

**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

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 multicytrycznego 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 Naczelny 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 Naczelny 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 Naczelny 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

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

- druga dyrektywa – druga dyrektywa Rady 67/228/EWG z 11.04.1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – struktura i zasady stosowania wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 71, s. 1303)
- dyrektywa 2006/112/WE – dyrektywa 2006/112/WE Rady z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 347, s. 1, ze zm.)
- dyrektywa 2008/9/WE – dyrektywa Rady 2008/9/WE z 12.02.2008 r. określająca szczegółowe zasady zwrotu podatku od wartości dodanej, przewidzianego w dyrektywie 2006/112/WE, podatnikom niemającym siedziby w państwie członkowskim zwrotu, lecz mającym siedzibę w innym państwie członkowskim (Dz.Urz. UE L 44, s. 23, ze zm.)
- k.c. – ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2020 r. poz. 1740 ze zm.)
- Konstytucja RP – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
- o.p. – ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.)
- ósma dyrektywa – ósma dyrektywa Rady 79/1072/EWG z 6.12.1979 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych – warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby na terytorium kraju (Dz.Urz. UE L 331, s. 11, ze zm.)

pierwsza dyrektywa	- pierwsza dyrektywa Rady 67/227/EWG z 11.04.1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych (Dz.Urz. UE L 71, s. 1301, ze zm.)
p.p.s.a.	- ustawa z 30.08.2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2019 r. poz. 2325 ze zm.)
szósta dyrektywa	- szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z 17.05.1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.Urz. UE L 145, s. 1, ze zm.)
TFUE	- Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 47)
trzynasta dyrektywa	- trzynasta dyrektywa Rady 86/560/EWG z 17.11.1986 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych – warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby na terytorium Wspólnoty (Dz.Urz. UE L 326, s. 40)
TUE	- Traktat o Unii Europejskiej (Dz.Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 13)
TWE	- Traktat o ustanowieniu Wspólnot Europejskich (Dz.Urz. UE C 321E z 2006 r., s. 37)
u.p.d.o.f.	- ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.)
u.p.d.o.p.	- ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2020 r. poz. 1406 ze zm.)
u.p.t.u.	- ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2021 r. poz. 685 ze zm.)
u.p.t.u. z 1993 r.	- ustawa z 8.01.1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.)

Czasopisma, zbiory orzecznictwa

EPS	- Europejski Przegląd Sądowy
FK	- Finanse Komunalne
M. Pod.	- Monitor Podatkowy

OSNP	-	Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Pracy, Ubezpieczeń Społecznych i Spraw Publicznych
OSP	-	Orzecznictwo Sądów Polskich
OTK	-	Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego
PiP	-	Państwo i Prawo
Pr. i Pod.	-	Prawo i Podatki
Prz. Pod.	-	Przegląd Podatkowy
ST	-	Samorząd Terytorialny
ZNSA	-	Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego

Inne

NSA	-	Naczelny Sąd Administracyjny
RG	-	rzecznik generalny
SN	-	Sąd Najwyższy
TK	-	Trybunał Konstytucyjny
TS	-	Trybunał Sprawiedliwości
VAT	-	podatek od towarów i usług, podatek od wartości dodanej
WSA	-	wojewódzki sąd administracyjny

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 praw wspólnotowa 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 praw wspólnotowa 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.

funkcji TS jest funkcja interpretacyjna, którą TS realizuje drogą ustalania ogólnych zasad prawa⁷. Należy zaznaczyć, że jako zasady orzecznicze będą przedstawione te zasady, które zostały ustanowione na skutek analizy przez TS konkretnych spraw w zakresie VAT. Chodzi tu o takie zasady, których potrzeba formułowania wynika z tego, że albo zabrakło ich w przepisach unijnych, albo mimo posiadania podstawy w prawie unijnym ich sformułowanie było konieczne, aby zapewnić prawu unijnemu efektywność i jednolitość. U podstaw pracy tkwi bowiem założenie, że TS wypracował istotne zasady orzecznicze, które mają fundamentalne znaczenie dla ustalenia znaczenia treści unijnego wzorca wykładni przepisów dotyczących VAT.

W literaturze przedmiotu badano już funkcjonowanie zasady efektywności prawa unijnego w VAT⁸, ale badania te nie dotyczyły zapewnienia przez NSA efektywności realizacji zasad orzeczniczych VAT. Nie ma wątpliwości, że efektywność prawa unijnego przejawia się również w realizacji zasad ogólnych prawa unijnego⁹. Trybunał Sprawiedliwości wskazywał wzorce wykładni dla prawa pochodnego, do których można zaliczyć również zasady prawa wspólnotowego (unijnego).

W szczególności drugim obszarem badawczym powinno być to, jaką rolę w realizacji zasad orzeczniczych w zakresie VAT pełni NSA. Będzie to wymagało zweryfikowania, w jaki sposób przebiegał proces dochodzenia przez NSA do ustalenia zgodności wzorca interpretacyjnego z orzecznictwem TS w zakresie badanych zasad orzeczniczych. Przeprowadzenie takich badań jest uzasadnione tym, że to właśnie NSA odgrywa w Polsce szczególną rolę w interpretacji przepisów o VAT. Czyni to nie tylko przez

⁷ J. Helios, W. Jedlecka, *Wykładnia prawa Unii Europejskiej ze stanowiska teorii prawa*, Wrocław 2018, s. 27.

⁸ A. Bartosiewicz A., *Efektywność...*, *passim*.

⁹ Zagadnienie dotyczące ogólnych zasad prawa Unii Europejskiej w kontekście modelu powoływania prawa unijnego znalazło odzwierciedlenie w literaturze przedmiotu. Por. np. K. Lenaerts, J.A. Gutiérrez-Fons, *The constitutional allocation of powers and general principles of EU law*, „Common Market Law Review” 2010/47, s. 1629 i n.; E. Muir, *Of Ages in – and Edges of – EU Law*, „Common Market Law Review” 2011/48, s. 60–62.

rozstrzyganie spraw zainicjowanych skargami kasacyjnymi, ale również w wyniku działalności uchwałodawczej.

Powyższy obszar badawczy dotyczący efektywności w realizacji zasad orzeczniczych VAT otwiera trzeci obszar wymagający poznania, a dotyczący treści oraz granic wykładni prounijnej w zakresie VAT. Obowiązek wykładni prounijnej to konstrukcja prawna o charakterze szczególnym, tj. ustalona na gruncie prawa unijnego, wymagająca jednak „dopełnienia” w danym porządku krajowym (w szczególności w świetle przyjętych w jego ramach reguł wykładni). Obowiązek dokonywania wykładni prawa krajowego zgodnie z prawem Unii Europejskiej „tak dalece, jak jest to możliwe” wymaga w szczególności „dekodowania” w świetle reguł wykładni akceptowanych na gruncie danego porządku krajowego (jego doktryny i praktyki). Zgodnie z takim założeniem zasadniczym elementem rekonstrukcji wykładni prounijnej jest ustalenie jej treści i granic w kontekście teoretyczno-prawnym, przy uwzględnieniu istniejącej krajowej praktyki sądowej w odniesieniu do stosowanych reguł wykładni dotyczących określonej gałęzi prawa. Wymaga to zintegrowania ustaleń dokonywanych na gruncie prawa unijnego, ze szczególnym uwzględnieniem orzecznictwa TS, z ustaleniami na gruncie teorii prawa i praktyki NSA w odniesieniu do stosowanych reguł wykładni w prawie podatkowym.

Czwarty obszar badawczy wyznacza potrzeba skonstruowania orzeczniczego modelu wykładni prounijnej, stosowanej przez NSA w odniesieniu do przepisów regulujących VAT. Analiza i ocena stosowania wykładni prounijnej przez NSA wydają się pożądane tak z punktu widzenia teoretycznego, jak i praktycznego. W tym pierwszym aspekcie zasadnicze znaczenie ma ustalenie normatywnych wymogów spoczywających na NSA w zakresie realizacji obowiązku wykładni prounijnej i ustalenia modelu orzeczniczego. Zostaną one wskazane w ramach konstruowanego modelu orzeczniczego realizacji obowiązku wykładni prounijnej w procesie stosowania przepisów o VAT. W tym drugim istotna pozostaje okoliczność, że zamierzonym rezultatem analizy, przez pryzmat wyznaczonego modelu, będzie wskazanie zasadniczych problemów występujących w praktyce orzeczniczej NSA, warunkujących skuteczność realizacji obowiązku wykładni prounijnej jako środka zapewniania

efektywności prawa Unii Europejskiej w stosowaniu przepisów dotyczących VAT. W monografii zostanie podjęta próba sformułowania postulatów służących przezwyciężeniu tych problemów, a tym samym umocnieniu skuteczności obowiązku wykładni jako środka zapewniania efektywności prawa Unii Europejskiej w polskiej praktyce orzeczniczej w zakresie VAT.

Poznanie treści wykładni prounijnej na gruncie VAT wymaga zbadania, czy orzeczniczy model wykładni prounijnej w zakresie przepisów dotyczących VAT wyróżnia się jakimiś charakterystycznymi cechami, które odróżniałyby go od wykładni innych, wynikających z implementacji prawa unijnego, przepisów prawa niż przepisy o VAT.

