

Glosa krytyczna do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 23 lipca 2014 r., sygn. I FSK 1109/13¹

Teza:

„Podatnik, który zastosował do określonych transakcji zwolnienie w podatku VAT, nie może skorzystać z prawa do odliczenia podatku naliczonego, o którym mowa w art. 86 ust. 1 u.p.t.u., nawet wówczas, gdy przepis wprowadzający to zwolnienie pozostawał niezgodny z dyrektywą”.

1. Stan faktyczny i prawny

Glosowany wyrok zapadł w następujących okolicznościach: Gmina K. ponosiła w latach 2005–2009 wydatki na wybudowanie oczyszczalni ścieków, asekuracyjnie nie odliczając podatku naliczonego

¹ Tekst został oparty na pracy autora pt. *Glosa krytyczna do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 23 lipca 2014 r., sygn. I FSK 1109/13 (dotyczącego paradoksu w podatku od towarów i usług na skutek wadliwej implementacji dyrektywy 2006/112 do porządku krajowego)* wyróżnionej nagrodą III stopnia w konkursie, który zorganizowany został w ramach XVII Ogólnopolskiej Studenckiej Konferencji Naukowej „Współczesne problemy orzecznictwa sądowego w sprawach podatkowych” przez Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych Uniwersytetu Łódzkiego we współpracy z Naczelnym Sądem Administracyjnym oraz Ministerstwem Finansów.

związanego z czynionymi wydatkami. W dniu 30 marca 2009 r. podpisała akt notarialny, na podstawie którego podniosła kapitał zakładowy spółki komunalnej, pokrywając go wkładem pieniężnym i aportem, w postaci środków trwałych składających się na oczyszczalnię. Stosownie do dyspozycji § 38 obowiązującego wówczas rozporządzenia ministra finansów w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług², w przypadku wnoszenia wkładów niepieniężnych do spółek prawa handlowego i cywilnego mogło zostać zastosowane zwolnienie od podatku. Gmina K. skorzystała z takiej możliwości. Wnioskiem złożonym w dniu 12 lipca 2012 r. zwróciła się do ministra finansów o udzielenie indywidualnej interpretacji przepisów podatkowych. Powołując się na szczegółowo opisany w dalszej części glosy paradoks, przedstawiła interpretację, z której wynikało, że wykonując czynności zwolnione (na mocy prawa krajowego) z podatku od towarów i usług, zachowuje (na mocy bezpośrednio skutecznych przepisów prawa unijnego oraz przepisów krajowych rangi ustawowej) prawo do odliczenia podatku naliczonego w związku z czynnościami związanymi z wniesieniem aportu do spółki. Stanowisko takie zostało zakwestionowane przez ministra finansów. Wojewódzki Sąd Administracyjny (WSA) w Poznaniu, uchylając interpretację, uznał, iż minister – odmawiając podatnikowi prawa do odliczenia podatku naliczonego – dokonał błędnej wykładni prawa materialnego i, przywołując orzecznictwo zarówno sądów krajowych, jak i Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE), zaakceptował występowanie w systemie polskiego prawa paradoksu VAT³. Minister finansów wniósł od orzeczenia skargę kasacyjną. W dniu 28 listopada 2013 r., na skutek skierowanego pytania prejudycjalnego przez Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA)⁴, zapadło orzeczenie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej

² Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 listopada 2008 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. nr 212, poz. 1336), dalej: Rozporządzenie w sprawie wykonania 2008.

³ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 28 lutego 2013 r., sygn. I SA/Po 40/13, <<http://orzeczenia.nsa.gov.pl/>> [dostęp: 1.02.2017].

⁴ Postanowienie NSA z dnia 27 kwietnia 2012 r., sygn. I FSK 54/12, o skierowaniu pytania prejudycjalnego, <<http://orzeczenia.nsa.gov.pl/>> [dostęp: 1.02.2017].

w sprawie *Akademia Biznesu*⁵, w której Trybunał stwierdził, że prezentowany sposób wykładni przepisów unijnych nie może skutkować występowaniem paradoksu. W glosowanym wyroku Naczelny Sąd Administracyjny, powołując się na obowiązek prounijnej wykładni, uznał skargę kasacyjną za zasadną, merytorycznie rozpoznał sprawę, uchylając zaskarżony wyrok, oraz oddalił skargę wniesioną na interpretację.

2. Mechanizm powstawania paradoksu VAT

Podatek od wartości dodanej, jako środek służący do osiągnięcia wspólnego rynku, został uregulowany na poziomie unijnym w przeszło pięćdziesięciu dyrektywach, uwzględniając dyrektywy zmieniające⁶. Dla stanu prawnego relewantnego w przedmiotowej sprawie zasadnicze znaczenie ma dyrektywa 2006/112⁷. Stosownie do utrwalonej linii orzeczniczej Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej zwolnienia przewidziane w dyrektywie VAT powinny być interpretowane ściśle. Wprowadzają one bowiem wyjątek od zasady stanowiącej o pobieraniu podatku od każdej dostawy towarów lub usługi świadczonej odpłatnie przez podatnika⁸. Ten sposób wykładni prawa unijnego w zakresie podatku od towarów i usług był prezentowany także w orzecznictwie polskich sądów administracyjnych⁹. Wprowadzenie

⁵ Wyrok TSUE z dnia 28 listopada 2013 r. w sprawie C-319/12 *Minister Finansów przeciwko MDDP sp. z o.o. Akademia Biznesu*, <<http://curia.europa.eu>> [dostęp: 1.02.2017].

