



ODP

WYROK
W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 20 marca 2025 r.

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie:

Przewodniczący - Sędzia NSA	Artur Mudrecki
Sędzia NSA	Zbigniew Łoboda (sprawozdawca)
Sędzia NSA	Marek Olejnik
Protokolant	Katarzyna Wojnarska

po rozpoznaniu w dniu **20 marca 2025 r.**

na rozprawie w **Izbie Finansowej**

skarg kasacyjnych **Rzecznika Praw Obywatelskich** oraz [REDACTED]

od wyroku **Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie**

z dnia **25 lutego 2021 r.**, sygn. akt **III SA/Wa 581/20**,

w sprawie ze skargi [REDACTED]

na decyzję **Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie**

z dnia **21 stycznia 2020 r.**, [REDACTED]

w przedmiocie **podatku od towarów i usług za lipiec 2018 r.**

- 1) **uchyla zaskarżony wyrok w całości,**
- 2) **uchyla decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie z dnia 21 stycznia 2020 r., [REDACTED] oraz poprzedzającą ją decyzję Naczelnika Urzędu Skarbowego [REDACTED] z dnia 25 czerwca 2019 r. nr [REDACTED]**
- 3) **zasądza od Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie na rzecz [REDACTED] kwotę 7.428 (słownie: siedem tysięcy czterysta dwadzieścia osiem) złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania za obie instancje.**



Na oryginale właściwe podpisy
Za zgodność z oryginałem

Katarzyna Wojnarska
starszy inspektor sądowy

UZASADNIENIE

Wyrokiem z dnia 25 lutego 2021 r., sygn. akt III SA/Wa 581/20, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie, po rozpoznaniu sprawy ze skargi [REDAKTOWANE] (dalej: „skarżący” lub „strona”) na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (dalej: „DIAS”, „organ odwoławczy”, „organ drugiej instancji”) z dnia 21 stycznia 2020 r. w przedmiocie podatku od towarów i usług za lipiec 2018 r., działając na podstawie art. 151 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2022 r., poz. 329 z późn. zm., dalej – „p.p.s.a.”) – oddalił skargę.

Z uzasadnienia wyroku wynika, że wskazaną wyżej decyzją, DIAS utrzymał w mocy decyzję Naczelnika Urzędu Skarbowego [REDAKTOWANE] (dalej: „NUS”) z dnia 25 czerwca 2019 r., którą organ ten dokonał względem strony rozliczenia podatku od towarów i usług za lipiec 2018 r.

Zdaniem organu odwoławczego, decyzja NUS nie naruszała prawa. Zasadnie bowiem nie uwzględniono w rozliczeniu podatku od towarów i usług korekty podatku należnego wynikającej z zastosowania tzw. ulgi na złe długi.

Organ przypomniał, że w złożonej deklaracji korygującej za lipiec 2018 r., skarżący skorygował podatek należny wynikający z faktur wystawionych na rzecz [REDAKTOWANE] z uwagi na ich nieuregulowanie przez kontrahenta. Terminy płatności trzech faktur upływały z dniem 10 września 2015 r. i 10 grudnia 2015 r. Upływ 150 dni od terminu płatności określonego w umowie nastąpił kolejno: dla faktury z dnia 17 sierpnia 2015 r. – w dniu 7 lutego 2016 r. oraz dla faktur z dnia 19 listopada 2015 r. - w dniu 8 maja 2016 r.

DIAS wskazał, że w odniesieniu do faktur wystawionych w 2015 r., termin dokonania korekty podatku należnego, o którym mowa w art. 89a ust. 2 pkt 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. (Dz.U. z 2011 r., Nr 177, poz. 1054 ze zm.) minął z dniem 31 grudnia 2017 r., a zatem skorygowanie deklaracji dopiero w dniu 24 sierpnia 2018 r., to jest po upływie dwuletniego terminu, licząc od końca roku, w którym zostały wystawione faktury dokumentujące wierzytelności, nie mogło wywołać zamierzonego przez stronę skutku. Zdaniem organu ograniczenie czasowe korzystania z ulgi na złe długi jest zgodne z prawem unijnym.

W skardze skierowanej do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie strona zarzuciła naruszenie art. 89a ust. 2 pkt 3 i pkt 5 u.p.t.u., a także

wniosła o wystąpienie do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (w skrócie – „TSUE”) z pytaniami prejudycjalnymi.

W odpowiedzi na skargę DIAS wniósł o jej oddalenie.

