
**GŁOSA KRYTYCZNA DO WYROKU
TRYBUNAŁU SPRAWIEDLIWOŚCI UNII
EUROPEJSKIEJ Z DNIA 20 GRUDNIA 2017 R., C
500/16**

20 grudnia 2017 r. Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej jako: TSUE) wydał wyrok¹ w sprawie pytania prejudycjalnego na podstawie art. 267 Traktatu o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej² z wniosku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16 września 2016 r., w którym stwierdził, że „**zasady równoważności i skuteczności należy w świetle art. 4 ust. 3 TUE interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym, tego rodzaju, co przepisy w postępowaniu głównym, umożliwiającym oddalenie wniosku o zwrot nadpłaty VAT, gdy wniosek ów został złożony przez podatnika po upływie pięcioletniego terminu przedawnienia, pomimo że z wyroku Trybunału wydanego po upływie owego terminu wynika, że zapłata VAT stanowiąca przedmiot owego wniosku o zwrot nie była należna**”.

Powyższe orzeczenie zapadło w następującym stanie faktycznym: prowadząca działalność gospodarczą polegającą na zawieraniu umów leasingu Caterpillar Financial Services sp. z o.o. oferowała dodatkowo leasingobiorcom możliwość ubezpieczenia przedmiotu leasingu i w razie skorzystania przez nich z takiej możliwości, spółka zawierała z towarzystwem ubezpieczeniowym stosowną umowę ponosząc jej koszty, ale kosztami składek ubezpieczeniowych obciążając podmioty, na rzecz których umowa została zawarta. W wystawianych przez spółkę fakturach składki na ubezpieczenie traktowane były jako czynności zwolnione od podatku od towarów i usług (dalej jako VAT). W międzyczasie uchwałę w sprawie obowiązku opodatkowania podatkiem VAT kosztów ubezpieczenia przedmiotu leasingu łącznie z podstawą opodatkowania wynikającą z umowy leasingu wydał Naczelny Sąd

¹ Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (Druga Izba) z dnia 20 grudnia 2017 r., C-500/16 Legalis nr 1696934.

² Traktat o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej, Dz.U. UE 2012 C 326/50, dalej jako: TFUE.

Administracyjny³. Wobec zawiadomienia Urzędu Kontroli Skarbowej w Warszawie o zamiarze wszczęcia postępowanie kontrolnego za okres od grudnia 2005 do grudnia 2006 r., spółka złożyła korekty faktur VAT i w dniu 30 grudnia 2010 r. zapłaciła zaległy podatek VAT od niepodatkowanych wcześniej składek ubezpieczeniowych. W styczniu 2013 r. TSUE wydał wyrok⁴ z pytania prejudycjalnego NSA w ramach postępowania o odmowę zwolnienia z podatku VAT czynności ubezpieczenia przedmiotu leasingu, w którym TSUE stwierdził, że „Jeżeli leasingodawca ubezpiecza przedmiot leasingu, obciążając dokładnym kosztem tego ubezpieczenia leasingobiorcę, w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym taka czynność stanowi transakcję ubezpieczeniową w rozumieniu art. 135 ust. 1 lit. a) dyrektywy⁵”, wobec czego stanowi czynność zwolnioną od podatku VAT.

Wobec tego spółka Caterpillar wystąpiła w dniu 11 marca 2013 r. do Naczelnika Drugiego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie o zwrot nadpłaty VAT za okres od grudnia 2005 r. do grudnia 2011 r. Postanowieniem z dnia 11 kwietnia 2013 r. organ odmówił wszczęcia postępowania w sprawie o zwrot nadpłaty VAT w odniesieniu do poszczególnych miesięcy od grudnia 2005 r. do listopada 2007 r. powołując się na upływ pięcioletniego terminu przedawnienia przewidzianego w art. 70 § 1 ordynacji podatkowej, zgodnie z którym zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Artykuł 80 § 1 ordynacji z kolei stanowi, że „Prawo do zwrotu nadpłaty podatku wygasa po upływie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin jej zwrotu”, a zgodnie z art. 79 § 2 o.p.⁶ „Prawo do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty oraz wniosku o zwrot nadpłaty wygasa po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, chyba że ustawy podatkowe przewidują inny tryb zwrotu podatku”.