⁶ K. Sachs, *Komentarz do art. 1*, [w:] K. Sachs, R. Namysłowski (red.), *Dyrektywa Vat. Komentarz*, Warszawa 2008, s. 45.

⁷ Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE z dnia 11 listopada 2006 r., Nr L 347 ze zm.), dalej: Dyrektywa.

⁸ Tak np. wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości (ETS) z dnia 9 lutego 2006 r. w sprawie C-415/04 *Stiching Kinderopvang Enschede*, ReC. s. I-1385, pkt 13; wyrok ETS z dnia 14 grudnia 2006 r. w sprawie C-401/05 *VDP Dental Laborator NV*, ReC. s. I-12160, pkt 23; wyrok ETS z dnia 4 maja 2006 r. w sprawie C-169/04, *Abbey National plc przeciwko Commissioners*, ReC. 2006 s. I-04027, pkt 60.

⁹ Np. wyrok WSA w Gdańsku z dnia 17 kwietnia 2012 r., sygn. I SA/Gd 273/12, LEX nr 1145232.

jakiegokolwiek zwolnienia z podatku od towarów i usług, nieprzewidzianego wprost w dyrektywie 2006/112, będzie zatem równoznaczne z wadliwą jej implementacją. Stosownie zaś do utrwalonej linii orzeczniczej – podatnik może powoływać się na korzystniejsze dla niego, a wadliwie transponowane, bezpośrednio skuteczne przepisy dyrektywy. Tymczasem sama dyrektywa nie może stanowić podstawy nakładania na jednostkę obowiązków niewyrażonych w prawie krajowym¹⁰. W zakresie prawa podatkowego ma to szczególne znaczenie ze względu na dyspozycję art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej¹¹, ustanawiającą zasadę *nullum tributum sine lege*. Powyższe wnioski, choć stanowiące przedmiot rozbieżnej linii orzeczniczej, zostały ostatecznie zaakceptowane przez skład siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego¹². Stosownie do treści uzasadnienia przywołanego wyroku czynność niestanowiąca w rozumieniu przepisów unijnych dostawy towarów – a będąca taką na gruncie prawa krajowego, poprzez wadliwą transpozycję dyrektywy – przyznaje podatnikowi prawo do obniżenia podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w związku z nabyciem tych towarów. Stanowi to sytuację określaną w doktrynie jako „paradoksalna”¹³, ale zupełnie możliwa do zaistnienia i – co zostało wyżej wykazane – znajdująca oparcie bezpośrednio w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego oraz pośrednio w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości.

3. Wniesienie aportu jako czynność podlegająca paradoksowi

Czynność wniesienia aportu podlegała zwolnieniu z podatku od towarów i usług jeszcze przed przystąpieniem Rzeczypospolitej

¹⁰ Por. wyrok NSA z dnia 23 marca 2009 r., sygn. I FPS 6/08, <<http://orzeczenia.nsa.gov.pl/>> [dostęp: 1.02.2017], i cytowane tam orzecznictwo.

¹¹ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. nr 78, poz. 483 ze zm.), dalej: Konstytucja RP.

¹² Wyrok NSA z dnia 23 marca 2009 r.

¹³ Por. W. Varga, *Glosa do wyroku Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z dn. 18.01.2001 r., C-150/99 Stockholm Lindopark AB*, LEX/el. 2009.

Polskiej do Unii Europejskiej¹⁴. Od 1 maja 2004 r. do 30 listopada 2008 r., na podstawie nowego rozporządzenia ministra finansów¹⁵, czynność wniesienia aportu do spółki została bezwzględnie zwolniona z opodatkowania VAT. Od 1 grudnia 2008 r. do 31 marca 2009 r. zwolnienie to miało jedynie charakter względny – podatnikowi przyznano możliwość wyboru zastosowania zwolnienia¹⁶. Na zwolnienie czynności wniesienia aportu do spółki nie zezwalał jednak żaden z przepisów Tytułu IX Dyrektywy (zawierający katalog czynności zwolnionych) ani art. 19 Dyrektywy – zezwalający jedynie na wyłączenie spod opodatkowania (a nie zwolnienie) wniesienia aportu do spółki w określonych okolicznościach¹⁷. Przewidziana przez prawo krajowe możliwość wyboru zwolnienia została uznana za rozwiązanie tak samo niezgodne z Dyrektywą jak wprowadzenie zwolnienia wprost¹⁸. Biorąc pod uwagę powyższe, należy uznać, że w okresie od 1 maja 2004 r. do 31 marca 2009 r. zwolnienie przewidziane prawem krajowym było niezgodne z dyrektywą VAT.