W sprawie sądowoadministracyjnej udział swój zgłosił Rzecznik Praw Obywatelskich wnosząc o uchylenie zaskarżonej decyzji a ewentualnie, w razie powzięcia przez Sąd wątpliwości, o wystąpienie do TSUE z pytaniami prejudycjalnymi.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie uznał w zaskarżonym wyroku, że skarga nie zasługiwała na uwzględnienie.

Sąd w pierwszej kolejności za zasadny uznał zarzut naruszenia art. 89a ust. 2 pkt 3 lit. a) u.p.t.u. Stwierdził, że wymóg, aby na dzień poprzedzający dzień złożenia korekty deklaracji podatkowej, dłużnik był nadal zarejestrowany jako podatnik VAT czynny, jest niezgodny z art. 90 dyrektywy 2006/112/WE (dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej – Dz.U.UE.L.2006.347.1 ze zm.), na co wskazuje wyrok TSUE w sprawie czeskiej, to jest z dnia 8 maja 2019 r. w sprawie C-127/18. W wyroku tym Trybunał za niezgodne z dyrektywą 2006/112/WE uznał przepisy krajowe, które przewidują, że podatnik może dokonać korekty podstawy opodatkowania podatkiem od wartości dodanej (VAT) w przypadku całkowitego lub częściowego niewywiązywania się z płatności przez dłużnika kwoty należnej z tytułu transakcji podlegającej temu podatkowi, jeżeli dłużnik ten nie jest już podatnikiem VAT.

Sąd podkreślił, że choć powyższy wyrok Trybunału zapadł na tle pytania prejudycjalnego zadanego przez czeski sąd, to niemalże identyczna regulacja w zakresie warunków uniemożliwiających skorzystanie z ulgi przewiduje również polskie prawo podatkowe.

Ponadto powyższe stanowisko zostało potwierdzone przez TSUE w wyroku z dnia 15 października 2020 r. w sprawie C-335/19, stanowiącym odpowiedź na pytanie prejudycjalne Naczelnego Sądu Administracyjnego. W wyroku tym TSUE orzekł, że „artykuł 90 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie przepisom krajowym, które uzależniają obniżenie podstawy opodatkowania podatkiem od wartości dodanej (VAT) od warunku, by w dniu dostawy towaru lub świadczenia usług, a także w dniu poprzedzającym dzień

złożenia korekty deklaracji podatkowej mającej na celu skorzystanie z tego obniżenia dłużnik był zarejestrowany jako podatnik VAT i nie był w trakcie postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji, zaś wierzyciel był w dniu poprzedzającym dzień złożenia korekty nadal zarejestrowany jako podatnik VAT.

Wskazując na prymat prawa unijnego nad prawem krajowym Sąd pierwszej instancji ocenił, że wymóg, aby dłużnik na dzień złożenia korekty deklaracji podatkowej był zarejestrowanym czynnym podatnikiem podatku od towarów i usług jest irrelevantny w aspekcie możliwości skorzystania z instytucji przewidzianej w art. 89a u.p.t.u.

Natomiast, zdaniem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, nie można było uznać, że niezgodny z art. 90 ust. 1 dyrektywy 2006/11/2/WE jest wymóg złożenia korekty deklaracji w terminie dwuletnim, tak jak to przewiduje art. 89a ust. 2 pkt 5 u.p.t.u. Ograniczenia dotyczące państw członkowskich w kształtowaniu ulgi odnosić można zasadniczo do formalności, jakim podlegają podatnicy. Innym zaś zagadnieniem są terminy dla realizacji tych uprawnień. O ile warunki takie jak wskazane w art. 89a ust. 2 pkt 3 u.p.t.u. (dotyczące statusu wierzyciela i dłużnika) można uznać za „formalności” naruszające zarówno zasadę neutralności jak i proporcjonalności, również w kontekście wcześniejszych orzeczeń TSUE (m.in. wyrok TSUE z dnia 15 maja 2014 r., w sprawie C-337/13), o tyle nie można – niejako automatycznie – za takie „formalności” uznać również terminu określonego w art. 89a ust. 2 pkt 5 u.p.t.u. Czemu innemu bowiem służy ustanowienie przez ustawodawcę warunków dla skorzystania z danego prawa, a czemu innemu określenie terminu jego realizacji.

Wojewódzki Sąd Administracyjny podkreślił, że w orzecznictwie sądowoadministracyjnym dominuje stanowisko, według którego, zakreślenie dwuletniego terminu (o którym mowa w art. 89a ust. 2 pkt 5 u.p.t.u.) na skorzystanie z ulgi na złe długi, nie jest niezgodne z przepisami dyrektywy 2006/112/WE.