Powyższe postanowienie zostało utrzymane w mocy przez organ drugiej instancji, natomiast Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie uchylił zaskarżone postanowienie uznając, że organ powinien wydać decyzję odmowną, a nie odmówić postanowieniem wszczęcia postępowania, a ponadto wskazał, że spółka nie mogła domagać się zwrotu nadpłaty podatku za wskazany okres wobec jego przedawnienia. Zarówno spółka jak i organ zaskarżyły powyższy wyrok do Naczelnego Sądu Administracyjnego. NSA w tym stanie rzeczy uznając, że przepisy prawa polskiego nie przewidują podstawy prawnej umożliwiającej podmiotowi, który

³ Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 8 listopada 2010 r., I FPS 3/10, LEX nr 736529.

⁴ Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 17 stycznia 2013 r., C-224/11, Legalis nr 555673.

⁵ Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz.U. UE L 347.

⁶ W brzmieniu od 1 stycznia 2016 r. na mocy ustawy z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. 2015 poz. 1649.

W dacie złożenia wniosku przez spółkę art. 79 § 2 o.p. miał następujące brzmienie: „ Prawo do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty wygasa po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego”.

działając w zaufaniu do organów państwa, uiścił nienależny podatek, do żądania jego zwrotu już po terminie przedawnienia z art. 70 § 1 o.p., skierował pytanie prejudycjalne do TSUE o następującej treści: **Czy wyrażone w art. 4 ust. 3 Traktatu o Unii Europejskiej zasady skuteczności i lojalnej współpracy oraz równoważności lub jakakolwiek inna właściwa zasada przewidziana w prawie Unii, przy uwzględnieniu wykładni dokonanej przez Trybunał w wyroku z dnia 17 stycznia 2013 r. w sprawie C-224/11 BGŻ Leasing sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Warszawie, sprzeciwiają się w dziedzinie podatku od wartości dodanej przepisom krajowym lub praktyce krajowej, które uniemożliwiają zwrot nadpłaty powstałej w następstwie pobrania należnego VAT niezgodnie z prawem Unii w sytuacji, w której na skutek postępowania władz krajowych, jednostka mogła skorzystać ze swoich uprawnień dopiero po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego?**

Istotą orzeczenia TSUE w niniejszej sprawie była odpowiedź na kwestię wykładni art. 4 ust. 3 Traktatu o Unii Europejskiej⁷ i płynącej z niej zasady lojalnej współpracy w kontekście tego, czy umożliwia ona krajom członkowskim oddalić wnioski o zwrot nadpłaty podatku VAT złożony po terminie przedawnienia, nawet wówczas, gdy orzeczenie TSUE stwierdzające możliwość ubiegania się o taki zwrot zapadło po upływie tego terminu. Argumentacja TSUE w niniejszej sprawie rozpoczyna się od stwierdzenia, że art. 267 TFUE przyznaje Trybunałowi kompetencję do wyjaśniania i uściślenia znaczenia oraz zakresu określonych norm będących przedmiotem postępowania od daty ich wejścia w życie oraz, że dokonana przez nich interpretacja może być stosowana do stosunków prawnych powstałych przed wydaniem wyroku⁸. Ze stanowiskiem tym należy się co do zasady zgodzić, albowiem na tej właśnie podstawie spółka Caterpillar dochodziła zwrotu nadpłaty podatku VAT. TSUE wskazuje jednakże, że prawo do zwrotu podatku powstaje *per se* i „jest konsekwencją i dopełnieniem praw przyznanych podmiotom prawa przez przepisy prawa Unii”, a także, że kraje członkowskie „zachowują prawo stosowania zasad proceduralnych przewidzianych w ich wewnętrznym porządku prawnym, w szczególności w zakresie terminów prekluzji, z zastrzeżeniem przestrzegania zasad równoważności i skuteczności”⁹. Istotą problemu było więc to czy w realiach danej sprawy zachowana została zasada równoważności i skuteczności.

⁷ Traktat o Unii Europejskiej, Dz.U. UE C 326, dalej jako: TUE.

⁸ Punkt 31 uzasadnienia wyroku, zob. przywołany tam Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 14 kwietnia 2015 r., C 76/14, Legalis nr 1281372; zob. też: D. Antonów *Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości w procesie stosowania prawa przez organy podatkowe* [w:] „Studia Finansowoprawne” nr 2, 2011, s. 9-24.

⁹ Punkt 35 i 37 uzasadnienia wyroku, zob. przywołany tam Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 6 września 2011 r., C-398/09, Legalis nr 364656.