Przez treść wykładni prounijnej (zgodnej) należy rozumieć nie tylko wybór i chronologię reguł interpretacyjnych, ale również szczególne zasady interpretacyjne, które będą specyficzne dla VAT ze względu na to, że regulacje te są wynikiem implementacji dyrektyw w zakresie VAT. W szczególności zaistniała potrzeba zbadania reguł interpretacyjnych, jakie NSA stosuje w dokonywaniu wykładni prounijnej. Badanie powinno dotyczyć rodzaju i chronologii stosowania reguł interpretacyjnych. Należy rozważyć, czy zasada interpretacji prounijnej przepisów o VAT tworzy autonomiczną i spójną regułę, czy też należy bronić poglądu, że ta zasada priorytetu interpretacyjnego musi być przestrzegana w ramach krajowych przepisów i metod interpretacji¹⁰. W dalszej kolejności należy zbadać, czy w związku z charakterem prawnym przepisów o VAT, a w szczególności biorąc pod uwagę, że są one wynikiem implementacji dyrektyw unijnych, należy odwołać się do szczególnych zasad interpretacyjnych właściwych ze względu na charakter tych przepisów.

W ramach konstruowania modelu orzeczniczego wykładni prounijnej przepisów o VAT trzeba zbadać, czy granice wykładni prounijnej w odniesieniu do VAT mają inny zakres niż w pozostałych przypadkach, w których występują związki prawa krajowego z prawem unijnym.

¹⁰ M. Kamiński, *Internal and External Limits of the Principle of Consistent Interpretation of Domestic Law with the Directives of the European Union and Their Relevance for the Adjudication of the Administrative Courts*, „Białostockie Studia Prawnicze” 2018/23(2), s. 12.

Różnice takie mogą wynikać ze szczególnej pozycji ustrojowej NSA i związania go granicami skargi kasacyjnej. Mogą być także związane ze specyfiką treści decyzji interpretacyjnych, które zapewniają efektywność prawa unijnego w zakresie VAT.

W szczególności należy zweryfikować, jakie granice wykładni prounijnej NSA wyznacza w kontekście zasady zakazu dokonywania wykładni *contra legem* oraz zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań. Aby udzielić odpowiedzi na to pytanie, należy dokonać analizy tych zasad w odniesieniu do przepisów dotyczących VAT. Zakreślenie granic wykładni prounijnej wymaga również odpowiedzi na pytanie, czy skutek zastosowania wykładni prounijnej możliwe jest pogorszenie sytuacji podatnika.

Należy przy tym zaznaczyć, że ustalenia w tym względzie, tj. rekonstrukcja treści i istnienia granic orzeczniczych wykładni prounijnej, mają znaczenie zasadnicze dla skuteczności obowiązku wykładni prounijnej w praktyce jego realizacji przez sądy krajowe, co z kolei warunkuje rzeczywiste znaczenie obowiązku wykładni prounijnej jako instrumentu zapewniania efektywności prawa unijnego.

Piąty obszar badawczy związany jest z potrzebą zbadania, w jaki sposób na treść wykładni prounijnej wpływa procedura pytań prejudycjalnych. Podjęcie takiego zamierzenia badawczego w obszarze VAT jest konieczne przede wszystkim ze względu na to, że najwięcej pytań prejudycjalnych skierowano właśnie w przedmiocie wykładni VAT. W opracowaniu należy zweryfikować w szczególności, jakie czynniki miały wpływ na skierowanie pytania prejudycjalnego oraz na jego treść. Przedmiotem badań należy uczynić również to, jak orzeczenia prejudycjalne kształtują orzecznictwo NSA w zakresie VAT. Chodzi zwłaszcza o zweryfikowanie, na ile orzeczenia prejudycjalne były przydatne dla rozstrzygnięcia sporów zawisłych przed NSA oraz w jakim stopniu NSA uznawał się związany stanowiskiem TS.

Celem opracowania jest zbadanie, w jaki sposób i z jakim skutkiem NSA zapewnia efektywność prawa unijnego, realizując obowiązek wykładni prounijnej przy rozstrzyganiu spraw w zakresie krajowego VAT oraz

w jakim stopniu do realizacji tego celu wykorzystuje wypracowane przez TS zasady ogólne VAT.

Takie sformułowanie celu badań wymaga w pierwszej kolejności skonstruowania modelu orzeczniczego wykładni prounijnnej od strony teoretycznej, a następnie jej odzwierciedlenia w praktycznym stosowaniu przez NSA na gruncie wykładni przepisów o VAT.

Dla przedstawienia modelu orzeczniczego wykładni prounijnnej konieczne jest zwrócenie uwagi na formy komunikacji, jakie zachodzą między podmiotami dokonującymi wykładni operatywnej, a w szczególności relacje między sądami wyższej i niższej instancji. Nie chodzi tutaj tylko o zwiążanie sądu niższej instancji zaleceniami co do dalszego postępowania w przypadku przekazania sprawy do ponownego rozpatrzenia, ale przede wszystkim o bardziej generalny przejaw komunikacji, jakim jest podejmowanie przez sądy poszerzone uchwał. Generalność taka wiąże się z pewną grupą przepisów, która tworzy instytucję prawną pod względem przedmiotowym, a nie z pojedynczym przepisem, i jest wiążąca dla sądów zwykłych, co wpływa na jednolitość orzecznictwa w odniesieniu do podobnych spraw. Podobny zakres związania, jak w przypadku relacji między sądem występującym z pytaniem prawnym a sądem w składzie właściwym do podjęcia uchwały, zachodzi w relacjach między sądami krajowymi i sądami ponadnarodowymi w przypadku pytań prejudycjalnych kierowanych do TS¹¹. Formą komunikacji są również rozumowania *per rationem decidendi*, które polegają na wykorzystaniu wyników wykładni dokonywanej przez inny sąd w orzeczeniu, które staje się precedensem dla rozstrzygnięcia w podobnej sprawie¹².

Warto sprawdzić, czy w orzeczeniach dotyczących VAT NSA odwołuje się do orzecznictwa TS w sposób charakterystyczny dla precedensu, czy też orzecznictwo TS traktowane jest jako argumenty w dyskursie

¹¹ L. Leszczyński [w:] A. Kalisz, L. Leszczyński, B. Liżewski, *Wykładnia prawa. Model ogólny a perspektywa Europejskiej Konwencji Praw Człowieka i prawa Unii Europejskiej*, Lublin 2011, s. 24.

¹² L. Leszczyński [w:] *System Prawa Administracyjnego*, t. 4. *Wykładnia w prawie administracyjnym*, red. R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel, Warszawa 2012, s. 117–123, 345–355.

między uczestnikami procesu, które są ostatecznie ważne przez sąd dokonujący ich oceny i orzekający na podstawie argumentów najbardziej przekonujących i adekwatnych do konkretnej sprawy.

Wybór koncepcji wykładni prawa, w ramach której NSA dokonuje wykładni pronunijnej przepisów o VAT, nie jest wystarczający dla przedstawienia modelu wykładni zgodnej. Istotne jest również wskazanie reguł interpretacyjnych, które są wykorzystywane w ramach tej wykładni, oraz kolejność ich zastosowania.

Dlatego w monografii zostanie zbadane, czy w praktyce orzeczniczej NSA, na gruncie VAT, w związku z obowiązkiem dokonywania wykładni zgodnej, sposób ujęcia reguł wykładni uległ zmianie. W szczególności należy zweryfikować, czy orzecznictwo NSA nie nadaje już pierwszeństwa wykładni językowej oraz modelowi subsydiarności, ale argumentacji funkcjonalnej (celowościowej) odwołującej się do regulacji unijnych.

Rozważaniom warto poddać to, czy w świetle takich założeń prawidłowe jest stanowisko NSA, że wykładnia pronunijna nie jest dopuszczalna tam, gdzie prowadziłaby do rezultatów sprzecznych z jednoznacznymi wynikami wykładni językowej przepisów prawa krajowego, co mogłoby oznaczać wykładnię *contra legem*. Powinno zostać zbadane, czy odmowa odrzucenia przez NSA wyników wykładni językowej została uzasadniona jedynie jej jednoznacznym wynikiem, czy też odrzucenie konkurencyjnych, wobec wykładni językowej, hipotez NSA uzasadnił, odwołując się do wartości, które zabezpiecza decyzja oparta na wykładni językowej.

Należy przyjąć założenie, że nie w każdym przypadku, ze względu na odrzucenie zasady pierwszeństwa wykładni językowej, możliwe będzie sformułowanie hipotezy interpretacyjnej zgodnej z unijnym wzorcem wykładni. W takiej właśnie sytuacji w literaturze przedmiotu proponuje się pozostanie przy rezultatach wykładni językowej jedynie wówczas, gdy odrzucenie konkurencyjnych wobec wykładni językowej hipotez da się

uzasadnić wartościami, które zabezpiecza decyzja oparta na językowym znaczeniu rekonstruowanej normy prawnej¹³.

W świetle reguł wykładni przyjętych w polskiej kulturze prawnej wykładnię zgodną opisuje się jako: 1) zakaz poprzestania na wykładni uzyskanej za pomocą językowych dyrektyw interpretacyjnych, nawet w sytuacji uzyskania jednoznaczności wyniku interpretacji; 2) nakaz wyboru – spośród hipotez interpretacyjnych uzyskanych w wyniku zastosowania dyrektyw wykładni – takiej interpretacji normy prawa krajowego, która pozostaje zgodna z uprzednio zrekonstruowaną normą prawa unijnego¹⁴.

Z powyższych rozważań teoretycznych wynika, że dla skonstruowania wzorca wykładni prounijnej konieczne jest rozróżnienie z jednej strony wykładni prawa unijnego i związanej z nią metody wykładni oraz z drugiej strony wykładni prawa krajowego zgodnie z prawem unijnym (wykładni prounijnej *sensu stricto*). Ta pierwsza lokowana jest na etapie ustalenia wzorca wykładni, który podlega wielu szczególnym uwarunkowaniom związanym z wykładnią norm prawa unijnego, takim jak różnorodność językowa tekstów autentycznych, różne uwarunkowania kulturowe i ekonomiczne, szczególna rola orzecznictwa TS.

