

**WYKŁADNIA PROUNIJNA
NACZELNEGO SĄDU
ADMINISTRACYJNEGO
W ZAKRESIE PRZEPISÓW DOTYCZĄCYCH
PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG**

Roman Wiatrowski

WYKŁADNIA PROUNIJNA NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO W ZAKRESIE PRZEPISÓW DOTYCZĄCYCH PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG

Roman Wiatrowski

Zamów książkę w księgarni internetowej

proinfo.pl
księgarnia internetowa

SERIA **MONOGRAFIE**

Recenzent

Prof. dr hab. Adam Nita

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Paulina Ambroży

Opracowanie redakcyjne

Katarzyna Świerk-Bożek

Projekt okładek serii

Wojtek Kwiecień-Janikowski, Przemek Dębowski

prawolubni

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

Szanujmy prawo i własność

Więcej na www.legalnakultura.pl

Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2021

ISBN 978-83-8246-262-3

ISSN 1897-4392

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 22 535 82 19

e-mail: PL-ksiazki@wolterskluwer.com

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

| | |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Wykaz skrótów | 11 |
| Wstęp | 15 |
| Rozdział I | |
| Model obowiązku wykładni pronunijnej w ramach | |
| stosowania przez Naczelny Sąd Administracyjny przepisów | |
| o VAT | |
| 1. Uwagi wstępne | 39 |
| 2. Pojęcie, treść i funkcje wykładni pronunijnej w VAT | 40 |
| 3. Ustalenie wzorca wykładni pronunijnej w VAT | 58 |
| 3.1. Uwagi wstępne | 58 |
| 3.2. Znaczenie orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości dla interpretacji przepisów o VAT | 64 |
| 3.3. Reguły interpretacyjne stosowane przez Trybunał Sprawiedliwości w wykładni przepisów o VAT | 69 |
| 3.4. Zasady orzecznicze Trybunału Sprawiedliwości w VAT jako wzorzec wykładni pronunijnej w zakresie VAT | 79 |
| 4. Wykładnia przepisów o VAT zgodnie z prawem unijnym (wykładnia <i>sensu stricto</i>) | 90 |
| 4.1. Uwagi wstępne | 90 |
| 4.2. Wybór reguł interpretacyjnych oraz przebieg wykładni przepisów o VAT | 93 |
| 4.3. Koncepcja multicentrycznego systemu prawnego w dokonywaniu wykładni przepisów o VAT | 102 |

| | |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 4.4. Postulowana treść decyzji interpretacyjnej Naczelnego Sądu Administracyjnego w zakresie przepisów o VAT..... | 106 |
| 5. Model sporządzania uzasadnień decyzji interpretacyjnych w procesie stosowania wykładni prounijnej przepisów o VAT | 110 |
| 6. Granice wykładni prounijnej przepisów o VAT | 114 |
| 6.1. Uwagi wstępne | 114 |
| 6.2. Wykładnia <i>contra legem</i> jako granica dokonywania wykładni prounijnej przepisów o VAT | 117 |
| 6.3. Znaczenie pozycji ustrojowej Naczelnego Sądu Administracyjnego dla granic wykładni prounijnej | 126 |
| 6.4. Możliwość pogorszenia sytuacji podatnika VAT wskutek zastosowania wykładni prounijnej | 134 |
| 6.5. Wpływ zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań na granice wykładni prounijnej | 140 |
| 7. Uwagi końcowe..... | 144 |

Rozdział II

Podstawowe zasady orzecznicze wypracowane przez

| | |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| Trybunał Sprawiedliwości w odniesieniu do VAT | 149 |
| 1. Uwagi wstępne | 149 |
| 2. Zasada powszechności opodatkowania podmiotów wykonujących działalność gospodarczą | 151 |
| 2.1. Uwagi wstępne | 151 |
| 2.2. Zachowanie odpowiedniego stopnia samodzielności i poniesienie ryzyka jako przesłanki wykonywania działalności gospodarczej | 155 |
| 2.3. Wynagrodzenie jako niezbędna przesłanka wykonywania działalności gospodarczej..... | 157 |
| 2.4. Wyłączenia z zasady opodatkowania działalności gospodarczej..... | 160 |
| 3. Zasada neutralności | 170 |
| 3.1. Uwagi wstępne | 170 |
| 3.2. Prawo do odliczenia podatku naliczonego..... | 172 |
| 3.3. Ograniczenia prawa do odliczenia podatku naliczonego..... | 181 |