Sąd nie zgodził się z argumentacją strony i Rzecznika Prawa Obywatelskich, że skorzystanie w terminie dwuletnim z prawa do pomniejszenia podatku należnego w ramach przedmiotowej ulgi, było dla skarżącego utrudnione z uwagi na podjęcie w pierwszej kolejności dochodzenia zapłaty całej kwoty wierzytelności przed sądem powszechnym, a następnie w trybie egzekucji. Ustawa podatkowa za nieściągalne wierzytelności uznaje bowiem takie, które nie zostały zapłacone w terminie 150 dni

od dnia upływu terminu płatności określonego w umowie lub fakturze i nic nie stało na przeszkodzie aby skarżący w przepisany termin skorzystał z ulgi, a w razie następczego uregulowania należności, dokonał skorygowania pomniejszenia podatku należnego.

Od powyższego wyroku skargi kasacyjne złożyli skarżący oraz Rzecznik Praw Obywatelskich.

Skarżący zaskarżył wyrok Sądu pierwszej instancji w całości, domagając się jego uchylenia, a także po rozpoznaniu skargi - uchylenia decyzji DIAS oraz poprzedzającej ją decyzji NUS, a także zasądzenia zwrotu kosztów postępowania.

Wskazując na podstawy z art. 174 pkt 1 i pkt 2 p.p.s.a. skarżący zarzucił naruszenie:

1. Przepisów prawa materialnego, to jest:

a) art. 89a ust. 2 pkt 5 u.p.t.u. poprzez nieuwzględnienie przy dokonywaniu jego wykładni przepisów prawa materialnego tj. art. 90 ust. 1 i 2 dyrektywy 2006/112/WE w zw. z art. 273 akapit 1 tej dyrektywy, które doprowadziło Sąd do błędnego uznania, że warunkiem dokonania korekty podstawy opodatkowania oraz podatku należnego w przypadku wierzytelności, których nieściągalność została uprawdopodobniona, jest brak upływu 2 lat liczonych od końca roku, w którym została wystawiona faktura dokumentująca wierzytelność, mimo że w świetle przepisów art. 90 ust. 1 i 2 dyrektywy 2006/112/WE oraz art. 273 akapit 1 tej dyrektywy wprowadzenie warunku uzależniającego dokonanie korekty podstawy opodatkowania i podatku należnego od dochowania odpowiedniego terminu jest niedopuszczalne, a przepisy krajowe implementujące dyrektywę 2006/112/WE powinny być interpretowane w taki sposób, aby możliwe było osiągnięcie celów wynikających z dyrektywy 2006/112/WE, które to uchybienie doprowadziło w konsekwencji do błędnego zastosowania na gruncie tej sprawy przepisu art. 89a ust. 2 pkt 5 u.p.t.u., zamiast bezpośrednio skutecznego przepisu art. 90 dyrektywy 2006/112/WE, który to przepis - zgodnie z zasadą pierwszeństwa prawa Unii Europejskiej - winien znaleźć zastosowanie do oceny skuteczności prawnej dokonanej przez skarżącego korekty deklaracji VAT-7 za lipiec 2018. Gdyby bowiem Sąd w sposób właściwy dokonał wykładni art. 89a ust. 2 pkt 5 u.p.t.u., musiałby odmówić wyrażonej w jego treści przesłanki, a w konsekwencji nie mógłby uznać, że skarżący nie był uprawniony do skorygowania podstawy

opodatkowania oraz podatku należnego od towarów i usług za powyższy okres, a w konsekwencji - do błędnego oddalenia skargi w przedmiotowej sprawie;

b) art. 90 ust. 1 i 2 w zw. z art. 273 Dyrektywy 112 poprzez jego niewłaściwe niezastosowanie u podstaw którego legło nieuprawnione przyjęcie, że swoboda regulacyjna przysługująca państwu członkowskiemu na etapie transponowania Dyrektywy 112 pozwalała na wprowadzenie ograniczenia czasowego na skorzystanie z uprawnienia do dokonania korekty podstawy opodatkowania oraz podatku należnego z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług na terytorium kraju w przypadku wierzytelności, których nieściągalność została uprawdopodobniona, w sytuacji w której przepis powyższy winien znaleźć bezpośrednie zastosowanie w związku z nieprawidłową implementacją art. 90 ust. 1 i 2 Dyrektywy 112, której wyraz stanowi sposób sformułowania art. 89a ust. 2 pkt 5 u.p.t.u., co w konsekwencji doprowadziło do błędnego oddalenia Skargi.