W szeroko rozumianym procesie stosowania prawa etap ustalenia wzorca wykładni prounijnej poprzedza ustalenie, czy dana regulacja prawa krajowego podlega zastosowaniu prawa unijnego. Drugi etap wykładni prounijnej to etap wykładni prounijnej *sensu stricto*, czyli dokonywanie wykładni prawa krajowego zgodnie z prawem unijnym.

Celem opracowania jest zbadanie, w jaki sposób NSA realizuje obowiązek wykładni prounijnej, tj. zarówno etap ustalania wzorca wykładni,

¹³ A. Sołtys, *Obowiązek wykładni zgodnej w kontekście wykładni prawa UE przez sądy polskie* [w:] *System Prawa Unii Europejskiej*, t. 3. *Wykładnia prawa*, red. L. Leszczyński, Warszawa 2019, s. 513.

¹⁴ A. Sołtys, *Obowiązek wykładni zgodnej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego* (cz. I), EPS 2014/4, s. 4.

jak i etap wykładni prawa krajowego w toku dokonywania wykładni prounijnej *sensu stricto*.

W pracy zostanie podjęta próba scharakteryzowania treści wzorca wykładni prounijnej na gruncie unijnego VAT, aby sprawdzić, czy wzorzec o takiej samej treści został ustalony również przez NSA. Wymaga to skierowania uwagi na wiele zasadniczych z punktu widzenia prawa unijnego zagadnień, takich jak uwarunkowania, zasady i metody wykładni prawa unijnego, znaczenie orzecznictwa TS dla ustalenia treści normy prawa unijnego oraz, co pozostaje z tym związane, znaczenie procedury prejudycjalnej dla wykładni prawa unijnego.

Poświęcenie w monografii szczególnej uwagi orzecznictwu TS wpływa z założenia, że w wykładni prawa unijnego odgrywa ono szczególną rolę. Wynika ona z właściwości orzecznictwa TS, które:

- ujednolica wykładnię i stosowanie prawa unijnego poprzez instytucję pytań prawnych i pytań prejudycjalnych;
- zapobiega kształtowaniu się krajowych „odłamów” prawa europejskiego pod wpływem lokalnej praktyki i doktryny;
- wypełnia luki w prawie unijnym, używając oprócz argumentów systemowo-kontekstualnych również argumentów celowościowych i aksjologicznych;
- werbalizuje zasady ogólne prawa Unii Europejskiej.

Jak wyżej wskazano, argumentami walidacyjnymi w ramach wykładni operatywnej obok przepisów prawnych są inne, wcześniejsze decyzje oraz otwarte kryteria pozaprawne¹⁵.

Oparcie ustaleń walidacyjnych na innych decyzjach stosowania prawa (precedensach lub quasi-precedensach) oznacza oparcie decyzji interpretacyjnej na ustaleniach walidacyjnych (budowy jednostkowego wzoru zachowania lub zasady ogólnej) oraz derywacyjno-klaryfikacyjnych (doprecyzowanie znaczenia wynikającego z orzecznictwa). W procesie

¹⁵ A. Kalisz [w:] A. Kalisz, L. Leszczyński, B. Liżewski, *Wykładnia prawa. Model ogólny a perspektywa Europejskiej Konwencji Praw Człowieka i prawa Unii Europejskiej*, Lublin 2011, s. 192.

współstosowania prawa unijnego orzecznictwo TS stanowi ważny argument w decyzjach walidacyjnych, choć nie bywa źródłem wyłącznym, ale jest rozpatrywane w kontekście przepisów prawa¹⁶.

W aspekcie walidacyjnym płynna jest różnica między orzecznictwem TS a zasadami ogólnymi prawa Unii Europejskiej, ponieważ zasady ogólne są poznawane właśnie za pomocą orzeczeń TS. „Wyinterpretowywanie” zasad jest działaniem deklaratoryjnym TS.

W kontekście znaczenia orzecznictwa TS dla ustalenia treści normy prawa unijnego istotne jest poznanie skonstruowanych przez Trybunał zasad orzeczniczych na gruncie unijnego VAT. Zasady prawa mają z reguły silne uzasadnienie o charakterze aksjologicznym, odnoszą się bowiem do uznanych wartości¹⁷. Celem pracy jest zbadanie, do jakich wartości odwołują się zasady orzecznicze TS w zakresie VAT. Będzie to wymagało analizy uzasadnień orzeczeń TS w celu poznania, jakimi argumentami kierował się ten Trybunał, wypracowując zasady orzecznicze w VAT.

U podstaw opracowania leży założenie, że orzecznictwo TS nie jest pełne i nie rozwiązuje wszystkich problemów w zakresie wykładni przepisów o VAT, z którymi borykają się sądy krajowe. W konsekwencji również procedura prejudycjalna ma istotne znaczenie dla procesu dokonywania wykładni pronunijnej przepisów o VAT. Celem pracy będzie sprawdzenie, jak procedura prejudycjalna wpływa na czynności wykładnicze sędziego oraz rezultat procesu wykładni przepisów o VAT, której dokonuje NSA. W szczególności zbadania wymaga, na którym etapie wykładni zapada decyzja o skierowaniu bądź zaniechaniu wystąpienia z pytaniem prejudycjalnym. Warto się zastanowić, jakimi przesłankami kieruje się NSA, występując z pytaniami prejudycjalnymi. W tym kontekście istotne będzie poznanie poprzedzającego skierowanie pytania prejudycjalnego orzecznictwa NSA w przedmiocie, w którym skierowano pytanie prejudycjalne. Już jednak w tym miejscu można wskazać trudności, jakie NSA

¹⁶ A. Kalisz [w:] A. Kalisz, L. Leszczyński, B. Liżewski, *Wykładnia...*, s. 221.

¹⁷ D. Gibasiewicz, *Zasada neutralności podatku od wartości dodanej w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, Warszawa 2012, s. 91.

napotyka na etapie ustalania wzorca wykładni, a które mogą inspirować pytania prejudycjalne. W pierwszej kolejności będą to trudności związane z tym, że wykładnia tych samych przepisów prawa unijnego, dokonywana przez sądy administracyjne, skutkowałą ustaleniem różnych wzorców interpretacyjnych, a w konsekwencji różnych rozstrzygnięć. Trudności te mogą wynikać również z tego, że dla ustalania wzorca interpretacyjnego sądy krajowe dokonują wyboru różnych przepisów prawa unijnego, co także prowadzi do różnych rozstrzygnięć w analogicznych sprawach. W dalszej kolejności trudności z ustaleniem wzorca interpretacyjnego mogą wynikać z niejednoznacznego stanowiska TS co do wykładni przepisów prawa unijnego w wydanych orzeczeniach prejudycjalnych. Ustalenie wzorca interpretacyjnego może stwarzać problemy również z uwagi na brak wykładni TS w zakresie niektórych przepisów prawa unijnego czy też ze względu na to, że dokonana przez TS wykładnia nie przystaje do odmiennego stanu faktycznego.

W tym kontekście powstaje pytanie, czy w praktyce NSA w zadowalającym stopniu korzystano z procedury prejudycjalnej. Warto zweryfikować, czy Sąd ten odstępował od procedury prejudycjalnej na rzecz pytań prawnych do składów powiększonych NSA albo w samodzielny sposób dokonywał wykładni prawa unijnego. Celem pracy jest również dokonanie analizy sposobu wykonywania przez NSA orzeczeń prejudycjalnych. Nowością w niej będzie sprawdzenie, czy kierowanie pytań prejudycjalnych przez polskie sądy administracyjne w sposób istotny przyczyniło się do zmiany linii orzeczniczej NSA w zakresie VAT.

Warto poruszyć problematykę konstrukcji zadawanych przez NSA pytań prejudycjalnych dotyczących wykładni unijnych przepisów w zakresie VAT. W szczególności zostanie zweryfikowane, czy NSA w treści pytania odwołuje się do konkretnej normy prawa unijnego, czy też przedmiotem pytań pozostają zasady orzecznicze TS. Należałoby również zbadać, czy są to pytania zamknięte, czy też otwarte, czy mają one charakter wyczerpujący, czy też przedstawiają jedynie zarys wątpliwości, której doprecyzowanie następuje w uzasadnieniu. Istotny jest też model uzasadniania pytań prejudycjalnych oraz stosowana w nich argumentacja interpretacyjna.

Celem opracowania jest także sprawdzenie, czy w dokonywaniu wykładni prawa unijnego NSA wykorzystuje dorobek i doświadczenie TS zarówno w zakresie dyrektyw interpretacyjnych, jak i gotowych wyników wykładni prawa unijnego, czy też dokonuje wykładni prawa unijnego w sposób samodzielny. W związku z tym, że, jak wyżej wskazano, w dokonywaniu wykładni przepisów w zakresie VAT szczególną rangę TS nadał zasadom orzeczniczym VAT, ważne było przedstawienie orzecznictwa TS w zakresie VAT w ujęciu tych zasad.

W monografii szczególna uwaga zostanie poświęcona również krajowemu etapowi procesu wykładni prounijnej, czyli aktywności NSA, polegającej na stosowaniu metod wykładni w celu sformułowania krajowej decyzji interpretacyjnej zgodnej z treścią wzorca unijnego. W tym zakresie istotne było zagadnienie kryteriów służących do wyłonienia przez NSA odpowiednich metod wykładni prawa krajowego, tj. przepisów dotyczących VAT w odniesieniu do wykładni przepisów unijnych w zakresie VAT. Występujące w krajowej kulturze prawnej odrębności w kwestii wykładni rodzimych przepisów dotyczących VAT nie dotyczą jednak metod wykładni, bo te są uniwersalne dla całego systemu prawnego w Polsce, w tym poszczególnych jego gałęzi i dziedzin. Chodzi o specyfikę procesu wykładni spowodowaną przede wszystkim: umiejscowieniem regulacji w zakresie VAT w systemie prawa dotyczącego VAT; koniecznością uwzględnienia zasad ogólnych w VAT; właściwościami tekstów prawnych dotyczących VAT (charakter języka tekstu prawnego); charakterem norm prawnych regulujących ten podatek; cechami konstrukcji prawnych, na których oparty jest system podatku; nastawieniem i oczekiwaniami sędziów wobec rezultatów wykładni w kontekście zapewnienia efektywności prawa unijnego. Przejawia się to między innymi w doborze odpowiednich metod wykładni spośród tych uniwersalnych oraz zmiennej częstotliwości ich używania.

