

## dr Roman Wiatrowski

Autor jest sędzią Naczelnego Sądu Administracyjnego (ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-0051-6712>).

## dr Piotr Wróbel

Autor jest asystentem specjalistą ds. orzecznictwa w Biurze Orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego; adiunktem na Wydziale Administracji i Nauk Społecznych Politechniki Warszawskiej (ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-9591-2923>).

Udział w autorstwie tekstu:

Roman Wiatrowski – 50%

Piotr Wróbel – 50%

# Wykonanie orzeczeń prejudycjalnych Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawach podatkowych w orzecznictwie polskich sądów administracyjnych

**Słowa kluczowe:** pytania prejudycjalne, dialog sądowy, sądownictwo administracyjne, wykonanie orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, prawo podatkowe

**W artykule poruszany jest problem wykonania orzeczeń prejudycjalnych przez Naczelny Sąd Administracyjny w sprawach podatkowych. Autorzy koncentrują się na wskazaniu i omówieniu orzeczeń prejudycjalnych, których pełne zastosowanie przez polskie sądy administracyjne napotkało trudności praktyczne. Autorzy akcentują również incydentalny charakter tego rodzaju sytuacji oraz prezentują argumentację, która w ocenie NSA uzasadniała odstąpienie od pełnego wykonania orzeczenia prejudycjalnego.**

### 1. Wstęp

W niniejszym opracowaniu skupiono się na jednym z aspektów zastosowania procedury prejudycjalnej przez Naczelny Sąd Administracyjny, tzn. na etapie wykonania orzeczenia prejudycjalnego wydanego w odpowiedzi na skierowane do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej przez NSA pytanie prejudycjalne o wykładnię przepisów prawa UE w dziedzinie prawa podatkowego. Poza zakresem rozważań pozostaje sam charakter i oddziaływanie orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości na zagadnienia stanowienia, wykładni i stosowania prawa podatkowego w polskim porządku prawnym. Poszczególne aspekty tego zagadnienia są bowiem przedmiotem szczególnie bogatej i szczegółowej analizy w różnorodnych kontekstach<sup>1</sup>.

Procedura prejudycjalna jest powszechnie uważana za podstawową i aksjologicznie najważniejszą formę dialogu sądów państw członkowskich z Trybunałem Sprawiedliwości. Z praktyki kierowania pytań prejudycjalnych przez polskie sądy administracyjne wynika, że najwięcej pytań o wykładnię prawa UE

*w krajowym porządku prawnych [w:] Wykonanie wyroku sądu administracyjnego, red. W. Piątek, Warszawa 2017, rozdz. IV.4; A. Łazarska, Refleksje na temat czynników „mrozących” europejski dialog prejudycjalny, „Europejski Przegląd Sądowy” 2020/12, s. 4 i n.; M. Górski, Granice związania sądów krajowych rozstrzygnięciem prejudycjalnym TSUE. Głosa do wyroku NSA z dnia 13 grudnia 2016 r., I GSK 304/15, LEX 2017; W. Czaplński, Znaczenie orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w procesie rozwoju prawa europejskiego, Warszawa 2021, rozdz. 6; D. Mączyński, Wpływ orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej na stanowienie polskiego prawa podatkowego, Warszawa 2021; A. Frąckowiak-Adamska, P. Bańczyk, Formułowanie pytań prejudycjalnych do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Praktyczny przewodnik, Warszawa 2020; E. Wojtaszek-Mik, Wystąpienie z pytaniem prejudycjalnym [w:] Pytanie prejudycjalne do Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich, red. M. Wąsek-Wiaderek, E. Wojtaszek-Mik, Warszawa 2007, rozdz. 8.*

<sup>1</sup> Zob. przykładowy wykaz relewantnej literatury przedmiotu P. Wróbel, *Dialog sądów administracyjnych z Trybunałem Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2021/1–2, s. 156; zob. również P. Daniel, *Wykonanie wyroków sądów unijnych*