2. przepisów postępowania, które miało istotny wpływ na wynik sprawy, tj.:

a) art. 151 p.p.s.a. w zw. z art. 89a ust. 2 pkt 5 u.p.t.u. w zw. z art. 90 ust. 1 i 2 i art. 273 akapit 1 dyrektywy 2006/112/WE poprzez bezzasadne oddalenie skargi w sytuacji w której organ podatkowy rozstrzygający sprawę w drugiej instancji, tj. DIAS nieprawidłowo uznał, że skarżący nie był uprawniony do dokonania korekty podstawy opodatkowania oraz podatku należnego od towarów i usług za miesiąc lipiec 2018 r., dokonanej w dniu 24 sierpnia 2018 r., z uwagi na upływ przewidzianego w art. 89a ust. 2 pkt 5 u.p.t.u., dwuletniego terminu liczonego od końca roku, w którym wystawiona została faktura dokumentująca nieściągalną wierzytelność;

b) art. 141 § 4 p.p.s.a. w zw. z art. 267 zdanie drugie TFUE oraz w zw. z art. 45 ust. 1 Konstytucji RP poprzez sporządzenie uzasadnienia wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 25 lutego 2021 r., sygn. akt III SA/Wa 581/20, w sposób wadliwy, uniemożliwiający analizę toku rozumowania powyższego Sądu w zakresie odmowy skierowania pytań prejudycjalnych do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, w trybie art. 267 TFUE, w przedmiocie zgodności art. 89a ust. 2 pkt 5 u.p.t.u. z art. 90 ust. 1 i 2 w zw. z art. 273 akapit 1 dyrektywy 112 o co wnioskowali zarówno skarżący, jak też i Rzecznik Praw Obywatelskich.

Dodatkowo, w przypadku wątpliwości co do naruszenia art. 90 ust. 1 i 2 dyrektywy 2006/112/WE – strona wniosła o skierowanie pytań prejudycjalnych do TSUE o następującej treści:

1. Czy przepisy dyrektywy 2006/112/WE, a w szczególności - art. 90 ust. 1 i 2 w zw. z art. 273 akapit 1 tejże dyrektywy, przy uwzględnieniu zasad neutralności, proporcjonalności oraz skuteczności ograniczającej autonomię proceduralną państw członkowskich, stoją na przeszkodzie wprowadzeniu w prawie krajowym ograniczenia możliwości obniżenia podstawy opodatkowania w razie całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności ze względu na czas, który upłynął od momentu wystawienia faktury dokumentującej wierzytelność, a w szczególności, czy stoją one na przeszkodzie ustanowieniu w prawie krajowym regulacji dopuszczającej możliwość skorygowania podstawy oraz podatku należnego od towarów i usług od warunku braku upływu 2 lat liczonych od końca roku, w którym wystawiona została faktura dokumentująca wierzytelność, który to warunek wprowadzony został przez ustawodawcę krajowego w treści art. 89a ust. 2 pkt 5 u.p.t.u.?

2. Jeżeli odpowiedź na pytanie pierwsze byłaby przecząca, to czy przy uwzględnieniu w szczególności art. 90 ust. 1 i 2 w zw. z art. 273 akapit 1 dyrektywy 2006/112/WE oraz zasady skuteczności ograniczającej autonomię proceduralną państw członkowskich, ograniczenie możliwości skorzystania z uprawnienia do obniżenia podstawy opodatkowania w razie całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności, poprzez wprowadzenie przez przepisy krajowe terminu na skorzystanie z powyższego uprawnienia - nie uniemożliwia tudzież nie stanowi nadmiernego utrudnienia dla podatnika zamierzającego skorzystać z uprawnienia do obniżenia podstawy opodatkowania w razie całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności, w sytuacji w której podatnik działający w dobrej wierze podjął działania mające na celu zaspokojenie wierzytelności na drodze cywilnoprawnej, przed upływem 2 lat, licząc od roku, w którym wystawiona została faktura dokumentująca wierzytelność, a ponadto w okresie przymusowego egzekwowania należności objętej prawomocnym orzeczeniem sądowym, aż do momentu umorzenia postępowania egzekucyjnego, nic nie wskazywało na to, że egzekwowana wierzytelność jest nieściągalna, przy jednoczesnym spełnieniu przez podatnika pozostałych przesłanek uprawniających do obniżenia podstawy opodatkowania oraz podatku należnego od towarów i usług, oraz w sytuacji w której podatnik nie zdecydował się na złożenie korekty deklaracji w celu skorzystania z ulgi z uwagi na to, że wcześniejsze skorygowanie deklaracji w terminie określonym przez ustawodawcę krajowego, ale przed uzyskaniem prawomocnego orzeczenia zasądzającego roszczenie i jego

egzekucją wiązałoby się potencjalnie z koniecznością ponownej korekty deklaracji poprzez zwiększenie podstawy opodatkowania oraz podatku należnego, czego podatnik chciał uniknąć działając w uzasadnionym przekonaniu o możliwości wyegzekwowania wierzytelności na drodze cywilnoprawnej, a ponadto w okresie przymusowego egzekwowania należności objętej prawomocnym orzeczeniem sądowym, aż do momentu umorzenia postępowania egzekucyjnego, nic nie wskazywało na to, że egzekwowana wierzytelność jest nieściągalna?