Celem opracowania jest również odpowiedź na pytanie, czy i jaki wpływ wykorzystywanie orzecznictwa TS, a zwłaszcza zasad orzecznich w VAT, wywiera na model sporządzania przez NSA uzasadnień. W literaturze przedmiotu podkreśla się, że w orzecznictwie NSA generalnie styl dedukcyjny przeważa nad dyskursywnym. Sąd przedstawia głównie argumenty potwierdzające jego tezę. Elementy dyskursywne pojawiają

się w tych częściach uzasadnień, w których sąd dokonuje oceny orzeczeń sądu pierwszej instancji lub wypowiada się o stanowisku stron postępowania sądowego¹⁸. Podkreśla się też, że uzasadnienia pisane są w stylu profesjonalnym, co oznacza, że przeważają argumenty prawne. Zauważa się jednak odwoływanie do racji etycznych, ekonomicznych lub zasad racjonalności¹⁹.

Powyższe stanowisko przedstawione w literaturze przedmiotu, dotyczące stylu sporządzania uzasadnień przez NSA, odnosi się do orzecznictwa w pełnym zakresie kognicji NSA. W pracy należy natomiast zbadać, czy w zakresie orzecznictwa dotyczącego VAT konstrukcja uzasadnień nie jest odmienna ze względu na konieczność odniesienia się do stanowiska stron dotyczącego zarzutów naruszenia przepisów prawa unijnego, co może oznaczać, że dominuje styl dyskursywny. Analiza uzasadnień orzeczeń NSA w zakresie VAT pozwoli również zbadać, czy argumenty prawne nie są zastępowane przez bezpośrednie odwoływanie się do innych decyzji interpretacyjnych, tj. orzeczeń TS.

Warto też sprawdzić, w jaki sposób NSA odwołuje się do orzeczeń TS, a w szczególności czy są to wskazania formalne, czy też tezowe (treściowe). W literaturze przedmiotu twierdzi się, że odwoływanie się do innych decyzji interpretacyjnych może nastąpić przez wskazania formalne, dokonywane zazwyczaj przez podanie odpowiedniej sygnatury, oraz wskazania tezowe (treściowe). Wskazania treściowe odwołują się do tekstu uzasadnienia innej decyzji przez jej omówienie albo zacytowanie tezy (czasami jest to formalna teza wyróżniona w uzasadnieniu orzeczenia w celach publikacyjnych)²⁰. Możliwe jest również łączenie różnego rodzaju wskazań albo powołanie się ogólnie na linię orzeczniczą bez konkretnego wskazania innych orzeczeń. To ostatnie rozwiązanie

¹⁸ M. Zirk-Sadowski *Wpływ orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej na wykładnię sądów administracyjnych* [w:] *System Prawa Administracyjnego*, t. 4. *Wykładnia w prawie administracyjnym*, red. R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel, Warszawa 2012, s. 369.

¹⁹ M. Zirk-Sadowski, *Wpływ...*, s. 369.

²⁰ L. Leszczyński, *Zastosowanie kryteriów otwartych i inne decyzje stosowania prawa* [w:] *System Prawa Administracyjnego*, t. 4. *Wykładnia w prawie administracyjnym*, red. R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel, Warszawa 2012, s. 120.

wzmacnia trwałość rozwiązań wynikających z innych orzeczeń, ale utrudnia ich identyfikację²¹.

W konsekwencji celem pracy będzie sprawdzenie, czy odwoływanie się do orzecznictwa TS powoduje wzrost długości uzasadnień i czy prowadzi to do pogorszenia ich przejrzystości. Warto sprawdzić, czy odwoływanie się do orzecznictwa TS zmniejsza powoływanie się na stanowisko doktryny.

Główna teza badawcza zakłada, że NSA zapewnia efektywność unijnego prawa w zakresie VAT, stosując wykładnię zgodną z prawem unijnym w tym zakresie. Można dowodzić, że możliwe jest skonstruowanie modelu orzeczniczego wykładni prounijnej w procesie stosowania przepisów dotyczących VAT, którego treść nie tylko będzie wypełniać wybór i kolejność zastosowania metod wykładni zarówno prawa unijnego, jak i prawa krajowego, ale będzie zawierać również konkretne wskazówki interpretacyjne co do wykładni przepisów prawa krajowego na podstawie prawa unijnego. Będzie to model o charakterze normatywnym, ponieważ będzie zawierał normatywne wskazówki do realizacji obowiązku wykładni prounijnej. Model orzeczniczy NSA w sprawach dotyczących VAT jest oparty na unijnym wzorcu, dla którego skonstruowania NSA wykorzystuje orzecznictwo TS, a w szczególności zasady orzecznicze w zakresie VAT.

Znaczny dorobek TS w dokonywaniu wykładni prawa unijnego, w tym przepisów o VAT, pozwala oczekiwać, że w dokonywaniu wykładni prawa unijnego NSA w większym stopniu wykorzystuje dorobek i doświadczenie TS zarówno w zakresie dyrektyw interpretacyjnych, jak i gotowych wyników wykładni prawa unijnego, niż dokonuje wykładni prawa unijnego w sposób samodzielny.

Fakt, że krajowa kultura prawna nie jest zbliżona do systemu *common law*, pozwala zakładać, że NSA nie nadaje orzeczeniom TS charakteru anglosaskiego precedensu, ale nadaje szczególną rangę w ten sposób,

²¹ L. Leszczyński, *Zastosowanie...*, s. 120.

że wywnioskowane z orzeczeń TS zasady NSA wykorzystuje do rozpatrywania innych podobnych spraw.

Mając na względzie liczbę rozpatrywanych przez NSA spraw z zakresu VAT oraz skalę ich zawichości, można twierdzić, że instytucja pytań prejudycjalnych w procesie wykładni prounijnej przepisów o VAT pełni funkcję pomocniczą, która służy NSA do eliminowania rozbieżności interpretacyjnych w orzecznictwie sądów administracyjnych w zakresie wykładni unijnych przepisów o VAT, jak i eliminowania wątpliwości co do orzeczeń TS. W monografii zostanie podjęta próba wykazania, że kierowanie pytań prejudycjalnych w zakresie VAT przyczynia się do zmiany, niezgodnej z prawem unijnym, linii orzeczniczej NSA w zakresie VAT, zwiększając w ten sposób efektywność prawa unijnego. Wpływa to też pozytywnie na zwiększenie jednolitości orzecznictwa w sprawach VAT.

Można dowodzić, że wykorzystywanie przez NSA w procesie stosowania wykładni prounijnej dorobku orzeczniczego TS zmniejsza rolę wykładni językowej na rzecz wykładni systemowej zewnętrznej i funkcjonalnej. Zmniejsza również rolę pojęć cywilistycznych na rzecz pojęć o znaczeniu międzynarodowym i ekonomicznym.

Możliwe jest wywodzenie, że model orzeczniczy wykładni prounijnej przepisów o VAT ma szczególną treść właściwą dla systemu tego podatku, która przejawia się w szczególności w uwzględnianiu zasad orzeczniczych TS wypracowanych w zakresie VAT. Osiągnięcie zgodności wzorca interpretacyjnego z orzecznictwem TS jest procesem złożonym i nadal niezakończonym. Wzorzec interpretacyjny jest cały czas modyfikowany pod wpływem nowego orzecznictwa TS, co ujednolica orzecznictwo oraz zwiększa efektywność prawa unijnego.

Można dowodzić, że wykładnia prounijna przepisów o VAT w orzecznictwie NSA doznaje ograniczeń ze względu na zasadę ograniczonych oczekiwań oraz zasadę dokonywania wykładni *contra legem*. Należy przyjąć, że NSA nie dopuszcza do pogorszenia sytuacji podatnika, jeżeli pozostawałoby to w sprzeczności z wykładnią językową przepisów o VAT.

Metoda badawcza polega na analizie empirycznej orzecznictwa TS i NSA ze szczególnym uwzględnieniem orzecznictwa najnowszego. Badaniu poddano orzecznictwo TS oraz rozstrzygnięcia NSA wydane co do zasady po przystąpieniu Polski do Unii Europejskiej, tj. od 1.05.2004 r. do 31.03.2021 r.