| | |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 3.4. Zwrot VAT dla podatników z innych państw członkowskich i podmiotów z państw trzecich | 189 |
| 4. Zasada opodatkowania konsumpcji | 191 |
| 4.1. Uwagi wstępne | 191 |
| 4.2. Opodatkowanie przekazania przez podatnika towarów i usług na cele prywatne | 192 |
| 4.3. Opodatkowanie „remanentu likwidacyjnego”, w tym podział majątku zlikwidowanej spółki | 196 |
| 5. Obowiązek zapewnienia skutecznego poboru VAT | 199 |
| 5.1. Uwagi wstępne | 199 |
| 5.2. Realizacja skutecznego poboru podatku na podstawie art. 273 dyrektywy 2006/112/WE | 201 |
| 5.3. Realizacja skutecznego poboru na podstawie art. 203 dyrektywy 2006/112/WE..... | 205 |
| 5.4. Klauzula nadużycia prawa | 210 |
| 5.5. Szacowanie w VAT | 214 |
| 5.6. Zwalczanie oszustw podatkowych | 217 |
| 6. Uwagi końcowe | 219 |

Rozdział III

| | |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| Stosowanie przez Naczelnego Sąd Administracyjny wykładni prounijnej w realizacji zasady powszechności opodatkowania działalności gospodarczej w orzecznictwie dotyczącym VAT | 223 |
| 1. Uwagi wstępne | 223 |
| 2. Prowadzenie działalności gospodarczej jako niezbędna przesłanka posiadania statusu podatnika VAT | 225 |
| 3. Samodzielność i ponoszenie ryzyka jako przesłanki prowadzenia działalności gospodarczej..... | 234 |
| 4. Opodatkowanie działalności prowadzonej z nakazu organu władzy publicznej..... | 244 |
| 5. Wydanie towaru w zamian za odszkodowanie oraz umorzenie udziałów w spółce | 250 |
| 6. Wyłączenie z opodatkowania organów władzy działających w takim charakterze..... | 256 |
| 7. Zwolnienia przedmiotowe..... | 264 |
| 8. Uwagi końcowe | 283 |

Rozdział IV

| | |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| Stosowanie przez Naczelną Sąd Administracyjny wykładni prounijnej w realizacji zasady neutralności w orzecznictwie dotyczącym VAT | 287 |
| 1. Uwagi wstępne | 287 |
| 2. Materialne i formalne warunki dokonania odliczenia | 289 |
| 3. Ograniczenia w odliczaniu VAT | 301 |
| 4. Utrata prawa do odliczenia ze względu na udział w oszustwie podatkowym | 307 |
| 5. Ograniczone stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego w kwestii dobrej wiary | 310 |
| 6. Zwrot VAT dla podatników z innych państw członkowskich i podmiotów z państw trzecich | 323 |
| 7. Uwagi końcowe | 328 |

Rozdział V

| | |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| Stosowanie przez Naczelną Sąd Administracyjny wykładni prounijnej w realizacji zasady opodatkowania konsumpcji w orzecznictwie dotyczącym VAT | 335 |
| 1. Uwagi wstępne | 335 |
| 2. Opodatkowanie przekazania przez podatnika towarów i usług na cele prywatne | 337 |
| 3. Opodatkowanie remanentu likwidacyjnego oraz wydania udziałowcom majątku zlikwidowanej spółki | 348 |
| 4. Uwagi końcowe | 352 |

Rozdział VI

| | |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| Stosowanie przez Naczelną Sąd Administracyjny wykładni prounijnej w realizacji obowiązku zapewnienia skutecznego poboru w orzecznictwie dotyczącym VAT | 355 |
| 1. Uwagi wstępne | 355 |
| 2. Przesłanki zastosowania art. 108 u.p.t.u. | 358 |
| 3. Przesłanki orzeczenia o odpowiedzialności płatnika w VAT | 365 |
| 4. Zwalczanie oszustw podatkowych a koncepcja nadużycia prawa w VAT | 367 |
| 5. Charakter prawny sankcji w VAT | 378 |

| | |
|-------------------------------------------|-----|
| 6. Możliwość szacowania obrotu w VAT..... | 382 |
| 7. Uwagi końcowe..... | 388 |