Rzecznik Praw Obywatelskich zaskarżył wyrok Sądu w całości, żądając jego uchylenia w całości i przekazania sprawy Sądowi pierwszej instancji do ponownego rozpoznania, a ewentualnie o uchylenie zaskarżonego wyroku i uchylenie decyzji organów podatkowych.

Zaskarżonemu wyrokowi Rzecznik Praw Obywatelskich w oparciu o podstawy z art. 174 pkt 1 i 2 p.p.s.a. zarzucił naruszenie:

1. przepisów prawa materialnego, tj.:

a) art. 89a ust. 2 pkt 5 u.p.t.u. w zw. z art. 91 ust. 3 Konstytucji RP oraz w zw. z art. 90 ust. 1 i 2 oraz art. 273 dyrektywy 2006/112/WE poprzez jego zastosowanie i uznanie, że podatnik nie jest uprawniony do obniżenia podatku należnego z tytułu nieściągalnych wierzytelności po upływie dwuletniego terminu, o którym mowa w tym przepisie, liczonego od końca roku, w którym wystawione zostały faktury obejmujące te wierzytelności, co było konsekwencją nieuprawnionego przyjęcia, że ustawodawca dokonał prawidłowej implementacji art. 90 ust. 1 i 2 dyrektywy 2006/112/WE z uwzględnieniem zasad neutralności i proporcjonalności podatku VAT, w sytuacji, w której zasady te oraz zasada skuteczności ograniczająca autonomię proceduralną państw członkowskich nakazywały odmówić zastosowania tego przepisu z uwagi na zasadę pierwszeństwa prawa unijnego przed prawem krajowym - co w konsekwencji doprowadziło do bezzasadnego oddalenia skargi (art. 151 p.p.s.a.);

b) art. 90 ust. 1 i 2 w zw. z art. 273 dyrektywy 2006/112/WE poprzez jego niezastosowanie będące konsekwencją uznania, że swoboda regulacyjna ustawodawcy krajowego pozwalała mu na wprowadzenie cezury czasowej na dokonanie korekty podstawy opodatkowania w ramach ulgi na złe długi, w sytuacji, w której przepis ten powinien znaleźć bezpośrednie zastosowanie w związku z niezgodnością z nim art. 89a ust. 2 pkt 5 u.p.t.u. - co było efektem nieprawidłowej implementacji art. 90 ust. 1 i 2 dyrektywy 2006/112/WE, nie uwzględniającej jej

celów, jak również założeń unijnego systemu podatku VAT jakimi są zasada neutralności oraz zasada proporcjonalności a także art. 273 dyrektywy 2006/112/WE, nakazującego ograniczać warunki, które muszą spełnić podatnicy chcący skorzystać z ulgi na złe długi tylko do warunków niezbędnych dla zapewnienia prawidłowości poboru podatku VAT oraz zapobiegania oszustwom podatkowym, a termin określony w art. 89a ust. 2 pkt 5 u.p.t.u. takim celom nie służy - co w konsekwencji doprowadziło do bezzasadnego oddalenia skargi (art. 151 p.p.s.a.).

2. Przepisów postępowania, mające istotny wpływ na wynik sprawy, tj.:

a) art. 151 p.p.s.a. w zw. z art. 89a ust. 2 pkt 5, art. 91 ust. 3 Konstytucji RP oraz w zw. z art. 90 ust. 1 i 2 i art. 273 dyrektywy 2006/112/WE poprzez bezzasadne oddalenie skargi w sytuacji, w której DIAS niezasadnie uznał, że podatnik nie jest uprawniony do obniżenia podatku należnego z tytułu nieściągalnych wierzytelności po upływie dwuletniego terminu, o którym mowa w art. 89a ust. 2 pkt 5 u.p.t.u., liczonego od końca roku, w którym wystawione zostały faktury obejmujące te wierzytelności;

b) art. 141 § 4 p.p.s.a. w zw. z art. 267 zdanie drugie Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (TFUE) oraz w zw. z art. 45 ust. 1 Konstytucji RP poprzez sporządzenie nie przesłanie toku rozumowania WSA w Warszawie w zakresie motywów odmowy zastosowania art. 267 TFUE i zaniechania wystąpienia do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z pytaniem prejudycjalnym w zakresie zgodności art. 89a ust. 2 pkt 5 u.p.t.u. z art. 90 ust. 1 i 2 w związku z art. 273 dyrektywy 2006/112/WE - w związku z art. 134 p.p.s.a. - co mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy.