Poddane badaniu orzecznictwo TS i NSA ma ograniczony zakres. Przeanalizowano bowiem te orzeczenia, które dotyczą badanych zasad orzeczniczych, tj. powszechności opodatkowania, neutralności, konsumpcji oraz obowiązku zapewnienia skutecznego poboru. Do ostatecznych badań zakwalifikowano te orzeczenia, które zostały uznane za najbardziej reprezentatywne do skonstruowania orzeczniczego modelu wykładni pronunijnej. Z wyroków TS wybrano te, które pozostają istotne dla przedstawienia treści zasad orzeczniczych w zakresie VAT, a z wyroków NSA te, które pozwolą wskazać skuteczność NSA w stosowaniu tych zasad przy dokonywaniu wykładni przepisów o VAT. Wśród kryteriów, które decydowały o wyborze orzeczeń, były przepisy prawne regulujące określone instytucje w zakresie unijnego podatku od wartości dodanej i krajowego podatku od towarów i usług, stany faktyczne spraw oraz kluczowe wyrażenia, które były związane z zasadami orzeczniczymi TS, a które pozwoliły zawęzić zakres poszukiwań do orzeczeń najbardziej przydatnych w skonstruowaniu orzeczniczego modelu wykładni pronunijnej. Wszelkie przyjmowane w toku badań kryteria wyszukiwania miały na celu wyłonienie jak największej liczby wyroków pozwalających dokonać porównania orzecznictwa TS i NSA w celu zweryfikowania, czy NSA stosuje wzorzec wykładni pronunijnej. Wyłonione w wyniku proponowanej w opracowaniu selekcji wyroki zostały następnie poddane analizie pod kątem poruszanych w nim zagadnień. Wykładnia pronunijna w orzecznictwie NSA zostanie przedstawiona w trzech perspektywach badawczych. Ujęcie empiryczne będzie tu rozumiane jako opis przedmiotu analizy, ujęcie analityczne – jako wyjaśnianie przedmiotu analizy poprzez identyfikację związanych z nim prawidłowości, formułowanie uogólnień lub postrzeganie go jako elementu większej całości, a ujęcie normatywne zostanie przedstawione jako formułowanie twierdzeń o charakterze powinnościowym.

Na potrzeby niniejszej pracy nie przeprowadzono badań statystycznych orzecznictwa. Powodem pominięcia tej metody prowadzenia badań jest jej nieprzydatność z punktu widzenia celów i założeń, które tu przyjęto.

W monografii powołano również wszystkie skierowane przez polskie sądy administracyjne w okresie do 31.03.2021 r. pytania prejudycjalne w zakresie VAT. Szczegółowej analizie poddano te pytania, które zostały skierowane przez NSA i związane były z przedstawionymi w pracy zasadami orzecznictwami TS.

Materiał badawczy będący podstawą niniejszego opracowania stanowią zatem:

- 1) orzecznictwo TS, zamieszczone w bazie orzecznictwa na stronach internetowych TS (www.curia.eu) oraz na stronach portalu Europa (baza EUR-Lex, www.eur-lex.europa.eu);
- 2) orzecznictwo NSA, zawarte w bazie orzecznictwa NSA na stronach internetowych NSA (www.orzeczenia.nsa.gov.pl);
- 3) orzecznictwo sądów krajowych państw członkowskich Unii Europejskiej, dostępne za pośrednictwem odnoszącej się do niego literatury oraz zamieszczone w zbiorze orzecznictwa sądów państw członkowskich dotyczącego prawa Unii Europejskiej, udostępnionym na stronach internetowych TS (http://curia.europa.eu/jcms/jcms/Jo2_7062/).

Monografia została podzielona na dziewięć części. Poza częściami, w których zawarto rozważania wstępne oraz uwagi końcowe, opracowanie liczy siedem rozdziałów.

W rozdziale I przedstawiono pojęcie i model teoretyczny wykładni prounijnej w VAT. W tym celu w pierwszej kolejności dokonano analizy pojęcia, treści i funkcji wykładni prounijnej w VAT. Jak wyżej wskazano, dla skonstruowania wzorca wykładni prounijnej konieczne jest rozróżnienie z jednej strony wykładni prawa unijnego i związanych z nią metod wykładni, a z drugiej wykładni prawa krajowego zgodnie z prawem unijnym (wykładnia prounijna *sensu stricto*). W rozdziale tym dokonano analizy zasad ustalania wzorca wykładni oraz wykładni prawa krajowego w świetle prawa unijnego (wykładni *sensu stricto*). W części dotyczącej

wzorca wykładni przeanalizowano znaczenie dla wykładni prounijnej orzecznictwa TS, a w szczególności reguł interpretacyjnych stosowanych przez Trybunał. Odrębnie zbadano znaczenie dla wykładni prounijnej zasad orzeczniczych TS w zakresie VAT. Przedstawienie natomiast drugiego etapu wykładni prounijnej wymagało nie tylko analizy reguł interpretacyjnych stosowanych przez NSA przy wykładni przepisów dotyczących VAT, ale również wskazania kolejności ich zastosowania oraz zasad wyboru. Zwrócono też uwagę na prezentowaną w literaturze przedmiotu koncepcję wykładni multcentrycznej oraz pożądaną treść decyzji interpretacyjnej NSA w zakresie VAT. W rozdziale tym zbadano granice wykładni prounijnej w VAT, mając na względzie zakaz dokonywania wykładni *contra legem*, pozycję ustrojową NSA oraz możliwość pogorszenia sytuacji podatnika.

Rozdział II poświęcony jest zasadom orzeczniczym TS. Przeanalizowano w nim orzeczenia TS. Na ich podstawie wyodrębniono najbardziej istotne zasady orzecznicze w zakresie VAT. Analiza orzeczeń miała na celu z jednej strony poznanie treści zasad orzeczniczych, a z drugiej zweryfikowanie, jakie jest ich uzasadnienie aksjologiczne. Szczegółowo przedstawiono w tym rozdziale zasadę powszechności opodatkowania działalności gospodarczej, zasadę neutralności, zasadę opodatkowania konsumpcji, obowiązek zapewnienia skutecznego poboru VAT.

W monografii nie opisano jednak wszystkich, możliwych do przedstawienia, zasad orzeczniczych. Wybór ten spowodowany był wielością zagadnień, które mogłyby zostać poruszone. Dlatego wybrano cztery zasady, które autor uznał za kluczowe dla odzwierciedlenia systemu VAT, a przez to mające zasadnicze znaczenie dla przedstawienia orzeczniczego modelu wykładni prounijnej. Zbadano zatem orzecznictwo TS dotyczące zasad: powszechności opodatkowania, neutralności, konsumpcji oraz realizacji obowiązku skutecznego poboru. Oznacza to, że pominięto w szczególności zasadę jednokrotności poboru czy zasadę proporcjonalności podatku do ceny. Kolejność przedstawiania zasad wynika z oceny ich znaczenia dla systemu VAT. Zasada powszechności opodatkowania ma swoje bezpośrednie umocowanie w założeniach traktatowych, które zakładają stworzenie wspólnego rynku, wyróżniającego się swobodą przepływu towarów, osób, usług i kapitału między

państwami członkowskimi Unii²². W dalszej kolejności została zbadana zasada neutralności, która nie ma wyraźnej podstawy normatywnej, ale ma kluczowe znaczenie dla konstrukcji VAT, ponieważ zapewnia prawo do odliczenia podatku naliczonego. W ścisłym związku z zasadą neutralności pozostaje zasada opodatkowania konsumpcji, którą przedstawiono w dalszej kolejności. Prawo do odliczenia podatku naliczonego nie powinno przysługiwać w tych przypadkach, w których poniesiony wydatek nie jest związany z wykonywaniem działalności gospodarczej. W kontekście równoważenia się zasady neutralności i opodatkowania konsumpcji warto zwrócić uwagę na orzecznictwo, które zapobiega nadużyciom w VAT. Dlatego jako ostatnią przedstawiono zasadę realizacji obowiązku skutecznego poboru.

W rozdziałach III–VI przeprowadzono analizę orzecznictwa NSA w ujęciu zasad orzeczniczych wskazanych w rozdziale III. Pozwoliło to przedstawić zastosowanie w praktyce wykładni pronunijnej w dokonywaniu przez NSA wykładni przepisów o VAT. Celem rozważań w tych rozdziałach było przedstawienie, w jaki sposób orzeczenia TS zostały wykorzystane przez NSA do kształtowania wzorców wykładni pronunijnej, ze szczególnym uwzględnieniem mocy oddziaływania zasad orzeczniczych. Istotną była analiza wyników interpretacyjnych uzyskanych przez NSA, a więc zgodność decyzji interpretacyjnej uzyskanej przez NSA z orzecznictwem TS. Kluczowe było też przedstawienie, jak ewaluowało orzecznictwo NSA zanim osiągnięto wynik wykładni pronunijnej.

W rozdziałach tych przeanalizowano zarówno stosowane przez NSA metody odwoływania się do orzeczeń TS, jak i reguły interpretacyjne, które stosuje NSA w procesie dokonywania wykładni pronunijnej oraz argumenty aksjologiczne wykorzystywane dla zapewnienia efektywności prawa unijnego.

Analiza orzecznictwa NSA dokonywana w poszczególnych rozdziałach pozwoliła ustalić szczególną treść decyzji interpretacyjnych, uzyskanych

²² Cel zasady powszechności opodatkowania został wprost wyartykułowany w preambule do dyrektywy 2006/112/WE.

przez stosowanie przez NSA wykładni pronunijnej w orzecznictwie dotyczącym VAT. Przyczyniło się to do stopniowego odtwarzania, w uwagach końcowych do rozdziałów IV–VII, treści modelu orzeczniczego wykładni pronunijnej.

W rozdziale III zbadano, w jaki sposób wykładnia pronunijna jest wykorzystywana dla zapewnienia przez NSA stosowania zasady powszechności opodatkowania. W rozdziale tym dokonano analizy orzeczeń, w których NSA wskazuje działalność gospodarczą jako niezbędną przesłankę podlegania opodatkowaniu. W szczególności poświęcono uwagę tym orzeczeniom, które dotyczą obrotu nieruchomościami. W dalszej kolejności przeanalizowano orzeczenia, z których wynika, że przesłankami opodatkowania są samodzielność i ponoszenie ryzyka. Odrębnej analizie poddano zasady opodatkowania działalności prowadzonej z nakazu organu władzy publicznej, wydanie towaru w zamian za odszkodowanie oraz za umorzenie udziałów. Pełne zbadanie zasady powszechności opodatkowania w orzecznictwie NSA wymagało przeanalizowania orzecznictwa dotyczącego wyjątków od opodatkowania w postaci zwolnień i wyłączeń.