dotyczy spraw podatkowych<sup>2</sup>. Pełna realizacja celów procedury prejudycjalnej i zapewnienie skuteczności prawa UE w polskim porządku prawnym możliwe są wyłącznie przy zachowaniu niezbędnych wymogów jej właściwego stosowania. Wymaga to od sędziów zarówno bardzo dobrej znajomości orzecznictwa Trybunału, jak i samej istoty, charakteru i celów procedury prejudycjalnej, podziału kompetencji pomiędzy sądy krajowe a Trybunał Sprawiedliwości<sup>3</sup> czy też zakresu związania orzeczeniami Trybunału Sprawiedliwości<sup>4</sup>. Inaczej mówiąc, o skuteczności tej formy dialogu sądowego, jaką jest procedura prejudycjalna, decyduje dochowanie właściwej staranności na każdym z etapów jej stosowania – począwszy od decyzji o skierowaniu pytania prejudycjalnego, poprzez właściwe sformułowania jego treści oraz uzasadnienia podjętych wątpliwości co do wykładni (ważności) przepisu prawa UE, aż do etapu wykonania (zastosowania) przez sąd krajowy wykładni Trybunału Sprawiedliwości wyrażonej w orzeczeniu prejudycjalnym. Jak zostanie poniżej wykazane, w praktyce orzeczniczej polskich sądów administracyjnych wystąpiły sytuacje, w których właśnie na etapie wykonywania orzeczenia prejudycjalnego powstały uzasadnione wątpliwości co do możliwości zastosowania (w pełni) odpowiedzi udzielonej przez Trybunał Sprawiedliwości dla rozstrzygnięcia sprawy głównej<sup>5</sup>. Należy podkreślić, że omawiane wątpliwości nie wynikały z braku akceptacji sposobu i zakresu wykładni dokonanej przez Trybunał, ale ze szczególnego charakteru procedury sądownoadministracyjnej, w jakiej zostały skierowane, lub też ze szczególnego charakteru wskazówek udzielonych przez Trybunał w orzeczeniu prejudycjalnym.

## 2. Wykonanie orzeczeń prejudycjalnych a ustalenie stanu faktycznego

Na wstępie należy podkreślić szczególny charakter kontroli sądownoadministracyjnej indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego, która generuje potencjalne trudności z sądowym wykonaniem orzeczeń prejudycjalnych w tego rodzaju sprawach. Wystarczy przypomnieć, że w orzecznictwie NSA jednolicie przyjmuje się, iż w postępowaniu interpretacyjnym nie może toczyć się spór o rzetelność relacji z zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, a tym samym nie może być prowadzone klasyczne postępowanie dowodowe. W konsekwencji ani sąd administracyjny, ani organ interpretacyjny nie mogą prowadzić postępowania dowodowego w celu ustalenia stanu faktycznego niezbędnego do udzielenia indywidualnej interpretacji. Oznacza to, że w sprawach, których przedmiotem pozostają indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego, nie zawsze możliwe będzie uwzględnienie

wskazań TS co do postępowania dowodowego. Taki przypadek wystąpił po uzyskaniu odpowiedzi na pytania prejudycjalne<sup>6</sup> skierowane do Trybunału Sprawiedliwości w sprawie C-499/16, AZ<sup>7</sup>. Z udzielonej odpowiedzi wynikało, że ostateczne przesądzenie o możliwości zastosowania przepisów krajowych Trybunał uzależnił od zbadania przez sąd krajowy dodatkowego elementu, tj. potencjalnego naruszenia zasady konkurencyjności towarów<sup>8</sup>.

Zastosowanie w pełni wykładni wynikającej z orzeczenia prejudycjalnego przez Naczelny Sąd Administracyjny okazało się znacznie utrudnione. W wielu orzeczeniach NSA, biorąc pod uwagę specyfikę kontroli sądownoadministracyjnej interpretacji indywidualnych prawa podatkowego, uznawał, że wynikający z wyroku TS obowiązek badania konkurencyjności towarów może zostać w praktyce wykonany jedynie przez organy podatkowe. Przyjęty model kontroli sądownoadministracyjnej nie uprawnia sądu administracyjnego do prowadzenia odrębnego postępowania dowodowego, a jedynie do kontroli legalności interpretacji indywidualnych prawa podatkowego wydawanych przez organy podatkowe. Co więcej, w orzecznictwie NSA różnie oceniano możliwość zrealizowania wytycznych Trybunału także na etapie postępowania przed organem podatkowym. Według jednej linii orzecznictwa preferencje konsumenta w zakupie wyrobów nie dotyczą wątpliwości co do prawa, lecz wymagają odpowiedzi na pytanie o spełnienie przesłanek faktycznych istotnych dla prawidłowego procesu subsumcji, a taka okoliczność faktyczna nie podlega kontroli w postępowaniu o wydanie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego<sup>9</sup>. Z kolei w innych orzeczeniach Naczelny Sąd Administracyjny zaproponował odmienny pogląd, uznając, że możliwe jest pominięcie wskazanego przez Trybunał testu „przeciętnego konsumenta”. Odnosi się to do sytuacji, w której – stosując kryterium składu produktu – możliwe jest bezspeczne wykluczenie możliwości uznania badanych produktów za podobne.