Ponadto Rzecznik Praw Obywatelskich sformułował wniosek, na wypadek nie uwzględnienia argumentacji odnośnie bezpośredniej skuteczności norm prawa unijnego w przedmiotowej sprawie, o skierowanie przez Naczelnego Sąd Administracyjny do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, w trybie art. 267 zdanie trzecie TFUE, następujących pytań prejudycjalnych dotyczących wykładni przepisów prawa unijnego:

1. Czy przepisy dyrektywy 2006/112/WE - w szczególności art. 90 ust. 1 i 2 w związku z art. 273 tej dyrektywy - przy uwzględnieniu zasad neutralności podatkowej i proporcjonalności, a także zasady skuteczności ograniczającej autonomię proceduralną państw członkowskich, stoją na przeszkodzie wprowadzeniu w prawie

krajowym ograniczenia możliwości obniżenia podstawy opodatkowania w razie częściowego lub zupełnego niewywiązania się z płatności ze względu na określony czas, który upłynął od momentu wystawienia dokumentu potwierdzającego wierzytelność, a w szczególności, czy stoją na przeszkodzie ustanowieniu w prawie krajowym regulacji dopuszczającej możliwość skorygowania podstawy opodatkowania oraz podatku należnego z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług pod warunkiem, że od daty wystawienia faktury dokumentującej wierzytelność nie upłynęły 2 lata, licząc od końca roku, w którym została wystawiona, tak jak zostało to przewidziane w art. 89a ust. 2 pkt 5 u.p.t.u., a także powiązania początku biegu tego terminu z dniem wystawienia faktury a nie z dniem, w którym wierzytelność została uznana za nieściągalną ?

2. Jeśli odpowiedź na pytanie pierwsze jest przecząca, to czy, przy uwzględnieniu w szczególności art. 90 ust. 1 i 2 dyrektywy Rady 2006/112/WE oraz zasady skuteczności ograniczającej autonomię proceduralną państw członkowskich, ograniczenie możliwości skorzystania z ulgi - poprzez wprowadzenie przez ustawodawcę krajowego określonej cezury czasowej - nie uniemożliwia podatnikowi obniżenia podstawy opodatkowania w razie częściowego lub zupełnego niewywiązania się z płatności na mocy art. 90 ust. 1 i 2 dyrektywy 2006/112/WE w sytuacji, w której podatnik działający w dobrej wierze podjął działania mające na celu wyegzekwowanie wierzytelności na drodze cywilnoprawnej, przed upływem 2 lat, licząc od końca roku, w którym została wystawiona faktura dokumentująca wierzytelność, a ponadto w okresie egzekwowania wierzytelności na drodze sądowej aż do momentu bezskutecznej egzekucji prawomocnego orzeczenia sądu krajowego żadne okoliczności nie wskazywały na to, że egzekwowana wierzytelność jest nieściągalna i jednocześnie podatnik ten spełnił wszystkie pozostałe przesłanki do skorygowania podstawy opodatkowania oraz podatku należnego?

3. Czy przy uwzględnieniu w szczególności art. 90 ust. 1 i 2 dyrektywy 2006/112/WE oraz zasady skuteczności ograniczającej autonomię proceduralną państw członkowskich, ograniczenie możliwości skorzystania z ulgi - poprzez wprowadzenie przez ustawodawcę krajowego określonej cezury czasowej - nie stanowi nadmiernego utrudnienia dla podatnika chcącego skorzystać z obniżenia podstawy opodatkowania w razie częściowego lub zupełnego niewywiązania się z płatności na mocy art. 90 ust. 1 i 2 dyrektywy 2006/112/WE w sytuacji, w której

podatnik nie zdecydował się na złożenie korekty deklaracji w celu skorzystania z ulgi, gdy według przepisów krajowych nieściągalność wierzytelności uważa się już za uprawdopodobnioną (art. 89a ust. 1a u.p.t.u.) z uwagi na to, że wcześniejsze skorygowanie deklaracji w terminie określonym przez ustawodawcę krajowego, ale przed uzyskaniem prawomocnego orzeczenia zasądzającego roszczenie i jego egzekucją wiązałoby się potencjalnie z koniecznością ponownej korekty deklaracji poprzez zwiększenie podstawy opodatkowania oraz podatku należnego - stosownie do art. 89 ust. 4 u.p.t.u., czego podatnik chciał uniknąć, w sytuacji, w której podatnik miał uzasadnione przekonanie o możliwości wyegzekwowania wierzytelności na drodze cywilnoprawnej, a w okresie egzekwowania wierzytelności na drodze sądowej aż do momentu bezskutecznej egzekucji prawomocnego orzeczenia sądu krajowego żadne okoliczności nie wskazywały na to, że egzekwowana wierzytelność jest nieściągalna?