Czynność wniesienia aportu do spółki jest zatem – o ile nie zostanie wyłączona z zakresu opodatkowania na podstawie art. 19 Dyrektywy – czynnością opodatkowaną na gruncie przepisów unijnych. Należy więc umożliwić jednostce powołanie się na bezpośrednio skuteczne¹⁹ postanowienia Dyrektywy, stanowiące o opodatkowaniu

¹⁴ Zob. np. Rozporządzenie 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, § 69 ust. 1 pkt 3); Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. nr 27, poz. 268, § 67 ust. 1 pkt 3).

¹⁵ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 27 kwietnia 2004 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. nr 97, poz. 970, § 8 ust. 1 pkt 6).

¹⁶ Rozporządzenie w sprawie wykonania 2008, § 38.

¹⁷ Tak np. wyrok NSA z dnia 9 lutego 2012 r., sygn. I FSK 539/11, LEX nr 1120539.

¹⁸ Por. *ibidem*.

¹⁹ Ów bezpośredni skutek został rozpoznany *expressis verbis* przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w wyroku z dnia 18 stycznia 2001 r. w sprawie C-150/99 *Państwo Szwedzkie przeciwko Stockholm Lindöpark AB*: „Postanowienia art. 17(2), czytane w związku z postanowieniami artykułów 2, 6 i 13 Szóstej Dyrektywy, są wystarczająco

podatkiem od towarów i usług czynności wniesienia aportu. Jeżeli zaś podatnik będzie stosował się do przepisu krajowego, uznając, iż jest on dla niego korzystniejszy (zwolnienie przewidziane w rozporządzeniu ministra finansów), brak jest podstaw do nałożenia na niego obowiązków wynikających z samej tylko Dyrektywy²⁰. Z tego względu w przedmiotowej sprawie Gmina K. – na podstawie bezpośrednio skutecznego art. 17 Dyrektywy – wykonywała czynności podlegające opodatkowaniu od towarów i usług, a na podstawie art. 86 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług²¹ przysługiwało jej prawo do odliczenia podatku naliczonego, związanego z mieniem wniesionym do spółki w formie aportu.

Analizowana konstrukcja – co należy wyraźnie zaznaczyć – miała podstawę zarówno w prawie krajowym (była bowiem przedmiotem ugruntowanej linii orzeczniczej sądów administracyjnych²², znajdowała także aprobatę przedstawicieli doktryny²³), jak i unijnym. W orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości wielokrotnie wskazywano, że w wypadku zwolnienia niezgodnego z prawem unijnym przepisy dyrektywy umożliwiają podatnikowi wykonywanie czynności podlegających opodatkowaniu²⁴. Nie odnoszono się natomiast do występowania drugiego elementu paradoksu – możliwości odliczenia podatku naliczonego w wypadku powołania się na zwolnienie przewidziane prawem krajowym – co mogło sprawiać wrażenie,

jasne, precyzyjne i bezwarunkowe, by być przywoływanym przez jednostki przeciwko państwu członkowskiemu przed sądami krajowymi” (tłum. A.T.).

²⁰ Ten tok rozumowania został przedstawiony w podjętym w składzie siedmiu sędziów wyroku NSA z dnia 23 marca 2009 r., sygn. I FPS 6/08, <<http://orzeczenia.nsa.gov.pl/>> [dostęp: 1.02.2017].

²¹ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. nr 54, poz. 535 ze zm.), dalej: u.p.t.u.

²² Zob. wyrok NSA z dnia 13 maja 2008 r., sygn. I FSK 600/07; wyrok NSA z dnia 25 czerwca 2008 r., sygn. I FSK 743/07; wyrok NSA z dnia 24 września 2008 r., sygn. I FSK 922/08; wyrok NSA z dnia 3 grudnia 2009 r., sygn. I FSK 1298/08, wszystkie wyroki opublikowane na stronie <<http://orzeczenia.nsa.gov.pl/>> [dostęp: 1.02.2017].

²³ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Glosa do wyroku NSA z dnia 2 grudnia 2009 roku*, I FSK 1298/08, „Prawo i Podatki” 2010, nr 12, s. 13–17; W. Varga, op. cit.

²⁴ Wyrok ETS z dnia 28 czerwca 2007 r. w sprawie C-363/05 *JP Morgan Fleminging vs. The Commissioners*, ReC. s. I-05517, pkt 61.

że omawiana konstrukcja jest dopuszczalna. Trybunał nawiązał do przedmiotowej problematyki jedynie pośrednio, w wyroku z dnia 14 grudnia 2006 r.²⁵, co zostało wzięte pod uwagę przez Naczelny Sąd Administracyjny dopiero 27 kwietnia 2012 r. i przyczyniło się do zadania pytania prejudycjalnego²⁶. Skutkiem zadanego pytania było wydanie wyroku Trybunału Sprawiedliwości w dniu 28 listopada 2013 r.²⁷, uznającego niedopuszczalność wykładni prowadzącej do paradoksalnej sytuacji i wpływającego tym samym na treść glosowanego orzeczenia.