Rozdział VII

Wpływ pytań prejudycjalnych na stosowanie wykładni prounijnej przez Naczelny Sąd Administracyjny

| | |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| w zakresie VAT | 393 |
| 1. Uwagi wstępne | 393 |
| 2. Znaczenie procedury prejudycjalnej dla ustalenia unijnego wzorca w procesie wykładni prounijnej przepisów o VAT..... | 396 |
| 2.1. Uwagi wstępne | 396 |
| 2.2. Przesłanki pozytywne i negatywne wystąpienia z pytaniem prejudycjalnym w rozstrzygnięciu spraw przez Naczelny Sąd Administracyjny | 400 |
| 2.3. Konkurencja pytań prejudycjalnych i wniosków o podjęcie uchwały przez Naczelny Sąd Administracyjny..... | 411 |
| 3. Zasady formułowania i uzasadniania pytań prejudycjalnych w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego | 417 |
| 3.1. Uwagi wstępne | 417 |
| 3.2. Konstrukcja pytań prejudycjalnych | 419 |
| 3.3. Model sporządzania uzasadnień pytań prejudycjalnych..... | 422 |
| 4. Związanie Naczelnego Sądu Administracyjnego orzeczeniami prejudycjalnymi w rozstrzygnięciu spraw z zakresu VAT | 425 |
| 5. Znaczenie pytań prejudycjalnych skierowanych przez polskie sądy administracyjne dla linii orzeczniczej Naczelnego Sądu Administracyjnego w zakresie VAT | 431 |
| 6. Uwagi końcowe..... | 435 |

| | |
|-----------------------------------|-----|
| Wnioski | 439 |
| Bibliografia | 457 |
| Wykaz aktów prawnych | 477 |
| Orzecznictwo | 479 |

WSTĘP

W literaturze przedmiotu dostępnych jest wiele monografii, w których badano problematykę wykładni prounijnej¹. Choć zainteresowanie doktryny wykładnią zgodną jest duże, wciąż zbyt mało uwagi poświęca się badaniom, jak wykładnia prounijna jest stosowana w prawie podatkowym przez sądy krajowe. W piśmiennictwie krajowym i zagranicznym można odnotować wiele publikacji dotyczących realizacji wykładni prounijnej w praktyce². Brakuje jednak kompletnego opracowania, które

¹ Zob. w szczególności S. Biernat, *Wykładnia prawa krajowego w zgodzie z prawem Wspólnoty Europejskiej* [w:] *Implementacja prawa integracji europejskiej w krajowych porządkach prawnych*, red. C. Mik, Toruń 1998, *passim*; A. Łazowski, *Proeuropejska wykładnia prawa przez polskie sądy i organy administracji jako mechanizm dostosowania systemu prawnego do *acquis communautaire** [w:] *Prawo polskie a prawo Unii Europejskiej*, red. E. Piontek, Warszawa 2003, *passim*; A. Gawrysiak-Zabłocka, *Prowspółnotowa wykładnia polskiego prawa spółek* [w:] *Wykładnia prawa Unii Europejskiej*, red. C. Mik, Toruń 2008, *passim*; M. Koszowski, *Wykładnia prawospółnotowa w ujęciu teoretycznoprawnym*, „Przegląd Legislacyjny” 2009/3–4, *passim*; K. Kowalik-Bañczyk, *Prowspółnotowa wykładnia prawa polskiego*, EPS 2005/12, s. 16–18; C. Mik, *Wykładnia zgodna prawa krajowego z prawem Unii Europejskiej* [w:] *Polska kultura prawna a proces integracji europejskiej*, red. S. Wronkowska, Kraków 2005, *passim*; A. Wróbel, *Pośredni skutek dyrektyw, czyli wykładnia prawa państwa członkowskiego zgodnie z prawem wspólnotowym* [w:] *Stosowanie prawa Unii Europejskiej przez sądy*, red. A. Wróbel, t. I, Warszawa 2005, *passim*; A. Wróbel, *Zgodna z dyrektywami WE/UE sądowa wykładnia prawa państw członkowskich WE/UE. Zarys problemu* [w:] *Orzecznictwo sądowe w sprawach karnych. Aspekty europejskie i unijne*, red. L. Gardocki, J. Godyń, M. Hudzik, L.K. Paprzycki, Warszawa 2008, *passim*; A. Bartosiewicz, *Wykładnia prawospółnotowa prawa krajowego a skutek bezpośredni norm dyrektyw*, *Prz. Pod.* 2006/2, s. 31–36.