2 Na dzień 26.07.2021 r. spośród 98 wniosków o wydanie orzeczenia prejudycjalnego zdecydowaną większość skierowano w sprawach podatkowych; aktualizowany wykaz pytań prejudycjalnych dostępny na stronie <http://www.nsa.gov.pl> w zakładce „Prawo Europejskie”.

3 Zob. np. wyrok TS z 25.11.2020 r., C-799/19, NI i in. przeciwko Sociálna poisťovňa, EU:C:2020:960, pkt 37–40 i powołane tam orzecznictwo.

4 Szerzej na temat związania sądów administracyjnych wyrokami TS zob. np. R. Wiatrowski, *Wykładnia prounijna Naczelnego Sądu Administracyjnego w zakresie przepisów dotyczących podatku od towarów i usług*, Warszawa 2021, s. 426 i n.

5 Należy w tym miejscu przypomnieć, że w odniesieniu do orzeczeń prejudycjalnych nie można skorzystać ze specjalnej procedury wniosku o dokonanie wykładni wyroku Trybunału – zob. art. 104 w zw. z art. 158 Regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 25.09.2012 r. (Dz.Urz. UE L 265, s. 1, ze zm.).

6 Postanowienie NSA z 16.06.2016 r., I FSK 2078/14, LEX nr 2141263.

7 Wyrok TS z 9.11.2017 r., C-499/16, AZ przeciwko Ministrowi Finansów, EU:C:2017:846 – dalej wyrok C-499/16, AZ.

8 W wyroku w sprawie C-499/16, AZ, pkt 35, Trybunał stwierdził, że jeśli „sąd odsyłający, w ramach konkretnej oceny, której powinien dokonać, stwierdzi, że obniżona stawka VAT dla wyrobów ciastkarskich i ciastek z datą ważności określoną w ten sposób, iż okres trwałości nie przekracza 45 dni, nie skutkuje uprzywilejowaniem ich sprzedaży w stosunku do sprzedaży wyrobów ciastkarskich i ciastek mających datę ważności określoną w ten sposób, że okres trwałości przekracza 45 dni, wynikałoby z tego, iż te dwie kategorie wyrobów ciastkarskich i ciastek nie są towarami podobnymi znajdującymi się względem siebie w stosunku konkurencji [...]. W takim wypadku zasada neutralności podatkowej nie sprzeciwiałaby się przepisom krajowym spornym w postępowaniu głównym”.

9 Por. wyroki NSA: z 27.06.2013 r., I FSK 864/12, LEX nr 1375766; z 22.02.2018 r., I FSK 2093/14, LEX nr 2452043; z 22.02.2018 r., I FSK 387/15, LEX nr 2452668; z 22.02.2018 r., I FSK 388/15, LEX nr 2452669; z 28.02.2018 r., I FSK 1228/15, LEX nr 2540676; z 1.03.2018 r., I FSK 255/16, LEX nr 2470944; z 1.03.2018 r., I FSK 1109/15, LEX nr 2467322; z 15.03.2018 r., I FSK 245/15, LEX nr 2471507; z 9.02.2018 r., I FSK 2286/15, LEX nr 2468035; z 30.05.2018 r., I FSK 220/15, LEX nr 2509295; z 30.05.2018 r., I FSK 839/14, LEX nr 2509294; z 19.06.2018 r., I FSK 2078/14, LEX nr 2534745; z 31.08.2018 r., I FSK 1474/16, LEX nr 2556446; z 27.09.2018 r., I FSK 1592/15, LEX nr 2567162; z 17.10.2018 r., I FSK 1817/16, LEX nr 2599031; z 27.11.2018 r., I FSK 947/14, LEX nr 2608877; z 28.02.2019 r., I FSK 1843/15, LEX nr 2637641; z 25.06.2019 r., I FSK 898/17, LEX nr 2722228; czy też odnoszący się do tych samych produktów (jogurty owocowe z dodatkami zbóż i jogurty owocowe) wyrok z 12.04.2019 r., I FSK 599/17, LEX nr 2673821; wyrok z 16.01.2020 r., I FSK 1398/17, LEX nr 2785420.

W tych orzeczeniach podkreślano, że organy podatkowe, udzielając indywidualnej interpretacji w sprawie, mogły ograniczyć się jedynie do wykładni przepisów prawa podatkowego, mając na względzie stan faktyczny przedstawiony we wniosku o interpretację, bez konieczności rozstrzygnięcia, czy potencjalnie może dojść do naruszenia zasady neutralności, w zależności od preferencji konsumentów<sup>10</sup>.