4. Skutek temporalny orzeczeń prejudycjalnych Trybunału Sprawiedliwości

Interpretacja prawa udzielona przez Trybunał Sprawiedliwości ma, co do zasady, zastosowanie *ex tunc* – odnosi skutek także do stosunków prawnych powstałych lub ukształtowanych przed jego wydaniem²⁸. Nie jest to jednak zasada o bezwzględnym charakterze. Trybunał może ograniczyć retroaktywne skutki swego orzeczenia, aczkolwiek musi być to usprawiedliwione szczególnymi okolicznościami. Trybunał po raz pierwszy skorzystał ze wskazanej możliwości w fundamentalnej dla rozwoju Wspólnot sprawie *Defrenne v. Sabena*²⁹. Uznał wówczas, że jednym z warunków stanowiących o dopuszczalności odstąpienia od zasady skutku *ex tunc* są poważne następstwa dla sytuacji finansowej przedsiębiorstw, grożące potencjalną upadłością niektórych z nich³⁰. Ukształtowana linia orzecznicza formułuje obecnie dwa warunki, jakie muszą być spełnione, by został ograniczony retroaktywny skutek orzeczeń Trybunału. Należą do nich: dobra wiara zainteresowanych oraz ryzyko poważnych konsekwencji

²⁵ Wyrok ETS z dnia 14 grudnia 2006 r. w sprawie C-401/05, pkt 41.

²⁶ Postanowienie NSA z dnia 27 kwietnia 2012 r., pkt 13.

²⁷ Wyrok TSUE z dnia 28 listopada 2013 r.

²⁸ D. Dąbrowska, *Obowiązki w czasie wyroków wstępnych ETS*, „Przeгляд Sądowy” 2002, z. 7–8.

²⁹ Wyrok ETS z dnia 8 kwietnia 1976 r. w sprawie C-43/75 *Defrenne v. Sabena*, ECR 455.

³⁰ Ibidem, pkt 70.

finansowych³¹. Ryzyko poważnych konsekwencji finansowych może przy tym dotyczyć zarówno państwa członkowskiego, jak i jednostek³², a także, stosownie do warunków sformułowanych przez Trybunał, powinno wynikać np. ze znacznej liczby stosunków prawnych nawiązywanych w dobrej wierze, na podstawie uregulowania uważanego za skuteczne i obowiązujące. Analizując przesłankę dobrej wiary, Trybunał stwierdził, że zachowania niezgodne z uregulowaniami unijnymi powinny wynikać z obiektywnej i istotnej niepewności co do przepisów wspólnotowych, do których przyczyniło się ewentualnie postępowanie Komisji lub innych państw członkowskich. Ze względu na używany przysłówek „ewentualnie” należy uznać, iż przyczynienie się nie jest warunkiem *sine qua non* dla skorzystania z ograniczenia retroaktywnego skutku orzeczeń Trybunału. Należy także podkreślić, że wskazane wyliczenie nie ma charakteru wiążącego dla kolejnych składów sędziowskich, a jeśli Trybunał uzna, iż wystąpiły szczególne okoliczności – może zdecydować o ograniczeniu skutków także na podstawie innych przesłanek. Korzystanie z wyjątku jest bowiem uzasadniane względami obecnej na gruncie prawa wspólnotowego zasady „pewności prawa”³³, która stanowiąc klauzulę niedookreśloną, umożliwia Trybunałowi dostosowywanie podejmowanych środków do konkretnych okoliczności sprawy.

5. Wykorzystanie paradoksu w planowaniu podatkowym

Unikanie opodatkowania polega na podejmowaniu czynności legalnych z zamiarem zredukowania obciążenia podatkowego, a przy tym jest zjawiskiem prawnie neutralnym³⁴. Jego charakter dobrze oddaje

³¹ Wyrok ETS z dnia 18 stycznia 2007 r. w sprawie C-313/05 *Brzeziński*, ReC. s. I-00513, pkt 55–58, i przywołane tam orzecznictwo; wyrok TSUE z dnia 3 czerwca 2010 r. w sprawie C-2/09 *Płowdiw*, ReC. s. I-04939, pkt 48–56.

³² Wyrok ETS z dnia 8 kwietnia 1976 r.

³³ Wyrok ETS z dnia 12 lutego 2009 r. w sprawie C-475/07 *Komisja przeciwko Polsce*, ReC. s. I-00019, pkt 61.

³⁴ T. Lipowski, *Raje podatkowe a unikanie opodatkowania*, Warszawa 2004, s. 64–68.