² Zob. m.in. S. Biernat, P. Wróbel, *Stosowanie prawa Wspólnoty Europejskiej w polskim sądownictwie administracyjnym*, „*Studia Prawno-Europejskie*” 2007/IX, s. 7 i n.; E. Mąnińska, *Wykładnia prawa polskiego w poakcesyjnym orzecznictwie Sądu Najwyższego*, EPS 2005/1, s. 49 i n.; L. Mitrus, *Wpływ regulacji wspólnotowych na polskie prawo pracy*,

wskazywałoby, w jaki sposób obowiązek wykładni prawa krajowego zgodnie z prawem unijnym realizowany jest przez sądy krajowe w zakresie przepisów dotyczących VAT.

Mimo wielu lat obowiązywania wymogu wykładni pronunijnej w unijnym (wcześniej wspólnotowym) porządku prawnym oraz licznych komentarzy i analiz, które w tym czasie zostały jej poświęcone, zagadnienie to nadal wyznacza obszary badawcze wymagające opracowania. Pierwszym takim obszarem badawczym jest sprawdzenie, w jaki sposób wykładnia pronunijna przyczynia się do zapewnienia efektywności prawa unijnego w VAT. Wyznaczenie takiego obszaru badawczego wymaga wskazania, jak pojęcie „efektywność prawa unijnego” będzie rozumiane w tej monografii. Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej odwołuje się do terminu „efektywność”, formułując obowiązek zapewnienia prawu unij-

Warszawa 2006, s. 364–374; A. Gawrysiak-Zabłocka, *Prowspólnotowa...*, s. 319 i n.; R. Zenc, *Prowspólnotowa wykładnia polskiego prawa administracyjnego* [w:] *Wykładnia prawa Unii Europejskiej*, red. C. Mik, Toruń 2008, s. 291 i n.; A. Bartosiewicz, *Efektywność prawa wspólnotowego w Polsce na przykładzie VAT*, Warszawa 2009, s. 225–275; D. Antonów, *Wykładnia prawa podatkowego po wstąpieniu Polski do Unii Europejskiej*, Warszawa 2009, *passim*; D. Leczykiewicz, *Wykładnia pronunijna w prawie podatkowym a obowiązek poszanowania Konstytucji RP na przykładzie wybranych orzeczeń NSA* [w:] *Doświadczenia prawne pierwszych lat członkostwa Polski w Unii Europejskiej*, red. S. Biernat, S. Dudzik, Warszawa 2011, s. 262 i n.; A. Wentkowska, *Interpretacja in dubio pro communitate – dyrektywa wykładni proeuropejskiej w orzecznictwie sądów polskich* [w:] *Doświadczenia prawne pierwszych lat członkostwa Polski w Unii Europejskiej*, red. S. Biernat, S. Dudzik, Warszawa 2011, s. 144 i n.; A. Mudrecki, *Granice wykładni pronunijnej w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego* [w:] *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce*, red. M. Duda, M. Munnich, A. Zdunek, Lublin 2011, s. 11 i n.; A. Mudrecki, *Wykładnia pronunijna w orzecznictwie sądów administracyjnych w podatkach obrotowych* [w:] *Prawo europejskie – 5 lat doświadczeń w polskim prawie finansowym. Zjazd Katedr i Zakładów Prawa Finansowego i Podatkowego, Warszawa 10–11 czerwca 2010 r.*, red. H Li-twińczuk, Warszawa 2011, s. 382 i n.; M. Kulikowska, *Zapewnianie skuteczności wyrokem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawach własności przemysłowej poprzez pronunijną wykładnię ustawy – Prawo własności przemysłowej w orzecznictwie sądów administracyjnych* [w:] *Zapewnienie efektywności orzeczeń sądów międzynarodowych w polskim porządku prawnym*, red. A. Wróbel, Warszawa 2011, s. 553 i n.; S. Biernat, *Członkostwo Polski w Unii Europejskiej w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego* [w:] *Doświadczenia prawne pierwszych lat członkostwa Polski w Unii Europejskiej*, red. S. Biernat, S. Dudzik, Warszawa 2011, s. 63–105; D. Miąsik, *Podstawowe zasady stosowania prawa UE przez sądy powszechne w świetle orzecznictwa Sądu Najwyższego*, EPS 2014/1, s. 67–68.

nemu pełnej efektywności oraz zagwarantowania efektywnej ochrony prawnej jednostek przez instytucje unijne oraz państwa członkowskie³.