Oczywiście, zadając pytanie prejudycjalne, sąd pytający powinien liczyć się z faktem, że dokonując wykładni prawa UE, Trybunał Sprawiedliwości może uzależnić jej zastosowanie w konkretnej sprawie sądowoadministracyjnej od konieczności dokonania dodatkowych ustaleń faktycznych. Opisany przypadek sprawy C-499/16, AZ, nie jest jedynym przykładem, w którym praktyczne zastosowanie wytycznych Trybunału wymagało uzupełnienia ustaleń faktycznych przez organy podatkowe w odrębnym postępowaniu. Było tak również m.in. w sprawie C-605/12, Welmory<sup>11</sup>, w której ostateczne przesądzenie o prawidłowej wykładni unijnego przepisu<sup>12</sup> uzależniono od konieczności zbadania wskazanych przez TS okoliczności<sup>13</sup>. W wyroku wydanym po uzyskaniu orzeczenia prejudycjalnego Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że zastosowanie wykładni Trybunału Sprawiedliwości wymaga przeprowadzenia przez organy podatkowe dodatkowego postępowania dowodowego, niezbędnego dla realizacji wytycznych wynikających z orzeczenia prejudycjalnego<sup>14</sup>. Warto również dodać, że w ocenie NSA ponowne rozpoznanie sprawy przez organ podatkowy umożliwiało ewentualne uzupełnienie materiału dowodowego w zakresie okoliczności, które co prawda nie zostały wyraźnie wskazane przez Trybunał w orzeczeniu prejudycjalnym, jednak zostały podniesione w opinii rzecznika generalnego w rozpatrywanej sprawie<sup>15</sup>.

10 Wyroki NSA: z 25.01.2018 r., I FSK 1155/15, LEX nr 2443803; z 21.02.2018 r., I FSK 1636/15, LEX nr 2471644; z 21.02.2018 r., I FSK 1651/15, LEX nr 2471645; z 28.03.2018 r., I FSK 1414/16, LEX nr 2560416; z 29.05.2018 r., I FSK 2010/14, LEX nr 2550945; z 6.12.2018 r., I FSK 761/14, LEX nr 2614792; z 6.12.2018 r., I FSK 842/14, LEX nr 2625848; z 13.03.2019 r., I FSK 380/17, LEX nr 2665582; z 6.06.2019 r., I FSK 452/15, LEX nr 2694686; z 30.10.2019 r., I FSK 1459/17, LEX nr 2748428; z 30.10.2019 r., I FSK 1311/17, LEX nr 2748369.

11 Wyrok TS z 16.10.2014 r., C-605/12, Welmory sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Gdańsku, EU:C:2014:2298 – dalej wyrok C-605/12, Welmory.

12 Tym razem chodziło o określone w art. 44 dyrektywy Rady 2006/112/WE z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 347, s. 1, ze zm.) – dalej dyrektywa 2006/112/WE, „stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej” przez podatnika.

13 Jak wskazał TS, „podatnik mający siedzibę działalności gospodarczej w jednym państwie członkowskim, który korzysta z usług świadczonych przez drugiego podatnika mającego siedzibę w innym państwie członkowskim, powinien być uważany za posiadającego w tym innym państwie członkowskim «stałe miejsce prowadzenia działalności» w rozumieniu art. 44 dyrektywy 2006/112/WE [...] w celu określenia miejsca opodatkowania tych usług, jeżeli to stałe miejsce charakteryzuje się wystarczającą stałością oraz odpowiednią strukturą w zakresie zaplecza personalnego i technicznego, by umożliwić mu odbiór usług i wykorzystywanie ich do celów jego działalności gospodarczej, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego” – wyrok C-605/12, Welmory, pkt 65.

14 M.in. w zakresie ustalenia, czy skarżąca zapewnia na terytorium Polski infrastrukturę techniczno-osobową niezbędną do wykonywania usług (zob. w szczególności pkt 6.8 i 6.10 uzasadnienia wyroku NSA z 20.03.2017 r., I FSK 1884/14, LEX nr 2288627).