Z zapisu w systemie informatycznym PASSA wynika, że pismem z dnia 13 maja 2021 r. organ podatkowy złożył odpowiedź na skargę kasacyjną Rzecznika Praw Obywatelskich domagając się jej oddalenia (zarządzeniem z dnia 19 marca 2025 r. dołączono pismo organu do akt sądowych prowadzonych w formie papierowej).

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie w piśmie procesowym z dnia 17 lutego 2025 r. wniósł o oddalenie skarg kasacyjnych oraz zasądzenie zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

W piśmie procesowym z dnia 6 marca 2025 r. skarżący ustosunkował się do stanowiska organu zawartego w piśmie z dnia 17 lutego 2015 r. Z kolei w piśmie procesowym z dnia 17 marca 2025 r. Rzecznik Praw Obywatelskich podtrzymał dotychczasowe stanowisko w sprawie.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje.

Skargi kasacyjne skarżącego oraz Rzecznika Praw Obywatelskich okazały się zasadne.

Wstępnie trzeba przypomnieć, że zgodnie z art. 183 § 1 p.p.s.a. Naczelny Sąd Administracyjny rozpoznaje sprawę w granicach skargi kasacyjnej, z urzędu biorąc pod rozwagę tylko nieważność postępowania. W niniejszej sprawie nie stwierdzono żadnej z przesłanek nieważności wymienionych w § 2 art. 183 p.p.s.a. Podobnie w

trybie tym nie ujawniono podstaw do odrzucenia skargi ani umorzenia postępowania przed sądem pierwszej instancji, które obligowałyby Naczelny Sąd Administracyjny do wydania postanowienia przewidzianego w art. 189 p.p.s.a. (por. uchwała NSA z 8 grudnia 2009 r., sygn. akt II GPS 5/09).

Zasadniczy problem jaki wystąpił w przedmiotowej sprawie dotyczył tego, czy w okolicznościach jakie zaistniały, skarżący mógł obniżyć podatek należny w ramach tzw. ulgi na złe długi, jeżeli obniżenia tego dokonał po upływie 2-letniego okresu, mierzonego od końca roku, w którym wystawione zostały faktury nieopłacone przez dłużnika. W zaskarżonej decyzji DIAS stwierdził, że nie jest możliwa korekta podatku należnego, jaki wynikał z przedmiotowych faktur, albowiem nastąpiła po upływie dwóch lat od końca roku, w którym wystawione zostały nieuregulowane przez dłużnika faktury. Z kolei zdaniem skarżących kasacyjnie, wykluczenie korekty podatku należnego pozostawało w sprzeczności z prawem unijnym.

Zaznaczone okoliczności sprowadzały się do tego, że w związku z niezapłaceniem przez dłużnika należności wynikających z wystawionych przez stronę w dniach 17 sierpnia i 19 listopada 2015 r. faktur VAT, skarżący dochodził tychże wierzytelności w toku postępowań przed Sądem Okręgowym w Warszawie XXVI Wydział Gospodarczy. Postępowania te zakończone zostały wydaniem wyroków: w dniu 30 czerwca 2017 r. [REDAKTOWANE], zaopatrzonym w klauzulę wykonalności z dnia 1 lutego 2018 r. oraz z dnia 21 marca 2018 r. [REDAKTOWANE], zaopatrzonym w klauzulę wykonalności z dnia 25 czerwca 2018 r. W oparciu o te wyroki skarżący zainicjował postępowania egzekucyjne, które z kolei – w wyniku stwierdzenia bezskuteczności egzekucji – zostały umorzone postanowieniami z dnia 26 lipca 2018 r. Skarżący w dniu 24 sierpnia 2018 r. złożył korektę deklaracji za lipiec 2018 r., obniżając kwotę podatku należnego w ramach ulgi na złe długi.