„zasada westminsterska”, sformułowana w Wielkiej Brytanii w 1936 r.: „każdemu przysługuje uprawnienie do takiego zgodnego z prawem prowadzenia swoich spraw, by zapłacić jak najniższy podatek. Jeśli komuś uda się osiągnąć taki skutek, chociażby jego pomysłowość nie została doceniona przez Commissioner of Inland Revenue [brytyjski organ podatkowy – dop. A.T.] albo innych podatników, nie może być on zmuszony do płacenia podatku w większej wysokości” (tłum. A.T.)³⁵. Również w polskim orzecznictwie można znaleźć przejaw zasady westminsterskiej³⁶. W literaturze podnosi się przy tym istnienie zasady wolności unikania opodatkowania w znaczeniu szerszym, polegającej na takim kształtowaniu okoliczności faktycznych, aby nie stanowiły one urzeczywistnienia normatywnego stanu faktycznego, z którym ustawa wiąże opodatkowanie³⁷. Ze względu na aspekt temporalny w niniejszej glosie nie zawarto odniesienia do klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Należy jednak zaznaczyć, że na gruncie zharmonizowanego podatku od wartości dodanej istnieje koncepcja nadużycia prawa, wykreowana przez orzecznictwo luksemburskie, w aktualnym stanie prawnym wprost wyrażona w art. 5 u.p.t.u., a istniejąca na gruncie prawa unijnego w okresie występowania paradoksu VAT.

W stanie faktycznym będącym przedmiotem glosowanego wyroku dokonanie przez Gminę K. czynności wniesienia aportu do spółki na dwa dni przed utratą mocy obowiązującej niezgodnej z unijną dyrektywą dyspozycji rozporządzenia ministra finansów pozwala wysnuć wniosek, że czynność ta wynikała właśnie z zastosowania konstrukcji planowania podatkowego, jednak o szczególnym charakterze – opartym na odpowiednim momencie dokonania czynności, gdy jeszcze

³⁵ Orzeczenie Brytyjskiej Izby Lordów w sprawie *IRC v Duke of Westminster* [1936], AC 1, s. 19, „GITC Review” 2004, vol. IV, no. 1, M. Grundy (ed.), s. 88.

³⁶ Teza nr 1 do wyroku WSA w Warszawie z dnia 30 marca 2004 r., sygn. III SA 2984/02, <<http://orzeczenia.nsa.gov.pl/>> [dostęp: 1.02.2017]: „Jeżeli obowiązujący porządek prawny stwarza podatnikowi możliwość wyboru kilku legalnych konstrukcji do osiągnięcia zamierzonego celu gospodarczego, z których każda będzie miała inny wymiar podatkowy, to wybór najkorzystniejszego podatkowo rozwiązania nie może być traktowany jako obejście prawa”.

³⁷ P. Karwat, *Obejście prawa podatkowego: natura zjawiska i sposoby przeciwdziałania mu*, Warszawa 2002, s. 33.

obowiązywała regulacja implementująca dyrektywę 2006/112 w niewłaściwy sposób. Warto jedynie wspomnieć, że dorobek orzecznictwa luksemburskiego w odniesieniu do instytucji nadużycia prawa w VAT wskazuje, iż konstrukcja ta opiera się raczej na dokonywaniu czynności sztucznych, sprzecznych z ich ekonomiczną treścią, mających na celu wyłącznie osiągnięcie korzyści podatkowej³⁸, aniżeli na dokonaniu czynności uzasadnionej pod względem ekonomicznym, jednak przeprowadzonej w momencie korzystnym pod względem skutków podatkowych ze względu na nienależyte wywiązanie się ze zobowiązań zaciągniętych na arenie międzynarodowej przez Rzeczpospolitą Polską. Konstrukcja paradoksu miała w momencie wniesienia aportu przez gminę solidne, normatywne podstawy, znajdujące oparcie *expressis verbis* w orzecznictwie krajowym oraz w literaturze, a pośrednio – także na gruncie wykładni przepisów Dyrektywy dokonywanej przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej i opierała się na niewłaściwej implementacji Dyrektywy do krajowego porządku prawnego, co tylko wspierało argumentację o niedopuszczalności stosowania koncepcji nadużycia prawa w analizowanym przypadku.

6. *Tempus regit actum* jako zasada w polskim systemie prawnym

Zasada niedziałania prawa wstecz, wyprowadzana z art. 2 Konstytucji RP, zyskała szeroką akceptację w literaturze³⁹. Niektórzy autorzy podnoszą jej rangę poprzez używanie dobitnego języka i twierdzenie, że „każde wsteczne działanie prawa jest złem”⁴⁰. Podstawowym

³⁸ Wyrok ETS z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02 *Halifax*, ReC. s. I-16109.

³⁹ Choć istnieją także głosy krytykujące taki zabieg w procesie wykładni, należy zaznaczyć, że nie przekreślają one istnienia zakazu retroakcji w polskim porządku prawnym. Spór w doktrynie dotyczy wyłącznie normy stanowiącej źródło tego zakazu. Zob. szerzej M. Jackowski, *Zasada ochrony praw nabytych w polskim prawie konstytucyjnym*, „Przegląd Sejmowy” 2008, nr 1(84), s. 14–15.