15 Chodziło o kwestie związane z prawidłowością oszacowania podstawy opodatkowania, które to kwestie pozostawały w zasadzie poza zakresem rozważań Trybunału, ze względu na fakt, że pytania NSA koncentrowały się na wątpliwościach dotyczących właściwego określenia miejsca

Zasadnicza różnica w zapewnieniu wykonania orzeczeń w sprawach C-605/12, Welmory, oraz C-499/16, AZ, polega na tym, że o ile w pierwszym przypadku zapewnienie wykonania wytycznych Trybunału było możliwe na etapie postępowania przed organami podatkowymi, o tyle wytyczne wynikające z orzeczenia w sprawie C-499/16, AZ, w praktyce mogą być niemożliwe do wykonania w pełni, ze względu na szczególny charakter postępowania w sprawach interpretacji indywidualnych prawa podatkowego. Rozstrzygnięcia podjęte przez polskie sądy administracyjne w celu zastosowania orzeczenia prejudycjalnego w sprawie C-499/16, AZ, stanowią godną podkreślenia próbę wyważenia pomiędzy dążeniem do zapewnienia jak najpełniejszego wykonania orzeczeń prejudycjalnych a zachowaniem istoty i szczególnej funkcji interpretacji indywidualnej w polskim systemie prawa.

### 3. Wykonanie orzeczenia prejudycjalnego a wymogi wynikające z zasady pewności prawa oraz uzasadnionych oczekiwań

Wątpliwości co do zakresu zastosowania orzeczenia prejudycjalnego pojawiły się m.in. w kontekście zastosowania wyroku Trybunału w sprawie C-566/17, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego<sup>16</sup>. Pytania prejudycjalne w tej sprawie wiązały się z podjętą przez Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu wątpliwością, czy prawo unijne nie stoi na przeszkodzie stanowisku przyjętem w uchwale NSA<sup>17</sup>, zgodnie z którym w sytuacji braku określenia przez ustawodawcę polskiego kryteriów i metod podziału kwot podatku naliczonego w związku z wydatkami mieszanymi podatnika jest on uprawniony do odliczenia VAT również w odniesieniu do tej części podatku naliczonego, która jest związana z czynnościami będącymi poza wspólnym systemem VAT<sup>18</sup>. W orzeczeniu prejudycjalnym Trybunał uznał, że prawo unijne stoi na przeszkodzie praktyce polskiej<sup>19</sup>.

Naczelny Sąd Administracyjny, rozpatrując analogiczny problem prawny<sup>20</sup>, podzielił wykładnię prawa unijnego przedstawioną przez Trybunał, jednak uznał, że ma ona zastosowanie

wykonywania działalności przez podatnika (zob. pkt 6.7 uzasadnienia wyroku NSA z 20.03.2017 r., I FSK 1884/14 oraz pkt 62–64 opinii rzecznika generalnego w sprawie C-605/12, Welmory, EU:C:2014:340).

16 Wyrok TS z 8.05.2019 r., C-566/17, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach przeciwko Szeffowi Krajowej Administracji Skarbowej, EU:C:2019:390 – dalej wyrok C-566/17, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego.

17 Uchwała NSA (7) z 24.10.2011 r., I FPS 9/10, LEX nr 964538.

18 Postanowienie WSA we Wrocławiu z 10.07.2017 r., I SA/Wr 123/17, LEX nr 2331163.

19 Trybunał stwierdził, że „art. 168 lit. a) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on praktyce krajowej zezwalającej podatnikowi na pełne odliczenie VAT naliczonego w związku z wydatkami mieszanymi, ze względu na brak we właściwych przepisach podatkowych szczególnych uregulowań dotyczących kryteriów i metod podziału, które umożliwiłyby podatnikowi określenie części tego VAT naliczonego, którą należy uważać za związaną, odpowiednio, z jego działalnością gospodarczą i z działalnością niemającą charakteru gospodarczego”. Dodatkowo Trybunał uznał, że „skoro obowiązek wykładni zgodnej nie może służyć jako podstawa do dokonywania wykładni prawa krajowego *contra legem* [...], to sądy krajowe w danym wypadku powinny zmienić utrwalone orzecznictwo, jeżeli opiera się ono na interpretacji prawa krajowego, której nie da się pogodzić z celami dyrektywy” – wyrok C-566/17, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego, pkt 49 i 50.

20 Orzeczenie WSA we Wrocławiu w sprawie, w której zadano pytania prejudycjalne, jest obecnie nieprawomocne – zob. wyrok WSA we Wrocławiu z 10.07.2019 r., I SA/Wr 123/17.

jedynie w sprawach dotyczących interpretacji indywidualnych prawa podatkowego. Natomiast obowiązek poszanowania zasady demokratycznego państwa prawnego oraz pewności prawa sprzeciwiają się zastosowaniu tej wykładni w sprawach „wymiarowych”, a więc do podatników, którzy dokonali pełnego odliczenia podatku zgodnie z wykładnią prawa wyrażoną w uchwale NSA (7) z 24.10.2011 r., I FPS 9/10. W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego wskazane zasady ogólne sprzeciwiają się, by w tych okolicznościach podatnicy ponosili tego konsekwencje i byli – z uwagi na zmianę wykładni art. 86 ust. 1 ustawy z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>21</sup> – zobligowani do korekty rozliczeń tych okresów rozliczeniowych, co do których zobowiązania podatkowe nie uległy przedawnieniu<sup>22</sup>. Takie stanowisko NSA zostało potwierdzone również w wielu późniejszych orzeczeniach NSA<sup>23</sup>.