Nie można się zgodzić ze stanowiskiem TSUE, który swoje rozstrzygnięcie w przedmiotowej sprawie oparł na stwierdzeniu, że nie narusza zasady równoważności stosowanie jednakowego pięcioletniego terminu przedawnienia, który odnosi się zarówno do środków o charakterze wewnętrznym (chroniących interes fiskalny państwa), jak i środków mających na celu ochronę praw jednostek. Według Trybunału powyższy termin nie narusza zasady równoważności, albowiem „może on umożliwić każdemu przeciętnie uważnemu podatnikowi skuteczne dochodzenie uprawnień przysługujących mu w porządku prawnym Unii”. TSUE uznał, że w rozpoznawanej sprawie subiektywne przekonanie spółki Caterpillar o konieczności zapłaty podatku ze względu na wcześniejsze orzeczenie NSA nie było uzasadnione, albowiem spółka miała możliwość zakwestionowania żądania organów podatkowych na drodze sądowej bez konieczności oczekiwania na wykładnię odpowiednich przepisów.

Powyższa argumentacja Trybunału nie jest przekonująca. Co prawda, co do zasady, stosowanie jednakowego pięcioletniego terminu przedawnienia dla roszczeń organów podatkowych, a więc mających na celu ochronę praw podatnika i do zobowiązań państwa względem tego podatnika, czyni zadość zasadzie równoważności. Niemniej Trybunał nie odniósł się do kwestii różnic między tymi terminami. O ile bowiem w odniesieniu do przedawnienia nadpłaty termin przewidziany w art. 80 § 1 ordynacji podatkowej został przewidziany jako bezwzględny termin prawa materialnego¹⁰, tak termin przedawnienia zobowiązania podatkowego określony w art. 68 § 1 i 2 takiego charakteru nie ma, ponieważ dalsze przepisy ordynacji przewidują szereg wyjątków powodujących zawieszenie biegu terminu przedawnienia, które nie znajdują zastosowania do przedawnienia nadpłaty. Prowadzi to zatem do wyraźnego uprzywilejowania pozycji organów państwa względem pozycji podatnika. Co do powiązania terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego a zwrotu nadpłaty już w 2012 r. NSA stwierdził, że „Przedawnienie zobowiązania podatkowego nie powoduje niemożności wydania decyzji w sprawie stwierdzenia nadpłaty, skoro istotą sprawy jest w tym przypadku stwierdzenie, czy część (całość) kwoty zapłaconej jako podatek faktycznie nie jest podatkiem należnym”¹¹.

Ponadto, nie jest trafna argumentacja Trybunału odnośnie tego, że spółka miała możliwość odmówienia zapłaty żadanego zaległego podatku VAT. Gdyby spółka postąpiła tak

¹⁰ J. Rudowski [w:] S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, J. Rudowski *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2017, komentarz do art. 80, teza nr 2.

¹¹ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 2 marca 2012 r., II FSK 1982/11, LEX nr 1167748.

jak chciałby tego TSUE i nie zapłaciła należnego według organów podatkowych i ówczesnej linii orzeczniczej NSA zaległego podatku, naraziłaby się na jeszcze większą odpowiedzialność podatkową z tytułu odsetek, a także z tytułu dodatkowego zobowiązania podatkowego (począwszy od 1 stycznia 2017 r.¹²) w wysokości 30% kwoty zaniżenia zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 112b ustawy o VAT. W stosunku zaś do pracowników spółki na podstawie art. 9 § 3 k.k.s. możliwe było ich pociągnięcie do odpowiedzialności karno-skarbowej, a na podstawie art. 24 § 1 k.k.s. obciążenie posiłkowo karą grzywny samej spółki. Pozostaje zatem bez wątpliwości, że działanie spółki w przedmiotem sprawie nie było sprzeczne z postępowaniem przeciętnie uważnego podatnika, było ono bowiem skierowane na minimalizację negatywnych skutków podatkowych dla spółki w oparciu o przyjętą przez Naczelną Sąd Administracyjny wykładnię przepisów. Według orzecznictwa Trybunału w systemie praworządnym obywatel ma prawo do ochrony swoich przewidywań opartych na obowiązujących normach prawnym, klarownych przepisach oraz stałości orzecznictwa¹³. Czynienie przeciętnie uważnemu podatnikowi zarzutu z tego, że zastosował się do powszechnie obowiązujących przepisów oraz utrwalonej linii orzeczniczej unikając w ten sposób dalszych niekorzystnych dla siebie konsekwencji jest sprzeczne z podstawowymi zasadami Unii Europejskiej. Dopiero wydanie przez TSUE wyroku w sprawie BGŻ Leasing w 2013 r. oraz wydana w jej następstwie interpretacja ogólna Ministra Finansów¹⁴ umożliwiły spółce zasadne podnoszenie zwrotu zapłaconego nienależnie podatku. W tych zatem okolicznościach na gruncie polskiej regulacji ordynacji podatkowej bardziej zasadne byłoby stwierdzenie, że nadpłata podatku powstaje w wyniku orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości (art. 74 ordynacji), a zatem od tego terminu liczyć należy termin przedawnienia określony w art. 80 § 1 ordynacji. Podstawowe bowiem znaczenie dla kwestii zwrotu nadpłaty podatku ma termin określony w art. 80 § 1 o.p., a nie w art. 70 § 1 o.p. Bezpieczeństwo prawne podatnika oraz ochrona jego praw słusznie nabytych przemawiają za tym by nie były one zbyt mocno ograniczone bez możliwości przeciwdziałania temu zjawisku przez podatnika¹⁵. Celem wykładni prawa podatkowego jest z kolei realizacja zasady pewności prawa i sprawiedliwości opodatkowania¹⁶. Wobec tego taka wykładnia przepisów ordynacji, która przez wykorzystanie niedozwolonej praktyki państwa w zakresie opodatkowania czynności leasingowych, uniemożliwia następnie podatnikowi podważenie tej nielegalnej praktyki ze względu na upływ