⁴⁰ T. Zalaśiński, *Zasada prawidłowej legislacji w poglądach Trybunału Konstytucyjnego*, Wrocław 2008, s. 218, cyt. za: B. Banaszak, *Konstytucja RP. Komentarz*, Art. 2, Nb. 9, Warszawa 2012.

sposobem rozwiązywania problemu skutku intertemporalnego w przypadku zmiany prawa jest zatem zasada *tempus regit actum*, polegająca na tym, że do wyznaczania skutków prawnych danych faktów należy stosować przepisy obowiązujące w chwili ich wystąpienia⁴¹. Jest to, jak się wskazuje, wręcz „domyślny czy domniemany sposób działania prawa w czasie”⁴², za którego przełamaniem muszą przemawiać pewne względy. Ich wykazanie spoczywa każdorazowo na wywodzącym skutki prawne z takiego odstępstwa. Dostrzegając znaczenie zasady *tempus regit actum* na gruncie prawa podatkowego, przede wszystkim w aspekcie planowania podatkowego i wagi przewidywania obciążeń fiskalnych, postuluje się niekiedy uznanie istnienia wręcz zasady *tempus regit tributum*⁴³. Należy zaaprobować takie postulaty. W ocenie autora niniejszej glosy na gruncie prawa podatkowego zakaz retroakcji w wielu przypadkach zbliża się w swoim charakterze do absolutnego, czego przejawem jest częste odraczenie terminu utraty mocy obowiązującej niekonstytucyjnych przepisów należących do tej gałęzi prawa, dokonywane ze względu na zasadę pewności prawa oraz ryzyko poważnych konsekwencji finansowych.

Jak wskazuje się w praktyce orzeczniczej Trybunału Konstytucyjnego (TK), prawodawca narusza wartości stanowiące podstawę zasady nieretroakcji prawa, gdy jednostka, w danych okolicznościach, nie mogła przewidzieć rozstrzygnięcia prawodawcy, które stało się przez to dla niej zaskoczeniem⁴⁴. W tak zarysowanym kontekście należy w pełni zgodzić się z twierdzeniem E. Łętowskiej, postulującej traktowanie sposobu interpretacji przepisu na równi z treścią samego aktu prawnego i stosowanie do tego typu kategorii takich samych reguł⁴⁵. Obywatele budują bowiem swoje oczekiwania w większym nawet

⁴¹ Por. T. Pietrzykowski, *Podstawy prawa intertemporalnego. Zmiany przepisów a problemy stosowania prawa*, Warszawa 2011, s. 39.

⁴² Ibidem, s. 40.

⁴³ Por. T. Pietrzykowski, *Tempus regit tributum. Problemy intertemporalne w prawie podatkowym*, [w:] J. Głumińska-Pawlic, *Doradca podatkowy obrońcą praw podatnika*, t. 3, Katowice 2009, s. 55.

⁴⁴ Tak np. wyrok TK z dnia 14 czerwca 2000 r., sygn. P 3/00, Z.U. 2000/5/138.

⁴⁵ K. Gonera, E. Łętowska, *Art. 190 Konstytucji i konsekwencje w praktyce sądowej*, „Państwo i Prawo” 2003, z. 9, s. 10: „Przyjęcie, iż zmiana prawa w wyniku nowelizacji

stopniu na działalności orzeczniczej sądów niż na tekstach aktów normatywnych⁴⁶.

Zakaz retroakcji jest także zasadą na gruncie prawa unijnego. Poprzez art. 6 Traktatu o Unii Europejskiej⁴⁷, zmodyfikowany Traktatem z Lizbony⁴⁸, organy administracji oraz sądy państw członkowskich uzyskały dodatkowy, wiążący katalog praw podstawowych, jakie mogą być wykorzystane w sporach z elementem unijnym⁴⁹. Artykuł 49 Karty Praw Podstawowych⁵⁰ zawiera bowiem postanowienia zakazujące wstecznego działania prawa, które powinny być brane pod uwagę przy stosowaniu prawa unijnego. Zgodnie z treścią oficjalnych wyjaśnień do omawianego artykułu Karty przepis ten nie dotyczy wyłącznie prawa karnego, ale „odtworza klasyczną regułę dotyczącą niedziałania wstecz przepisów prawnych i kar”.

Podsumowanie

Zarówno w sprawie *Akademia Biznesu*, jak i w stanie faktycznym będącym przedmiotem głosowanego wyroku doszło do sytuacji umożliwiającej skorzystanie przez Trybunał Sprawiedliwości z ograniczenia retraktywnego skutku wydawanych orzeczeń. Wystąpiło bowiem ryzyko poważnych konsekwencji finansowych dla jednostek, które możliwość odliczania podatku naliczonego, przy jednoczesnym dokonywaniu transakcji wadliwie zwolnionych z VAT, traktowały jako element w pełni legalnego planowania podatkowego, niepolegającego chociażby tylko na wykonywaniu czynności sztucznych, lecz na wykorzystywaniu skutków niewłaściwej implementacji przepisów

przepisu podlega zakazowi wstecznego działania, przy równoczesnym przyjęciu, że zmiana interpretacji żadnym limitom nie podlega, jest trudne do zaakceptowania”.

⁴⁶ Ibidem.

⁴⁷ Dz.Urz. UE 2012 C 326, s. 47 et seq.

⁴⁸ Dz.Urz. UE 2007 C 306, s. 1 et seq.