Powyższe stanowisko wyraźnie nawiązuje do dokonanego przez TS rozróżnienia skutków wyroku prejudycjalnego w innej ze spraw podatkowych, w której z pytaniami prejudycjalnymi wystąpił polski sąd administracyjny, tj. wyroku w sprawie C-605/15, Aviva<sup>24</sup>. Wykonując powyższe orzeczenie prejudycjalne, NSA przyjmował, że w sprawach, których przedmiotem pozostawała indywidualna interpretacja, nie będą miały zastosowania wskazówki Trybunału dotyczące poszanowania zasad pewności prawa i niedziałania prawa wstecz oraz zakazu dokonywania wykładni *contra legem*. Naczelny Sąd Administracyjny uzasadnił to tym, że w przypadku interpretacji, która dotyczy przyszłego stanu faktycznego, nie można mówić o „konkretnym okresie rozliczeniowym”<sup>25</sup>. Aprobując uchylene interpretacji, NSA stwierdził wprawdzie, że wykładnia art. 132 ust. 1 lit. f dyrektywy 2006/112/WE dokonana przez Trybunał w wyroku w sprawie C-605/15, Aviva, powinna być wzięta pod uwagę przy ponownym rozpatrywaniu wniosku spółki o wydanie zaskarżonej interpretacji, ale zaznaczył jednocześnie konieczność pominięcia wyżej wskazanych wskazówek ograniczających wykonanie wyroku TS<sup>26</sup>.

Sprawy C-605/15, Aviva, oraz C-566/17, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego, stanowią ilustrację potencjalnych napięć pomiędzy zapewnieniem realizacji obowiązków sądu krajowego wynikających z zasady pierwszeństwa prawa UE (a więc zapewnienia pełnego wykonania orzeczeń prejudycjalnych)<sup>27</sup>

21 Dz.U. z 2022 r. poz. 931 ze zm.

22 Wyrok NSA z 2.07.2019 r., I FSK 119/17, LEX nr 2703336.

23 Por. np. wyroki NSA: z 3.07.2019 r., I FSK 73/17, LEX nr 2725698; z 7.08.2019 r., I FSK 137/17, LEX nr 2739849; z 21.11.2019 r., I FSK 1887/16, LEX nr 2777896; z 6.02.2020 r., I FSK 1886/15, LEX nr 2847963.

24 Wyrok TS z 21.09.2017 r., C-605/15, Minister Finansów przeciwko Aviva Towarzystwo Ubezpieczeń na Życie S.A. w Warszawie, EU:C:2017:718 – dalej wyrok C-605/15, Aviva. Trybunał stwierdził, że zwolnienie przewidziane w art. 132 ust. 1 lit. f dyrektywy 2006/112/WE dotyczy jedynie niezależnych grup osób, których członkowie wykonują jedną z czynności w interesie publicznym, o których mowa w art. 132 tej dyrektywy. Zgodnie z pkt 35 wyroku w sprawie C-605/15, Aviva, powyższe stanowisko Trybunału nie będzie miało zastosowania, gdyby miało dotyczyć zwolnienia zastosowanego w zamkniętym już okresie rozliczeniowym. Zgodnie zaś z pkt 36–38 tego wyroku organy krajowe nie mogą się powoływać na przedstawioną w nim wykładnię art. 132 ust. 1 lit. f dyrektywy 2006/112/WE i w rezultacie odmówić zwolnienia niezależnym grupom osób w odniesieniu do okresów rozliczeniowych, które jeszcze nie zostały ostatecznie zamknięte.