Efektywność prawa unijnego w literaturze przedmiotu definiuje się jako osiągnięcie rezultatu zakładanego przez normy prawa unijnego w sposób, który pozwala na ich pełne wykonanie, co oznacza realizację wszystkich celów założonych przez prawodawcę unijnego⁴. Takie rozumienie „efektywności prawa unijnego” zostanie przyjęte również w niniejszej monografii.

Nie będą w niej podjęte wszystkie aspekty efektywności prawa unijnego na gruncie VAT, ale zostanie zbadane to, jak efektywność prawa unijnego zapewniana jest przez NSA w formie wykładni prounijnej.

W świetle wypracowanej w orzecznictwie TS linii orzeczniczej⁵, istotnej dla rekonstrukcji modelu stosowania prawa unijnego, obowiązek wykładni prounijnej postrzegany jest w literaturze przedmiotu jako środek zapewnienia efektywności prawa unijnego, a także instrument sprzyjający realizacji zasady pewności prawa⁶.

W pracy zaproponowano zawężenie pola badawczego przez wyznaczenie zakresu badanych orzeczeń NSA do tych, które związane są z wynikającymi z orzecznictwa TS zasadami orzeczniczymi VAT. Na wyznaczenie takiego zakresu badań wpłynęła okoliczność, że jedną z najważniejszych

³ S. Biernat, *Zasada efektywności prawa wspólnotowego w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości* [w:] *Studia z prawa Unii Europejskiej. W piątą rocznicę utworzenia Katedry Prawa Europejskiego Uniwersytetu Jagiellońskiego*, red. S. Biernat, Kraków 2000, s. 27 i n.; F. Snyder, *The Effectiveness of European Community Law: Institutions, Processes, Tools and Techniques*, „Modern Law Review” 1993/56, s. 19 i n.; A. Kastelik-Smaza, *Pytania prejudycjalne do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej a ochrona praw jednostki*, Warszawa 2010, s. 39.

⁴ C. Mik, *Europejskie prawo wspólnotowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, t. I, Warszawa 2000, s. 659.

⁵ A. Sołtys jako kluczowe dla modelu stosowania prawa unijnego w orzecznictwie TS wskazuje orzeczenia w sprawach Pfeiffer, Berlusconi, Mangold i Küçükdeveci. Zob. A. Sołtys, *Obowiązek wykładni prawa krajowego zgodnie z prawem unijnym jako instrument zapewnienia efektywności prawa Unii Europejskiej*, Warszawa 2015, s. 145.

⁶ A. Sołtys, *Obowiązek wykładni prawa...*, s. 164.

Rozdział I

MODEL OBOWIĄZKU WYKŁADNI PROUNIJNEJ W RAMACH STOSOWANIA PRZEZ NACZELNY SĄD ADMINISTRACYJNY PRZEPISÓW O VAT

1. Uwagi wstępne

Zbadanie, w jaki sposób i z jakim skutkiem NSA zapewnia efektywność prawa unijnego, realizując obowiązek wykładni prounijnej przy rozstrzyganiu spraw w zakresie krajowego podatku od towarów i usług, wymaga skonstruowania orzeczniczego modelu wykładni prounijnej. W pracy zostanie skonstruowany orzeczniczy model wykładni prounijnej, który będzie przedstawiał najbardziej pożądaną, tj. w najlepszy sposób zapewniającą efektywność prawa unijnego, sposób dokonywania przez NSA wykładni prounijnej. Taki model ma określoną treść i spełnia określone funkcje. Przyjęcie założenia, że na model wykładni prounijnej składa się wykładnia prawa unijnego oraz prawa krajowego według prawa unijnego (wykładnia prounijna *sensu stricto*), wymaga poznania reguł interpretacyjnych stosowanych przez NSA na obu tych etapach. W rozdziale tym zostanie wykazane, że NSA w dokonywaniu wykładni prawa unijnego wykorzystuje metody interpretacyjne stosowane przez TS. Skonstruowanie orzeczniczego modelu wykładni prounijnej wymaga w pierwszej kolejności wskazania reguł interpretacyjnych stosowanych przez TS w wykładni przepisów o VAT, przedstawienia ich kolejności oraz częstotliwości. Podstawowe znaczenie dla konstruowania wzorca