⁴⁹ K. Kowalik-Bańczyk, *Konsekwencje przyjęcia protokołu polsko-brytyjskiego dotyczącego stosowania Karty Praw Podstawowych*, [w:] A. Wróbel (red.), *Karta Praw Podstawowych w europejskim i krajowym porządku prawnym*, Warszawa 2009, s. 132.

⁵⁰ Dz.Urz. UE C 303 z dnia 14 grudnia 2007 r., s. 30.

unijnych do krajowego porządku prawnego, przy zachowaniu ekonomicznej treści dokonywanych czynności. Czynności te dokonywane były w dobrej wierze, jako oparte na ugruntowanej linii orzeczniczej sądów krajowych oraz opinii doktryny *expressis verbis* potwierdzającej legalność stosowanych konstrukcji, a także znajdowały pośrednio umocowanie w wykładni dokonywanej przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Okoliczności te świadczą także o wystąpieniu wątpliwości o obiektywnym charakterze. Powyższe dowodzi, że zaangażowane strony były dostatecznie „uprawnione na podstawie rozsądnych okoliczności” („reasonably entitled”⁵¹), by uznać, iż paradoks jest dopuszczalny na gruncie prawa unijnego. Można rozważyć nawet ewentualne przyczynienie się samego Trybunału Sprawiedliwości, który w sprawie *Stockholm Lindöpark* stworzył pozór, jakoby było dopuszczalne selektywne powoływanie się na objęcie opodatkowaniem czynności wadliwie zwolnionych przy jednoczesnym zachowaniu prawa do odliczenia podatku naliczonego. Powyższe wskazuje, że prawdopodobne byłoby uwzględnienie przez Trybunał argumentacji dotyczącej konieczności zastosowania skutku *ex nunc* – tym bardziej jeśli uznać, iż jednostka może liczyć na szczególną ochronę ze strony Trybunału⁵². Naruszenie prawa unijnego przez państwo członkowskie nie powinno bowiem rodzić dla jednostki negatywnych konsekwencji. Ponadto za odroczeniem obowiązywania zmienionego sposobu wykładni w czasie przemawiały zarówno aksjologiczne względy prawodawstwa krajowego o randze konstytucyjnej (zasada *tempus regit actum* oraz zasada ochrony praw nabytych), jak i wartości chronione w prawie unijnym za pomocą dyspozycji art. 49 Karty Praw Podstawowych. Chociaż w sprawie *Akademia Biznesu* przedstawiciel spółki powinien był podnieść argument odroczenia skutku orzeczenia w czasie, w glosowanym wyroku to do Naczelnego Sądu Administracyjnego

⁵¹ Wyrok ETS z dnia 17 maja 1990 r. w sprawie C-262/88 *Barber*, ReC. s. I-1956, § 43. Tego sformułowania używa Trybunał dla zdefiniowania dobrej wiary stron – przesłanki decydującej o ograniczeniu retroaktywnego skutku orzeczeń.

⁵² Przykładowo, K. Scheuring wskazuje, że tylko jednostce przysługuje uprawnienie do złożenia wniosku o rewizję ostatecznej decyzji administracyjnej na podstawie orzeczenia Trybunału, zob. K. Scheuring, *Ochrona praw jednostek w postępowaniach przed sądami wspólnotowymi*, Warszawa 2007, s. 360.

należało zwrócić się do Trybunału z kolejnym pytaniem prejudycjalnym dotyczącym skutków w czasie wydawanego orzeczenia i możliwości odstąpienia od stosowania wykładni zaprezentowanej w sprawie *Akademia Biznesu* do stanów faktycznych zaistniałych przed jego opublikowaniem. Warto wspomnieć, że możliwość odroczenia skutków wyroków w czasie występuje także na gruncie systemów prawnych innych jurysdykcji – np. Niemiecki Trybunał Konstytucyjny może, ze względu na pragmatyczno-finansowe przyczyny, wyłączyć stosowanie orzeczenia do stosunków ukształtowanych w okresie od wydania aktu właśnie do momentu stwierdzenia niekonstytucyjności⁵³. Takie rozwiązanie umożliwiłoby „kooperatywne współstosowanie”⁵⁴ unijnego i krajowego porządku prawnego przy zapewnieniu poszanowania ochrony uprawnionego oczekiwania jednostki – zasady obecnej na gruncie obu systemów prawnych. W przedmiotowej sprawie wystąpiła niepewność co do prawa wyjątkowej wagi, uzasadniająca zwrócenie się z kolejnym pytaniem prejudycjalnym. Ochrona uprawnionych oczekiwań podatników, wynikająca z zaufania do krajowych organów, w tym sądowniczych, przy istnieniu odpowiednich mechanizmów na szczeblu unijnym, szanującym te same wartości, nie może stać się jedynie „pozorem istnienia prawa”⁵⁵ – regulacją, z której skorzystanie, w kontekście konfliktu z wykładnią prezentowaną przez Trybunał Sprawiedliwości, jest wykluczone. Wskazane wartości są bowiem bezdyskusyjnie uznawane w literaturze za „szczególnie ważne i wymagające respektu”⁵⁶. W przedstawionym stanie faktycznym uprawnione oczekiwanie Gminy K. zasługiwało na ochronę – niezależnie od faktu, że podatek został uiszczony w wysokości wyższej niż przy zastosowaniu paradoksu, a Gmina K. występowała jedynie o wydanie interpretacji potwierdzającej możliwość zwrotu

⁵³ Por. K. Gonera, E. Łętowska, op. cit., s. 19.