Takie zagadnienia jak wykonywanie działalności gospodarczej, samodzielność i ponoszenie ryzyka, kwestia opodatkowania działalności prowadzonej z nakazu organu władzy publicznej oraz wydanie towaru w zamian za odszkodowanie oraz za umorzenie udziałów uznano za kluczowe dla przedstawienia elementów istotnych zasady powszechności opodatkowania. Analiza orzecznictwa NSA dotycząca tych zagadnień była niezbędna do zbadania, czy orzecznictwo NSA zapewnia efektywność prawa unijnego w zakresie powszechności opodatkowania i pomogła przedstawić pełną treść wykładni pronunijnej w tym zakresie.

Rozdział IV poświęcono zasadzie neutralności w orzecznictwie NSA. W szczególności analizie poddano orzecznictwo NSA dotyczące warunków formalnych i materialnych koniecznych do skorzystania z prawa do odliczenia podatku naliczonego. Konieczne było zweryfikowanie, czy zgodne z orzecznictwem TS pozostaje stanowisko NSA dotyczące przypadków ograniczania prawa do odliczenia podatku naliczonego. W dalszej kolejności zbadano, czy NSA przestrzega orzecznictwa w za-

kresie ochrony podatników działających w dobrej wierze. W kwestii przestrzegania zasady neutralności znaczenie ma również stanowisko NSA w kwestii zwrotu VAT podatnikom z innych państw członkowskich.

Takie zagadnienia jak warunki formalne i materialne niezbędne do skorzystania z prawa do odliczenia podatku naliczonego, przypadki ograniczenia prawa do odliczenia podatku naliczonego czy też ochrona podatników działających w dobrej wierze były kluczowe dla zweryfikowania, czy NSA efektywnie realizuje zasadę neutralności.

W rozdziale V poddano analizie orzecznictwo NSA dotyczące zasady opodatkowania konsumpcji. W tym zakresie istotne było zbadanie orzecznictwa NSA dotyczącego opodatkowania czynności nieodpłatnych, opodatkowania remanentu likwidacyjnego i wydania udziałowcom majątku zlikwidowanej spółki. Zasady opodatkowania czynności nieodpłatnych, remanentu likwidacyjnego i wydania udziałowcom majątku zlikwidowanej spółki miały znaczenie dla oceny, czy NSA zapewnia efektywność zasady opodatkowania konsumpcji.

W rozdziale VI analizie poddano orzecznictwo dotyczące obowiązku zapewnienia skutecznego poboru. Zbadano w szczególności, w jakich stanach faktycznych NSA dopuszcza stosowanie art. 108 u.p.t.u. Przeanalizowano zgodność z orzecznictwem TS orzecznictwa NSA dotyczącego poboru VAT przez płatników. Istotne było również zbadanie, w jakich okolicznościach NSA uważa, że dochodzi do oszustwa podatkowego, a kiedy do nadużycia prawa. Dokonano również analizy przesłanki stosowania sankcji VAT. Takie zagadnienia, jak: stosowanie art. 108 u.p.t.u., pobór VAT przez płatników, sankcje w VAT oraz rozróżnienie oszustwa podatkowego od nadużycia prawa, zostały uznane przez autora za kluczowe dla zbadania, czy NSA efektywnie realizuje zasadę skutecznego poboru.

Z uwagi na fakt, że procedura prejudycjalna jest tak ważnym zdarzeniem pomocnym przy rekonstrukcji wykładni prounijnej, uznano, że wymaga ona analizy w odrębnym rozdziale VII. Dlatego zbadano w nim, jaki wpływ na stosowanie wykładni prounijnej mają pytania prejudycjalne kierowane przez NSA. Przeanalizowano też, jakimi przesłankami kieruje

się NSA, występując z pytaniami prejudycjalnymi. W szczególności zweryfikowano, czy w przypadku wątpliwości dotyczących wykładni prawa unijnego NSA występuje również z pytaniami prawnymi do składow powiększonych NSA, czy też wątpliwości te wyjaśniane są jedynie w drodze procedury prejudycjalnej. W rozdziale tym zbadano, jakie są zasady formułowania i uzasadniania pytań prejudycjalnych. Odpowiednie miejsce poświęcono zagadnieniom związania NSA stanowiskiem TS w sprawach, w których skierowano pytania prejudycjalne oraz w innych sprawach rozstrzyganych w tym samym przedmiocie. Poruszone w tym rozdziale zagadnienia pozwoliły ustalić, jaki wpływ na ustalenie wzorca wykładni prounijnej mają pytania prejudycjalne, które kieruje NSA w zakresie wykładni przepisów dotyczących VAT.

Stan prawny obejmuje okres od 1.05.2004 r. do 31.03.2021 r.

Publikacja stanowi zaktualizowaną wersję rozprawy doktorskiej przygotowanej i obronionej w Katedrze Prawa Finansowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza w Poznaniu pod kierunkiem prof. dr hab. Magdaleny Fedorowicz. Składam serdeczne podziękowania wszystkim osobom, które wniosły swój wkład w powstanie niniejszego opracowania. W szczególności dziękuję Pracownikom Katedry Prawa Finansowego WPiA UAM, zwłaszcza Pani Profesor Magdalenie Fedorowicz za merytoryczną opiekę oraz wsparcie niezbędne w prowadzeniu badań. Dziękuję Recenzentom rozprawy za trud włożony w przygotowanie oceny pracy. Słowa podziękowania oraz wyrazy najwyższego podziwu składam mojej Żonie, która jak zawsze wykazała ogromną cierpliwość, wyrozumiałość i wsparcie.

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.

oraz etapu interpretacji prawa unijnego przy użyciu metod wykładni właściwych dla prawa unijnego i ugruntowanych w orzecznictwie TS¹⁶.

Skonstruowanie wzorca wykładni prounijnej wymaga między innymi jej umiejscowienia wśród teoretycznych koncepcji wykładni prawa. W polskiej literaturze wśród wielu koncepcji teoretycznych wykładni prawa można wyróżnić dwa ujęcia, które mają znaczenie kluczowe – koncepcję semantyczną (klaryfikacyjną) oraz koncepcję derywacyjną (z uwzględnieniem koncepcji derywacyjno-operatywnej)¹⁷. Koncepcja klaryfikacyjna została w literaturze przedmiotu zdefiniowana jako wykładnia polegająca na ustaleniu budzącego wątpliwości zwrotu językowego¹⁸. Według tej koncepcji źródłem wykładni są zatem wątpliwości, które wiążą się ze stwierdzeniem, że *lex clara non est* przy założeniu, iż *clara non sunt interpretanda*. Według tej koncepcji interpretowane są tylko te elementy tekstu prawnego, które pozostają niejasne. Zrozumiałe części tekstu prawnego interpretacji nie wymagają¹⁹. Według przeciwnej koncepcji derywacyjnej Z. Ziemińskiego każdy przepis wymaga interpretacji, ponieważ nie ma przepisów całkowicie jasných. Autor odrzuca zasadę *clara non sunt interpretanda*²⁰.

Przeprowadzając podział wykładni ze względów podmiotowych, L. Leszczyński zauważa, że wykładni mogą dokonać z jednej strony podmioty kompetentne (wykładnia fachowa), posiadające pewien, choć

¹⁶ C. Mik, *Europejskie...*, s. 683 i n.; K. Łuczak, *Metody...*, s. 59–72.

¹⁷ M. Zieliński wskazał na następujące koncepcje wykładni prawa: tradycyjna koncepcja wykładni prawa E. Waškowskiego, konstrukcyjna koncepcja wykładni prawa S. Frydmana (C. Nowińskiego), semantyczna intencjonalna (klaryfikacyjna) koncepcja wykładni prawa J. Wróblewskiego, koncepcja semantyczna ekstensjonalna (logiczna) wykładni prawa J. Woleńskiego, derywacyjna koncepcja wykładni prawa Z. Ziemińskiego, prawnicza koncepcja interpretacji humanistycznej L. Nowaka, komputacyjna koncepcja wykładni prawa F. Studnickiego, poziomowa koncepcja wykładni prawa R. Sarkowicza, walidacyjno-derywacyjna koncepcja wykładni prawa L. Leszczyńskiego oraz koncepcje hermeneutyczne i argumentacyjne wykładni prawa. Zob. M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady – reguły – wskazówki*, Warszawa 2017, s. 62–88.

¹⁸ J. Wróblewski, *Rozumienie prawa i jego wykładnia*, Ossolineum 1990, s. 56.

¹⁹ J. Wróblewski, *Rozumienie...*, s. 78.

²⁰ Z. Ziemiński, *Przepis prawny a norma prawna*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1960/1, s. 105 i n.

zróżnicowany, poziom wiedzy o prawie oraz z drugiej – inne podmioty (wykładnia potoczna, przy której element kompetencji nie jest istotny)²¹. Wykładnię, której dokonują podmioty kompetentne („fachową”) w literaturze przedmiotu dzieli się na wykładnię: doktrynalną, autentyczną, legalną (delegowaną) oraz operatywną²².

Wykładnia operatywna to taka, której dokonuje się w celu wydania decyzji prawnej zarówno w procesach stosowania prawa, jak i tworzenia prawa (legislacji)²³. L. Leszczyński zaznacza jednak, że niezależnie od powyższych dwóch procesów prawnych – tworzenia i stosowania prawa – wykładnia operatywna kojarzy się bardziej z procesem stosowania prawa, prowadzonym przez sądy oraz organy administracji²⁴. Dlatego wykładnię operatywną nazywa on sądową ze względu na rodzaj podmiotu, który jej dokonuje oraz decyzyjną, mając na względzie istotny kontekst jej prowadzenia, polegający na ustaleniu treści wzoru zachowania po to, aby wydać na jego podstawie decyzję stosowania prawa²⁵.