wykładni prounijnej ma też samo orzecznictwo TS. W zakresie VAT Trybunał wypracował szczególne zasady orzecznicze. W rozdziale I zostanie zweryfikowane to, w jaki sposób zasady te mogą przyczynić się do skonstruowania prawidłowego modelu wykładni prounijnej. Ustalenie wzorca wykładni prounijnej poprzedza wykładnię zgodną *sensu stricto*. W pracy założono, że wykładnia prawa krajowego zgodnie z prawem unijnym odbywa się według krajowych reguł interpretacyjnych. Wymaga to przedstawienia, które reguły i w jakiej kolejności NSA wykorzystuje do wykładni przepisów o VAT. Ustalenie, jaka jest postulowana treść decyzji interpretacyjnej przepisów o VAT przy zastosowaniu wykładni prounijnej, będzie przydatne w związku z tym, że w rozdziałach III–VI treść takich decyzji będzie oceniana. Z tych samych względów warto również rozważyć, jaki powinien być model sporządzania decyzji interpretacyjnej. Pozycja ustrojowa NSA, konieczność uwzględniania uzasadnionych oczekiwań oraz zakaz dokonywania wykładni *contra legem* mogą ograniczać stosowanie wykładni prounijnej. Analiza tych przypadków pozwoli określić, jaki powinien być zakres wykładni prounijnej.

2. Pojęcie, treść i funkcje wykładni prounijnej w VAT

Zdefiniowanie pojęcia wykładni prounijnej w VAT wymaga przede wszystkim kilku założeń terminologicznych odnoszących się do wykładni prawa. W tytule pracy użyto terminu „wykładnia prounijna”, ale zaznaczenia wymaga, że zamiennie używane będą pojęcia „wykładnia” i „interpretacja” oraz określenia „wykładnia przepisów prawnych” i „wykładnia tekstu prawnego”. W literaturze przedmiotu pojęcia „wykładnia prawa” i „interpretacja prawa” są stosowane zamiennie jako terminy równoznaczne i równozakresowe wówczas, gdy chodzi o wykładnię *sensu stricto*, a więc o rozumienie prawa¹.

¹ M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady. Reguły. Wskazówki*, Warszawa 2002, s. 48; podobnie J. Stelmach, *Kodeks argumentacyjny dla prawników*, Kraków 2003, s. 16 i n.; J. Wróblewski [w:] W. Lang, J. Wróblewski, S. Zawadzki, *Teoria państwa i prawa*, Warszawa

Należy zauważyć, że „wykładnia prounijna” nie jest jedynym terminem używanym do oznaczenia wykładni prawa krajowego zgodnie z prawem unijnym. W szczególności autorzy posługują się wyrażeniami „wykładnia zgodna prawa krajowego z prawem Unii Europejskiej”, „wykładnia zgodna z prawem unijnym”. Przed wejściem w życie Traktatu z Lizbony powszechnie używane były określenia „wykładnia prawa krajowego zgodnie z prawem Wspólnot Europejskich”, „prowspółnotowa wykładnia prawa krajowego” czy też „wykładnia prawa krajowego zgodnie z prawem wspólnotowym”². Dla oznaczenia wykładni prawa krajowego zgodnie z prawem unijnym w literaturze przedmiotu używany jest również termin „skutek pośredni” („zasada skutku pośredniego”)³.

Jednocześnie zauważa się, że określenie wykładni prounijnej ma w orzecznictwie szerszy zakres i odnosi się nie tylko do obowiązku wykładni prawa krajowego zgodnie z prawem unijnym, lecz także do wykładni wykraczającej poza zakres takiego obowiązku. W szerszym niż wykładnia prounijna (zgodna) kontekście występuje używane przez TK wyrażenie „wykładnia przyjazna prawu europejskiemu (unijnemu)”⁴. Trybunał Konstytucyjny odwołuje się do „wykładni przyjaznej prawu unijnemu” nie tylko wówczas, gdy przedmiotem orzeczenia pozostaje materia objęta zakresem prawa unijnego, co oznacza obowiązek stosowania wykładni prounijnej, ale również wtedy, gdy przedmiot orzeczenia pozostaje poza tym zakresem i nie ma obowiązku stosowania wykładni prounijnej⁵.

1986, s. 436; S. Wronkowska, *Podstawowe pojęcia prawa i prawoznawstwa*, Poznań 2003, s. 73 i n.

² Zob. np. C. Mik, *Wykładnia...*, s. 115 i n.; S. Biernat, *Wykładnia...*, s. 123 i n. oraz M. Zirk-Sadowski, *Wykładnia i rozumienie prawa w Polsce po akcesji do Unii Europejskiej* [w:] *Polska kultura prawna a proces integracji europejskiej*, red. S. Wronkowska, Kraków 2005, s. 93 i n.; K. Pleszka, *Wykładnia rozszerzająca*, Warszawa 2010, s. 238; A. Sołtys, *Obowiązek wykładni prawa...*, s. 43.