⁵⁴ Wyrok TK z dnia 11 maja 2005 r., sygn. K 18/04, Z.U. 2005/6a/76.

⁵⁵ Wyrok TK z dnia 20 października 2009 r., sygn. SK 6/09, Z.U. 2009/9A/137.

⁵⁶ Tymimi słowami prof. Marek Safjan określa wartości wyływające z art. 2 Konstytucji RP w sposób szczególnie narażone na konflikt z retroaktywnym skutkiem orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego, zob. M. Safjan, *Tekst wystąpienia wygłoszonego przez Prezesa Trybunału Konstytucyjnego, prof. M. Safjana w Komitecie Nauk Prawnych Polskiej Akademii Nauk 6 stycznia 2003 roku*, <www.trybunal.gov.pl> [dostęp: 1.02.2017].

podatku. Nawet w pełni popierając rozstrzygnięcie w sprawie *Akademia Biznesu*, jako wniosek *prima facie* nasuwa się, iż konstrukcja oparta na autorytecie Naczelnego Sądu Administracyjnego, doktryny, a także orzeczeń wydawanych przez sam Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej – przerodziła się w pułapkę dla podatników, w szczególności tych, którzy *a priori* założyli racjonalność konstrukcji opartej na zastosowaniu paradoksu, ale także tych, którzy asekuracyjnie postąpili w niekorzystny dla siebie sposób, lecz w planowaniu biznesowym uwzględnili zwiększenie w przyszłości aktywów na skutek zwrotu uiszczanego nienależnie podatku. Budzi obawę fakt, że głosowane orzeczenie nie jest jedynym, w którym uwzględnia się wyrok Trybunału w sprawie *Akademia Biznesu* do stanów faktycznych zaistniałych przed jego publikacją, czy wręcz przed skierowaniem pytania prejudycjalnego przez NSA. I tak np. w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11 kwietnia 2014 r.⁵⁷ zakwestionowano zastosowanie paradoksu do stanu faktycznego mającego miejsce w miesiącach: kwiecień, maj, październik, listopad i grudzień 2008 r.

Potrzeby fiskalne państwa – co podnosi się w literaturze – nie mogą rozstrzygać kwestii zgodności z prawem⁵⁸. Głosowane orzeczenie dotyka zagadnienia aktualnego i niezwykle istotnego, o szerszym, aksjologicznym znaczeniu – stosunku władzy publicznej do form planowania podatkowego. Planowanie podatkowe jest dozwolone na gruncie prawa polskiego i – jako oparte na racjonalnych przewidywaniach co do przyszłego kształtu prawa – zasługuje na ochronę. W analizowanej sprawie podatnik miał uzasadnione prawo oczekiwać, że błąd ustawodawcy spowoduje korzystne dla niego skutki podatkowe. Zamiast jednak wprowadzać ograniczenia w wykorzystywaniu błędów ustawodawcy, należy raczej postulować dbanie o co najmniej przyzwoity, czy wręcz szczególnie wysoki⁵⁹, poziom legislacji.

⁵⁷ Wyrok NSA z dnia 11 kwietnia 2014 r., sygn. I FSK 1813/12, LEX nr 1480673.

⁵⁸ T. Lipowski, op. cit., s. 69.

⁵⁹ A. Mariański formułuje w odniesieniu do prawa podatkowego postulat nie tyle przyzwoitego, co wręcz szczególnie wysokiego poziomu legislacji, zob. A. Mariański, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2011, s. 269.

**Commentary to the judgment
of the Supreme Administrative Court of July 23, 2014,
ref. I FSK 1109/13**

Summary

Paradox under the value added tax act in the years 2004–2009 was a consequence of faulty transposition of directive 2006/112 on the common system of value added tax, in the national law. It allowed for deduction of the VAT even when goods and services were used for the purposes of the exempted transactions. On the grounds of the K. Commune case, there is presented the admissibility of using the paradox as a tax planning method, which was based directly on the stable case law of the domestic courts and indirectly grounded in the judicial decisions of the European Court of Justice, together with the approval of the doctrine. In such a context, the author analyses the judgment of the Supreme Administrative Court, therein the court regarded the judgment of the Court of Justice of the European Union in the case C-319/12, *Akademia Biznesu*, which radically changed the attitude of judicature to the presented issue. As a result, tax planning concerning application of the paradox – based on solid grounds – was even equated with the tax evasion. Application of the pro-European interpretation of the tax law, together with rejecting the legal certainty rule, protection of acquired rights and legitimate expectation – present on the grounds of both the domestic and the European Union law – became *de facto* a trap for taxpayers, what has been criticized in the commentary.