¹² Rozdział 5 ustawy o podatku od towarów i usług wprowadzony ustawą z dnia 16 listopada 2016 r. Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej, Dz.U. 2016 poz. 1948.

¹³ R. Mastalski *Wpływ orzecznictwa na stosowanie prawa podatkowego*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2/2011, s. 123.

¹⁴ Interpretacja/ Ogólna Nr PT3/033/1/101/AEW/13/63224 Ministra Finansów wydana w związku z wyrokiem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 17 stycznia 2013 r. w sprawie C-224/11 BGŻ Leasing sp. z o.o., Dz.Urz. MF z 2013 r. poz. 22.

¹⁵ A. Gomułowicz *Zasady podatkowe wczoraj i dziś*, Warszawa 2001, s. 30.

¹⁶ R. Wolański *System podatkowy w Polsce*, Warszawa 2016, s. 65.

czasu, którego biegu strona nie mogła skutecznie przerwać, jest sprzeczne z zasadą równoważności.

Z powyższych zatem względów stanowisko zawarte w glosowanym wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej budzi co najmniej kontrowersje. Wywiedziona bowiem przezeń teza trudna jest do obrony przede wszystkim z punktu widzenia słuszności i celowości prawa. Zadać bowiem sobie należy pytanie o istotę i rolę jaką w systemie podatkowym pełnić powinna instytucja zwrotu nadpłaty podatku, którą jest przecież zabezpieczenie interesu podatników. Ograniczenie tej istoty stanowi określony termin dla skorzystania z przysługującego podatnikowi prawa, jednak nie powinien on być rozumiany w taki sposób, który w ogóle uniemożliwiałby skorzystania z prawa. Dopiero obiektywna możliwość skorzystania z prawa i upływ określonego terminu pozwala domniemać, że strona rezygnuje z przysługującego jej uprawnienia. Tymczasem wywodzona przez TSUE taka możliwość uregulowania przez kraj członkowski przepisów podatkowych, które ze względu na upływ terminów powodują niemożliwość zakwestionowania pobranego podatku po upływie terminu jego przedawnienia, kiedy po tym terminie powstały ku temu okoliczności, jest sprzeczna z istotą tej instytucji.

Streszczenie

Glosa dotyczy orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej zapadłego w wyniku pytania prejudycjalnego polskiego Naczelnego Sądu Administracyjnego dotyczącego możliwości domagania się zwrotu nadpłaty podatku po terminie przedawnienia zobowiązania podatkowego. TSUE przyjął w nim negatywne dla podatnika stanowisko, co zostaje poddane krytyce w glosie.

Słowa kluczowe

Przedawnienie, nadpłata podatku, VAT, leasing.

O Autorze

Jan Kluza – magister prawa, doktorant na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego, aplikant Krajowej Szkoły Sądownictwa i Prokuratury.

Summary

The gloss concerns about judgement of the Court of Justice of the European Union as a result of the question referred by the Polish Supreme Administrative Court regarding the possibility of requesting the reimbursement of tax overpayment after the statute of limitations for the tax liability. The CJEU adopted a negative position for the taxpayer, which is criticized in a loud voice.

Key words

Expiration, overpaid tax, VAT, leasing.