³ A. Sołtys, *Obowiązek wykładni prawa...*, s. 43.

⁴ A. Sołtys, *Obowiązek wykładni prawa...*, s. 43–44.

⁵ A. Sołtys, *Obowiązek wykładni prawa...*, s. 671. Przejawem wykładni zgodnej z prawem unijnym może być wyrok TK z 12.01.2005 r., K 24/04 (OTK-A 2005/1, poz. 3), gdzie TK podjął się takiej interpretacji norm konstytucyjnych, która umożliwiłaby „wkomponowanie wpływu organów państwa polskiego (w tym parlamentu) na stanowienie prawa unijnego w istniejące ramy ustrojowe Rzeczypospolitej”.

Teoretyczny model wykładni prounijnej różnie jest przedstawiany w literaturze przedmiotu. M. Koszowski wyróżnił dwa konkurencyjne modele wykładni prounijnej – model wzorca interpretacyjnego⁶ oraz „model jednego worka” alias „harmonizacji kontekstów”⁷.

Model wzorca interpretacyjnego zakłada, że zapewnienie wykładni prounijnej wymaga w pierwszej kolejności rekonstrukcji wzorca interpretacyjnego. Konstruowanie takiego wzorca związane jest z koniecznością dokonania wykładni przepisu prawa unijnego nie tylko na podstawie jego litery, lecz także kontekstu, systemu, funkcji i celu, któremu służy. Obiektywna wykładnia przepisu prawa unijnego wymaga uwzględnienia w możliwie najszerszym zakresie orzecznictwa powiązanego z wzorcem i jego środowiskiem normatywnym⁸. Dlatego w literaturze przedmiotu wzorzec unijny interpretuje się jako konkretną normę dyrektywy o treści, jaką nadano jej pod wpływem czynników językowych, systemowych, funkcjonalnych, celowościowych lub decyzyjnych (tj. orzecznictwa TS i Sądu⁹), których użycie nie ogranicza się tylko do określonej dyrektywy, ale rozciąga się na całość relewantnego prawa unijnego¹⁰. Natomiast zgodnie z modelem „harmonizacji kontekstów” upoważniony organ w ogóle nie konstruuje wzorca interpretacyjnego, ale dokonuje wykładni prawa krajowego w zgodzie z prawem Unii Europejskiej, „wplatając” niejako wykładnię prawa unijnego w wykładnię prawa krajowego. Czyni to, uwzględniając kontekst językowy, teleologiczno-aksjologiczny oraz kontekst systemowy¹¹. Główną wadą wzorca interpretacyjnego M. Koszowski dopatruje się w rekonstrukcji samego wzorca interpretacyjnego, która może być trudna do odtworzenia w tych wszystkich przypadkach, w których brak jest orzeczenia TS, w jakim ten wypowiedziałby się

⁶ C. Mik, *Wykładnia...*, s. 123, 131; A. Kalisz, *Wykładnia i stosowanie prawa wspólnotowego*, Warszawa 2007, s. 204–206; S. Biernat, *Wykładnia...*, s. 135–136.

⁷ M. Koszowski, *Dwa modele wykładni prounijnej*, „*Studia Europejskie*” 2012/3, s. 93–110.

⁸ C. Mik, *Wykładnia...*, s. 131.

⁹ Dawny Sąd Pierwszej Instancji.

¹⁰ K. Łuczak, *Metody wykładni prawa krajowego a wykładnia zgodna z prawem unijnym (w orzecznictwie sądów administracyjnych)*, PiP 2011/1, s. 51.

¹¹ M. Koszowski, *Dwa modele...*, s. 93–110.

w sprawie z perspektywy prawa unijnego podobnej do sprawy rozpoznawanej przez organ krajowy¹².

W niniejszej monografii przyjęto model wzorca interpretacyjnego. Zdecydowało o tym przekonanie, że NSA, natrafivszy na trudności w rekonstrukcji wzorca unijnego, może zwrócić się z pytaniem prejudycjalnym do TS (art. 267 TFUE) i w ten sposób wyjaśnić wątpliwości z wykładnią prawa unijnego¹³.