Wyodrębniając w ramach wykładni operatywnej wykładnię sądową, L. Leszczyński zauważa, że w przeciwieństwie do wykładni dokonywanej przez organy podatkowe dokonywana jest ona w warunkach niezawisłości sądów. Ponadto, z wyjątkiem wykładni abstrakcyjnej, wykładnia sądowa jest spowodowana wnioskiem inicjującym konkretne postępowanie i dokonywana jest w trybie spornym, w warunkach pozwalających na prezentację konkurencyjnych poglądów oraz wniosków interpretacyjnych²⁶. Autor ten uważa, że w przypadku wykładni operatywnej bardziej przydatna jest koncepcja derywacyjna wykładni²⁷. Jego zdaniem pełny obraz wykładni operatywnej powinien obejmować

²¹ L. Leszczyński, *Wykładnia operatywna (podstawowe właściwości)*, PiP 2009/66, s. 11–23.

²² Z. Ziemiński [w:] S. Wronkowska, Z. Ziemiński, *Zarys teorii prawa*, Poznań 1997, s. 160–161.

²³ L. Leszczyński [w:] A. Kalisz, L. Leszczyński, B. Liżewski, *Wykładnia...*, s. 15.

²⁴ L. Leszczyński [w:] A. Kalisz, L. Leszczyński, B. Liżewski, *Wykładnia...*, s. 15.

²⁵ L. Leszczyński, *Wykładnia operatywna...*, s. 11–23.

²⁶ L. Leszczyński [w:] A. Kalisz, L. Leszczyński, B. Liżewski, *Wykładnia...*, s. 20.

²⁷ L. Leszczyński, *Zagadnienia teorii stosowania prawa. Doktryna i tezy orzecznictwa*, Kraków 2001, s. 114.

dwa rodzaje rozumowań – walidacyjne i derywacyjne, co prowadzi bezpośrednio do ujęcia tej wykładni jako koncepcji walidacyjno-derywacyjnej²⁸. Według L. Leszczyńskiego założenie takie może stanowić podstawę dla zbudowania modelu fazowego procesu wykładni operatywnej, w którym można wyróżnić fazę walidacyjną oraz derywacyjną, przy czym nie oznacza to zwykłej fazowości (etapowości) w tym sensie, że zakończenie pierwszej z nich oznaczałoby automatyczne przejście do drugiej. Możliwe są bowiem „przechodzenia” i „powroty” w ramach ustaleń walidacyjnych i derywacyjnych²⁹. Możliwe są czterocłonowe ujęcia rozumowań interpretacyjnych w ramach wykładni operatywnej, w których dwa podstawowe (walidacyjne i rekonstrukcyjne) będą posiadały albo fazę poprzedzającą, albo fazę następczą. Rozumowania walidacyjne zostałyby poprzedzone intuicjami przedinterpretacyjnymi, a rekonstrukcyjne prowadziłyby na końcu procesu decyzyjnego do dwuskładnikowej decyzji stosowania prawa. Ujęcie to jest dodatkowo nakładane na wykładnię trzech rodzajów norm stanowiących pełną normatywną podstawę decyzji: materialnoprawnych, proceduralnych i konkretnych³⁰.

W przypadku wykładni operatywnej prawa unijnego faza intuicji interpretacyjnych opiera się na argumentach systemowo-aksjologicznych oraz systemowo-strukturalnych. Bardziej złożone są ustalenia walidacyjne, które w zależności od tego, co będzie stanowić źródło rekonstrukcji normy prawnej, są oparte bądź na argumentach systemowo-strukturalnych (w przypadku gdy, źródłem rekonstrukcji są przepisy prawne), funkcjonalnych, wraz z systemowo-strukturalnymi (gdy źródłem są inne decyzje traktowane jako precedensy), bądź aksjologicznych, wraz z systemowo-strukturalnymi (gdy źródłem są kryteria pozaprawne). Rozumowania derywacyjne w procesie współstosowania prawa unijnego odnoszą się natomiast do ustalania terminów i wyrażeń składających się na podstawę normatywną, co wiąże się z klaryfikacją znaczeń przez użycie argumentów językowo-semantycznych, kontekstowo-syntaktycz-

²⁸ L. Leszczyński [w:] A. Kalisz, L. Leszczyński, B. Liżewski, *Wykładnia...*, s. 17.

²⁹ L. Leszczyński [w:] A. Kalisz, L. Leszczyński, B. Liżewski, *Wykładnia...*, s. 17.

³⁰ L. Leszczyński [w:] A. Kalisz, L. Leszczyński, B. Liżewski, *Wykładnia...*, s. 19.

nych oraz systemowych i użyciem reguł weryfikacyjnych (argumenty celowościowo-funkcjonalne i aksjologiczne)³¹.

Koncepcja operatywnej wykładni walidacyjno-derywacyjnej wydaje się najbardziej przydatna dla przedstawienia wykładni prounijnej w orzecznictwie NSA. Model walidacyjno-derywacyjny jest postrzegany w literaturze przedmiotu jako cenny dla wykładni prawa unijnego ze względu na różnorodność źródeł prawa unijnego, które różnią się od źródeł prawa krajowego³². W modelowym przebiegu fazę rozważań walidacyjnych poprzedza argumentacja przedinterpretacyjna. Otwiera to pole do działania koncepcji multicytryczności³³. Koncepcja multicytryczności wiąże się z istnieniem różnych centrów decyzyjnych, co wymaga ich współdziałania w ramach Unii Europejskiej, a co przejawia się również w podziale kompetencji między krajowymi i unijnymi ośrodkami decyzyjnymi³⁴. Koncepcja multicytryczna ma szczególne znaczenie w wykładni prounijnej, którą NSA stosuje w zakresie przepisów o VAT, ze względu na podział kompetencji w wykładni prawa między NSA a TS. Taki podział kompetencji wyznacza rolę TS i NSA na poszczególnych etapach wykładni prounijnej i ma między innymi wpływ na treść pytań prejudycjalnych, które NSA kieruje do TS. Dlatego w pracy zostanie poświęcone odrębne miejsce koncepcji multicytryczności w wykładni prounijnej przepisów o VAT.

Dla niniejszej pracy konieczne jest zwrócenie uwagi na formy komunikacji, jakie zachodzą między podmiotami dokonującymi wykładni operatywnej, a w szczególności relacje, jakie zachodzą między sądami wyższej i niższej instancji. Nie chodzi tutaj tylko o związanie sądu niż-

³¹ A. Kalisz [w:] A. Kalisz, L. Leszczyński, B. Liżewski, *Wykładnia...*, s. 182.

³² K. Paluszek, *Komparatystryka językowa jako narzędzie interpretacyjne TSUE*, Warszawa 2019, s. 21; J. Helios, *Wykładnia prawa Unii Europejskiej* [w:] *System Prawa Unii Europejskiej*, t. 3. *Wykładnia prawa*, red. L. Leszczyński, Warszawa 2019, s. 125.

³³ B. Lenarcik, *Koncepcja multimetryczności a prowsólnotowa wykładnia art. 55 Konstytucji w stosunku do prawa wspólnotowego*, „*Studentckie Zeszyty Naukowe*” 2006/9, s. 77–78; J. Helios, *Wykładnia...*, s. 125–126.

³⁴ Szerzej na temat multicytryczności E. Łętowska, *Multicytryczność systemu prawa i wykładnia jej przyjazna* [w:] *Rozprawy prawnicze. Księga pamiątkowa Profesora Maksymiliana Pazdana*, red. L. Ogiegło, W. Popiołek, M. Szpunar, Kraków 2005; E. Łętowska, *Multicytryczność współczesnego systemu prawa i jej konsekwencje*, PiP 2005/4, s. 3–10.

szej instancji zaleceniami co do dalszego postępowania w przypadku przekazania sprawy do ponownego rozpatrzenia, ale przede wszystkim o bardziej generalny przejaw komunikacji, jakim jest podejmowanie przez sądy poszerzone uchwał. Generalność taka wiąże się z określoną grupą przepisów, która tworzy instytucję prawną pod względem przedmiotowym, a nie pojedynczym przepisem i jest wiążąca dla sądów zwykłych, co wpływa na jednolitość orzecznictwa w odniesieniu do podobnych spraw³⁵. Podobny zakres związania, jak w przypadku relacji między sądem występującym z pytaniem prawnym a sądem w składzie właściwym do podjęcia uchwały, zachodzi w relacjach między sądami krajowymi i sądami ponadnarodowymi w przypadku pytań prejudycjalnych kierowanych do TS³⁶. Formą komunikacji są również rozumowania *per rationem decidendi*, które polegają na wykorzystaniu wyników wykładni dokonywanej przez inny sąd w orzeczeniu, które staje się precedensem dla rozstrzygnięcia w podobnej sprawie³⁷.

Formy komunikacji, jakie w ramach wykładni operatywnej zachodzą między sądami różnych instancji oraz między sądami krajowymi a TS, mają znaczenie również dla przedstawienia modelu orzeczniczego wykładni prounijnej, której dokonuje NSA. W ramach przedstawienia wzorca wykładni kluczowe będzie zbadanie, w jakim zakresie NSA związany jest orzeczeniami prejudycjalnymi TS. Zakres związania uchwałami NSA będzie natomiast istotny dla przedstawienia zarówno etapu tworzenia wzorca wykładni prounijnej, jak i etapu wykładni *sensu stricto*.

