się od podejmowania wszelkich środków, które mogłyby zagrażać urzeczywistnieniu celów Unii.

Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 935 z późn. zm.).

Art. 57a Skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą, opinię, o której mowa w art. 119zzl § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa, i odmowę wydania tych opinii, opinię w sprawie opodatkowania wyrównawczego, opinię zabezpieczającą w sprawie opodatkowania wyrównawczego i odmowę wydania opinii zabezpieczającej w sprawie opodatkowania wyrównawczego może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 111).

Art. 14b § 5a Jeżeli przedstawione we wniosku stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe odpowiadają zagadnieniu będącemu przedmiotem interpretacji ogólnej wydanej w takim samym stanie prawnym, wydaje się postanowienie o stwierdzeniu, że do stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego opisanych we wniosku ma zastosowanie interpretacja ogólna, z jednoczesnym stwierdzeniem bezprzedmiotowości wniosku. W tym przypadku w postanowieniu wskazuje się oznaczenie interpretacji ogólnej wraz z podaniem miejsca jej publikacji. Na wydane postanowienie przysługuje zażalenie.

Art. 14da Minister właściwy do spraw finansów publicznych może z urzędu zmienić wydaną interpretację ogólną lub objaśnienia podatkowe, jeżeli stwierdzi ich nieprawidłowość, uwzględniając w szczególności orzecznictwo sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

Główne problemy

1. Prymat prawa unijnego.
2. Obowiązek uwzględniania orzecznictwa TSUE przy rozstrzyganiu spraw podatkowych.
3. Formalizm krajowych przepisów prawa procesowego – możliwość ich pominięcia.