Skonstruowanie orzeczniczego modelu wykładni prounijnej wymaga w pierwszej kolejności analizy, jak w literaturze przedmiotu rozumiany jest termin „wykładnia prawa”. W literaturze przedmiotu używa się go w dwóch ujęciach – pragmatycznym jako zespół czynności mających na celu ustalenie znaczenia przepisów prawnych oraz apragmatycznym jako rezultat tego procesu. Wykładnia w znaczeniu pragmatycznym wyznacza rezultat, jakim jest wykładnia w znaczeniu apragmatycznym¹⁴. W tym sensie oba ujęcia są ze sobą ściśle powiązane, gdyż czynności interpretacyjne podejmuje się w celu uzyskania określonego rezultatu¹⁵.

W opracowaniu będzie mowa o wykładni w ujęciu zarówno pragmatycznym, jak i apragmatycznym. Przyjmując, że w ramach apragmatycznej wykładni prounijnej wyróżnia się wzorzec unijny oraz krajową decyzję interpretacyjną jako efekt odczytania prawa krajowego w zgodzie z prawem unijnym, badania tej wykładni będą dotyczyły zarówno wyników interpretacyjnych TS, jak i NSA. Natomiast w ramach wykładni pragmatycznej należy zbadać proces dokonywania wykładni przez NSA. Wykładnia pragmatyczna dotyczy bowiem etapu krajowego, gdzie oznacza dokonywanie czynności interpretacyjnych wobec prawa krajowego przy użyciu metod wykładni właściwych dla krajowej kultury prawnej,

¹² M. Koszowski, *Dwa modele...*, s. 97.

¹³ Na ściśle powiązanie instytucji wykładni zgodnej z instytucją pytań prejudycjalnych wskazuje C. Mik, *Wykładnia...*, s. 20.

¹⁴ M. Zieliński, *Wykładnia...*, 2002, s. 45; E. Łętowska, *Dialog i metody. Interpretacja w multicyntycznym systemie prawa (cz. I)*, EPS 2008/11, s. 4.

¹⁵ M. Zieliński, *Wykładnia...*, 2002, s. 45.

W publikacji przedstawiono, w jaki sposób i z jakim skutkiem Naczelny Sąd Administracyjny zapewnia efektywność prawa unijnego, realizując obowiązek wykładni zgodnej przy rozstrzyganiu spraw z zakresu krajowego podatku od towarów i usług, oraz w jakim stopniu wykorzystuje do tego celu wypracowane przez Trybunał Sprawiedliwości zasady orzecznicze podatku od wartości dodanej.

Autor, omawiając bieżące orzecznictwo TSUE oraz NSA, wskazuje na zasady dotyczące sporządzania uzasadnień wyroków. Przedstawia również wskazówki dotyczące sporządzania pytań prejudycjalnych oraz ukazuje ich wpływ na kształtowanie linii orzeczniczej NSA w przedmiocie podatku od towarów i usług.

W opracowaniu omówiono m.in.:

- w jaki sposób wykładnia prounijna przyczynia się do zapewnienia efektywności prawa unijnego w VAT,
- jaką rolę w realizacji zasad orzeczniczych w zakresie VAT pełni NSA,
- granice wykładni prounijnej w zakresie VAT,
- orzeczniczy model wykładni prounijnej, stosowanej przez NSA w odniesieniu do przepisów regulujących VAT,
- w jaki sposób na treść wykładni prounijnej wpływa procedura pytań prejudycjalnych.

Książka jest przeznaczona dla prawników praktyków – adwokatów, radców prawnych i sędziów. Zainteresuje również doradców podatkowych i przedstawicieli nauki.

Roman Wiatrowski – sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego od 2013 r., orzeka w Izbie Finansowej w zakresie podatku od towarów i usług, posiada bogate doświadczenie w stosowaniu prawa podatkowego – przed podjęciem obowiązków sędziego NSA był sędzią Wydziału Podatkowego w Wojewódzkim Sądzie Administracyjnym w Poznaniu, a wcześniej pracownikiem organów podatkowych; autor wielu publikacji z zakresu prawa podatkowego.



9788382462623 W01P01

ISSN 1897-4392
ISBN 978-83-8246-262-3



9 788382 462623

ZAMÓWIENIA:

INFOLINIA 801 04 45 45

ZAMOWIENIA@WOLTERSKLUPER.PL

WWW.PROFINFO.PL

WOLTERS KLUWER POLECA

**PRZEGLĄD
PODATKOWY**