Warto sprawdzić, czy NSA w orzeczeniach dotyczących VAT odwołuje się do orzecznictwa TS w sposób charakterystyczny do precedensu, czy też orzecznictwo TS traktowane jest jako argumenty w dyskursie między uczestnikami procesu, które to argumenty są ostatecznie wazone przez Sąd dokonujący ich oceny i orzekający na podstawie argumentów najbardziej przekonujących i adekwatnych do konkretnej sprawy. Wybór koncepcji wykładni prawa, w ramach której NSA dokonuje wykładni prounijnej przepisów o VAT, nie jest wystarczający dla przedstawi-

³⁵ L. Leszczyński [w:] A. Kalisz, L. Leszczyński, B. Liżewski, *Wykładnia...*, s. 24.

³⁶ L. Leszczyński [w:] A. Kalisz, L. Leszczyński, B. Liżewski, *Wykładnia...*, s. 24.

³⁷ L. Leszczyński [w:] A. Kalisz, L. Leszczyński, B. Liżewski, *Wykładnia...*, s. 24.

nia modelu wykładni prounijnej. Istotne jest również wskazanie reguł interpretacyjnych, które są wykorzystywane w ramach tej wykładni. Dyrektywami interpretacyjnymi lub regułami interpretacyjnymi nazywamy wypowiedzi wskazujące w jaki sposób interpretator ma odtwarzać normy postępowania³⁸.

W literaturze przedmiotu wyróżnia się dwa stopnie dyrektyw interpretacyjnych – dyrektywy interpretacyjne pierwszego stopnia oraz dyrektywy interpretacyjne drugiego stopnia. Dyrektywy pierwszego stopnia określają, jak interpretator powinien przypisywać znaczenie regule prawnej, uwzględniając kontekst językowy, systemowy i funkcjonalny. Dyrektywy drugiego stopnia określają natomiast, jak powinny być używane dyrektywy pierwszego stopnia oraz określają metody wyboru między rozbieżnymi wynikami posłużenia się dyrektywami pierwszego stopnia. Dyrektywy drugiego stopnia dotyczą sytuacji, kiedy znaczenie językowe będzie się różniło od znaczenia systemowego oraz funkcjonalnego³⁹. Klasyycznym podziałem reguł wykładni pierwszego stopnia w literaturze polskiej jest zaproponowany przez J. Wróblewskiego podział na wykładnię językową, systemową oraz funkcjonalną (celowościową, teleologiczną)⁴⁰. A. Sołtys w ramach reguł pierwszego stopnia wskazuje dwie dyrektywy interpretacyjne. Według pierwszej reguły interpretacyjnej, ustalając znaczenie normy prawa krajowego, należy przyjąć taką hipotezę interpretacyjną, która nie będzie pozostawać w konflikcie z normą unijną. Według drugiej reguły ustalenie znaczenia normy prawa krajowego polega na nadaniu jej takiej treści, która najlepiej odzwierciedla cel wyznaczony przez prawodawcę unijnego⁴¹. Powołany autor zasadnicze znaczenie w rekonstrukcji wykładni prounijnej przypisuje regułom interpretacyjnym drugiego stopnia. W tym zakresie argumentuje, że realizacja obowiązku wykładni prounijnej oznacza zakaz poprzestania na wykładni uzyskanej w wyniku zastosowania językowych dyrektyw interpretacyjnych. Innymi słowy, stanowi ona również nakaz wykorzystania wszystkich dyrektyw wykładni nawet

³⁸ J. Wróblewski, *Rozumienie...*, s. 77.

³⁹ J. Wróblewski, *Rozumienie...*, s. 77.

⁴⁰ J. Wróblewski, *Rozumienie...*, s. 77.

⁴¹ A. Sołtys, *Obowiązek wykładni zgodnej w kontekście...*, s. 489.

przy uzyskaniu jednoznacznego wyniku wykładni językowej⁴². Dla sądu krajowego dokonującego wykładni prounijnej oznacza to obowiązek odrzucenia zasady pierwszeństwa rezultatów wykładni językowej oraz modelu subsydiarności w stosowaniu dyrektywy wykładni⁴³.

W literaturze obowiązek dokonywania wykładni prounijnej jest podniesiony do rangi zasady ogólnej prawa unijnego⁴⁴. Zasada dokonywania wykładni prounijnej stanowi, podobnie jak zasady bezpośredniego skutku, pierwszeństwa i odpowiedzialności odszkodowawczej państw członkowskich, instrument służący efektywności prawa unijnego w krajowym porządku prawnym⁴⁵.

Obowiązek wykładni prounijnej nie został wyraźnie ujęty w prawie pierwotnym ani wtórnym, ale został wywiedziony przez TS, przy zastosowaniu wykładni celowościowej, z traktatów po to, by zapewnić skuteczne osiągnięcie celów integracyjnych.

Konieczność uwzględniania prawa unijnego w dokonywaniu wykładni przepisów prawa krajowego doprowadziła do sformułowania szczególnej dyrektywy interpretacyjnej, którą jest zasada wykładni prounijnej z prawem unijnym⁴⁶. Dyrektywa ta oznacza wymóg wyboru spośród dwóch lub większej liczby hipotez interpretacyjnych tej, której rezultat w największym stopniu zgodny jest z prawem europejskim⁴⁷. Jako podstawę dla dokonywania wykładni prounijnej TS wskazuje się art. 249 akapit trzeci TWE (obecnie art. 288 akapit trzeci TFUE), przewidujący wymóg osiągnięcia skutku zgodnego z celem wyznaczonym przez dyrektywę oraz art. 10 TWE (art. 4 ust. 3 TUE) obligujący państwa

⁴² A. Sołtys, *Obowiązek wykładni zgodnej w kontekście...*, s. 489.

⁴³ A. Sołtys, *Obowiązek wykładni zgodnej w kontekście...*, s. 489.

⁴⁴ C. Mik, *Wykładnia...*, s. 115, 121–122.

⁴⁵ A. Sołtys, *Wykładnia contra legem jako kryterium wyznaczania granicy obowiązku wykładni prawa krajowego zgodnie z prawem UE w polskim porządku prawnym* [w:] *Dostawienie prawne pierwszych lat członkostwa Polski w Unii Europejskiej*, red. S. Biernat, S. Dudzik, Warszawa 2011, s. 121.

⁴⁶ B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013, s. 189.

⁴⁷ B. Brzeziński, *Zagadnienie wykładni prawa podatkowego w kontekście członkostwa Polski w Unii Europejskiej*. *Wykładnia prounijna*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2010/3–4, s. 12.

członkowskie do podejmowania wszelkich środków mających na celu zapewnienie wykonania zobowiązań państw członkowskich⁴⁸. Pierwotnie określenie podstawy prawnej do stosowania wykładni prounijnej nastąpiło przez tzw. formułę Marleasing, tj. orzeczenia wydane przez TS w sprawie Marleasing⁴⁹ i Wagner Miret⁵⁰, w których Trybunał odwołał się do art. 288 TFUE i art. 4 ust. 3 TUE. W prawie krajowym zasada interpretacji przyjaznej dla prawa unijnego, zgodnie ze stanowiskiem TK, znajduje oparcie w art. 91 ust. 1 Konstytucji RP i może ona polegać między innymi na tym, że w przypadku kiedy istnieje kilka możliwości interpretacyjnych, należy wybierać tę, która jest najbliższa *acquis communautaire*⁵¹. Stanowisko TK jest zgodne z definicją wykładni prounijnej, którą w jednym z orzeczeń przedstawił TS, uznając, że wykładnia prounijna oznacza obowiązek wykładni prawa krajowego w granicach wyznaczonych przez prawo wspólnotowe⁵².

Pojęcie wykładni prounijnej *sensu stricto* pojawiło się w orzecznictwie TS w wyroku w sprawie Pfeiffer, gdzie TS użył sformułowania „wymóg dokonywania wykładni zgodnej prawa krajowego”⁵³. W wyroku tym TS posłużył się również pojęciem „zasada dokonywania wykładni zgodnej”⁵⁴. W stanie prawnym przed wejściem w życie Traktatu z Lizbony TS wywodził obowiązek wykładni prawa krajowego w odniesieniu do regulacji prawa wspólnotowego (początkowo w odniesieniu do dyrektyw), następnie rozszerzył ten obowiązek na decyzje ramowe III filara Unii Europejskiej. Po wejściu w życie Traktatu z Lizbony, na mocy którego Unia Europejska przejęła dorobek Wspólnoty, wydaje się, że należy mówić o zgodności prawa krajowego z prawem unijnym. Na gruncie VAT wykładnię zgodną można zdefiniować jako szczególną dyrektywę interpretacyjną, wyboru spośród dwóch lub większej liczby hipotez interpretacyjnych tej, której rezultat w największym stopniu zgodny

⁴⁸ Wyrok TS z 5.10.2004 r., C-397/01 – C-403/01, Pfeiffer, ECLI:EU:C:2004:584, pkt 110, 112.

⁴⁹ Wyrok TS z 13.11.1990 r., C-106/89, Marleasing SA, ECLI:EU:C:1990:395.

⁵⁰ Wyrok TS z 16.12.1993 r., C-334/92, Wagner Miret, ECLI:EU:C:1993:945.

⁵¹ Wyrok TK z 28.01.2003 r., K 2/02, OTK-A 2003/1, poz. 4.

⁵² Wyrok TS z 7.01.2004 r., C-60/02, X, ECLI:EU:C:2004:10, pkt 59.

⁵³ Wyrok TS z 5.10.2004 r., C-397/01 – C-403/01, Pfeiffer, pkt 114.

⁵⁴ Wyrok TS z 5.10.2004 r., C-397/01 – C-403/01, Pfeiffer, pkt 115.