25 Wyrok NSA z 2.07.2019 r., I FSK 119/17.

26 Wyrok NSA z 15.03.2018 r., I FSK 953/15, LEX nr 2479903.

27 Odnośnie do obowiązku zapewnienia pełnej wykonalności orzeczeń prejudycjalnych w kontekście proceduralnym zob. N. Półtorak, *Kilka uwag o skutkach wyroku Trybunału Konstytucyjnego w sprawie K 3/21 dla stosowania prawa unijnego przez polskie sądy*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2021/12, s. 15–17.

a poszanowaniem innych zasad ogólnych uznawanych i chronionych zarówno przez krajowy, jak i unijny porządek prawny (takich jak zasada pewności prawa czy też pozostająca z nią w ścisłym związku zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań). W tym kontekście nietrudno zrozumieć, że w odniesieniu do rozstrzygnięć podejmowanych przez NSA zgłaszane są głosy krytyczne<sup>28</sup>. Można jednak postawić pytanie, czy realizacja obowiązku zapewnienia pełnej wykonalności orzeczeniom pre-judycjalnym wymaga rezygnacji ze szczególnych dla państwa członkowskiego instytucji takich jak interpretacje indywidualne prawa podatkowego. W ocenie autorów rozstrzygnięcia podjęte przez NSA po wydaniu orzeczeń w sprawach C-605/15, Aviva, oraz C-566/17, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego, w widoczny sposób obrazują, że problem wykonania orzeczeń TS – co prawda sporadycznie – ale może wymagać dokonywania rozstrzygnięć o charakterze systemowym i uniwersalnym, wykraczającym poza zasadniczy problem wykładni/ważności przepisu prawa UE będący powodem skierowania pytania prejudycjalnego.

Warto również podkreślić, że sam Trybunał Sprawiedliwości, wskazując preferowany sposób rozwiązania konfliktu pomiędzy zasadą pewności prawa a zapewnieniem pełnego wykonania orzeczenia prejudycjalnego, dokonuje podobnego „ważenia” sprzecznych wartości. Warto tu wskazać na orzeczenie wydane w sprawie C-500/16, Caterpillar Financial Services<sup>29</sup>. W sprawie tej jednym z zasadniczych powodów wystąpienia z pytaniami prejudycjalnymi przez Naczelny Sąd Administracyjny były wątpliwości co do zapewnienia pełnej skuteczności wyrokowi w sprawie C-224/11, BGŻ Leasing<sup>30</sup>, w kontekście przewidzianego w przepisach Ordynacji podatkowej<sup>31</sup> 5-letniego terminu przedawnienia. Naczelny Sąd Administracyjny w uzasadnieniu postanowienia o skierowaniu pytań prejudycjalnych wyraźnie zaznaczył, że w jego ocenie termin ten spełnia kryterium „rozsądnego terminu”, jednak wskazał, że jego zastosowanie w praktyce uniemożliwi podatnikom odzyskanie VAT zapłaconego niezgodnie z prawem UE, zwłaszcza że niezgodność ta powstała wskutek postępowania władz krajowych<sup>32</sup>. W orzeczeniu prejudycjalnym w sprawie C-500/16, Caterpillar Financial Services, Trybunał, odwołując się do utrwalonego orzecznictwa, opowiedział się za dopuszczalnością ograniczenia możliwości powoływania się przez podatników na korzystną dla nich wykładnię prawa wynikającą z orzeczenia TS po upływie rozsądnego terminu przedawnienia<sup>33</sup>.

28 Zob. M. Maliński, *Glosa do wyroku NSA z dnia 2 lipca 2019 r., I FSK 119/17*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2020/6, s. 187–196.

29 Wyrok TS z 20.12.2017 r., C-500/16, Caterpillar Financial Services sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Warszawie, EU:C:2017:996 – dalej wyrok C-500/16, Caterpillar Financial Services.

30 Wyrok TS z 17.01.2017 r., C-224/11, BGŻ Leasing sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Warszawie, EU:C:2013:15.

31 Ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.).

32 Zob. postanowienie NSA z 19.05.2016 r., I FSK 224/15, LEX nr 2108250, pkt 4.2.7.

33 „Zasady równoważności i skuteczności należy w świetle art. 4 ust. 3 TUE interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym, tego rodzaju, co przepisy w postępowaniu głównym, umożliwiającym oddalenie wniosku o zwrot nadpłaty VAT, gdy wniosek owego został złożony przez podatnika po upływie pięcioletniego terminu przedawnienia, pomimo że z wyroku Trybunału wydanego po upływie owego terminu wynika, że zapłata VAT stanowiąca przedmiot owego wniosku o zwrot nie była należna” – wyrok C-500/16, Caterpillar Financial Services, pkt 53.

#### 4. Podsumowanie

Omawiane w niniejszym opracowaniu sytuacje, w których wykonanie orzeczenia prejudycjalnego w sprawach podatkowych budziło pewne trudności praktyczne, wystąpiły w dotychczasowej praktyce orzeczniczej jedynie sporadycznie. Analiza orzecznictwa NSA pozwala uznać, że w przeważającej większości wyroki prejudycjalne podlegają bezpośredniemu wykonaniu poprzez zastosowanie wykładni pronijniej. Należy również podkreślić, że w praktyce nie odnotowano przypadków, w których orzeczenia prejudycjalne TS w sprawach podatkowych były przez sądy administracyjne świadomie pomijane, czy też nie były respektowane. Nawet jednak w omawianych przypadkach kierunek i sposób podejmowanych przez Naczelny Sąd Administracyjny rozstrzygnięć wskazuje, że co do zasady podstawowym celem jest jak najpełniejsze wykonanie orzeczeń prejudycjalnych. Omawiane przypadki obrazują, że nie zawsze jest to możliwe, czy to ze względu na przyjęty w polskim systemie prawnym zakres i charakter kontroli sądownoadministracyjnej, czy też ze względu na konieczność wyważenia pomiędzy realizacją obowiązku pełnego wykonania orzeczeń TS a poszanowaniem wymogów wynikających z fundamentalnych zasad porządku polskiego i unijnego (w szczególności zasady pewności prawa). Jednak w ocenie autorów nawet w tych przypadkach, w których pełne wykonanie orzeczenia prejudycjalnego nie będzie możliwe, ograniczenie jego wykonania nie stanowi wyrazu dezaprobaty dla podjętego przez Trybunał rozstrzygnięcia, a jedynie próbę pogodzenia tego obowiązku z innymi fundamentalnymi zasadami gwarantującymi prawidłowe wykonywanie funkcji kontrolnej przez polskie sądy administracyjne.

#### Bibliografia / References

- Czapliński W., *Znaczenie orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w procesie rozwoju prawa europejskiego*, Warszawa 2021.
- Daniel P., *Wykonanie wyroków sądów unijnych w krajowym porządku prawnych* [w:] *Wykonanie wyroku sądu administracyjnego*, red. W. Piątek, Warszawa 2017.
- Frąckowiak-Adamska A., Bańczyk P., *Formułowanie pytań prejudycjalnych do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Praktyczny przewodnik*, Warszawa 2020.
- Górski M., *Granice związania sądów krajowych rozstrzygnięciem prejudycjalnym TSUE. Glosa do wyroku NSA z dnia 13 grudnia 2016 r., I GSK 304/15*, LEX 2017.
- Łazarska A., *Refleksje na temat czynników „mrozących” europejski dialog prejudycjalny*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2020/12.
- Maliński M., *Glosa do wyroku NSA z dnia 2 lipca 2019 r., I FSK 119/17*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2020/66.

Maczyński D., *Wpływ orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej na stanowienie polskiego prawa podatkowego*, Warszawa 2021.

Półtorak N., *Kilka uwag o skutkach wyroku Trybunału Konstytucyjnego w sprawie K 3/21 dla stosowania prawa unijnego przez polskie sądy*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2021/12.

Wiatrowski R., *Wykładnia pronijnia Naczelnego Sądu Administracyjnego w zakresie przepisów dotyczących podatku od towarów i usług*, Warszawa 2021.

Wojtaszek-Mik E., *Wystąpienie z pytaniem prejudycjalnym* [w:] *Pytanie prejudycjalne do Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich*, red. M. Wąsek-Wiaderek, E. Wojtaszek-Mik, Warszawa 2007.

Wróbel P., *Dialog sądów administracyjnych z Trybunałem Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2021/1–2.

#### Abstract

dr Roman Wiatrowski

The author is a judge of the Supreme Administrative Court of the Republic of Poland  
(ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-0051-6712>).

dr Piotr Wróbel

The author is an assistant specializing in case law at the Judicial Decisions Bureau of Supreme Administrative Court of the Republic of Poland and a lecturer at the Faculty of Administration and Social Sciences, Warsaw University of Technology, Poland  
(ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-9591-2923>).

Authors' contributions:

Roman Wiatrowski – 50%

Piotr Wróbel – 50%

#### Application of Preliminary Rulings of the Court of Justice of the European Union in Tax Matters in the Case Law of Polish Administrative Courts

**Keywords:** *preliminary questions, judicial dialogue, administrative judiciary, application of judgments of the Court of Justice of the European Union, tax law*

*The article deals with the problem of the application of preliminary rulings by the Supreme Administrative Court in tax cases. The authors focus on identifying and discussing the preliminary rulings in whose respect Polish administrative courts ran into practical difficulties when attempting to fully apply them. The authors also emphasize the incidental nature of such situations and present the reasoning which, in the opinion of the Supreme Administrative Court, justified refraining from full implementation of the specific preliminary ruling.*