Instytucja tzw. ulgi za złe długi uregulowana została w art. 89a u.p.t.u. Według ust. 1 tego artykułu w brzmieniu mającym zastosowanie w sprawie, podatnik może skorygować podstawę opodatkowania oraz podatek należny z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług na terytorium kraju w przypadku wierzytelności, których nieściągalność została uprawdopodobniona. Korekta dotyczy również podstawy opodatkowania i kwoty podatku przypadającej na część kwoty wierzytelności, której nieściągalność została uprawdopodobniona. Jak stanowi art. 89a ust. 1a u.p.t.u., nieściągalność wierzytelności uważa się za uprawdopodobnioną,

w przypadku gdy wierzytelność nie została uregulowana lub zbyta w jakiejkolwiek formie w ciągu 150 dni od dnia upływu terminu jej płatności określonego w umowie lub na fakturze. Stosownie natomiast do art. 89a ust. 2 u.p.t.u., przepis ust. 1 stosuje się w przypadku, gdy spełnione są następujące warunki: 1) dostawa towaru lub świadczenie usług jest dokonana na rzecz podatnika, o którym mowa w art. 15 ust. 1, zarejestrowanego jako podatnik VAT czynny, niebędącego w trakcie postępowania restrukturyzacyjnego w rozumieniu ustawy z dnia 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne (Dz. U. z 2016 r. poz. 1574, 1579, 1948 i 2260), postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji; 3) na dzień poprzedzający dzień złożenia deklaracji podatkowej, w której dokonuje się korekty, o której mowa w ust. 1: a) wierzyciel i dłużnik są podatnikami zarejestrowanymi jako podatnicy VAT czynni, b) dłużnik nie jest w trakcie postępowania restrukturyzacyjnego w rozumieniu ustawy z dnia 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne, postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji; 5) od daty wystawienia faktury dokumentującej wierzytelność nie upłynęły 2 lata, licząc od końca roku, w którym została wystawiona.

Z kolei zgodnie z art. 90 dyrektywy 2006/112/WE, w przypadku anulowania, wypowiedzenia, rozwiązania, całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności lub też w przypadku obniżenia ceny po dokonaniu dostawy, podstawa opodatkowania jest stosownie obniżana na warunkach określonych przez państwa członkowskie (ust. 1). W przypadku całkowitego lub częściowego niewywiązywania się z płatności państwa członkowskie mogą odstąpić od zastosowania ust. 1 (ust. 2).

Przepis art. 90 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE zobowiązuje państwa członkowskie do obniżenia podstawy opodatkowania, a w efekcie kwoty podatku VAT należnego od podatnika w przypadku, gdy po dokonaniu transakcji podatnik nie otrzyma całości lub części zapłaty. Jak zwraca uwagę TSUE, unormowanie to jest wyrazem zasady, według której podstawą opodatkowania jest świadczenie wzajemne rzeczywiście otrzymane, a w konsekwencji organy podatkowe nie mogą pobrać z tytułu podatku VAT kwoty wyższej od tej, którą otrzymał podatnik (por. wyrok z dnia 15 maja 2014 r. w sprawie C-337/13, pkt 22 i powołane tam orzecznictwo).

Wprawdzie z ust. 2 art. 90 dyrektywy 2006/112/WE wynika, że decyzji państw członkowskich pozostawiono kwestię możliwości wdrożenia obniżenia podstawy opodatkowania (i podatku) w przypadku całkowitego lub częściowego niewywiązywania się z płatności, to polski ustawodawca nie zdecydował się odstąpić

od obniżenia podstawy opodatkowania w takim przypadku (całkowitego lub częściowego niewywiązywania się z płatności).

Nie ulega wątpliwości, że ogólnikowe zaznaczenie w art. 90 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE, iż to państwa członkowskie ustalają warunki obniżenia podstawy opodatkowania w sytuacjach tam przewidzianych, nie oznacza dowolności w określeniu tych warunków. Dowodzą tego orzeczenia TSUE, w których dokonuje się wykładni przepisów unijnych a zwłaszcza dyrektywy 2006/112/WE w kontekście poszczególnych regulacji krajowych dotyczących podstawy obniżenia opodatkowania w przypadkach, o których mowa w art. 90 ust. 1 wymienionej dyrektywy. Przykładowo wymienić tu można powoływany już wyrok TSUE z dnia 15 maja 2014 r. w sprawie C-337/13, czy też wyrok z dnia 15 października 2020 r. w (polskiej) sprawie C-335/19.

W tym ostatnim wyroku Trybunał stwierdził, że artykuł 90 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie przepisom krajowym, które uzależniają obniżenie podstawy opodatkowania podatkiem od wartości dodanej (VAT) od warunku, by w dniu dostawy towaru lub świadczenia usług, a także w dniu poprzedzającym dzień złożenia korekty deklaracji podtynkowej mającej na celu skorzystanie z tego obniżenia dłużnik był zarejestrowany jako podatnik VAT i nie był w trakcie postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji, zaś wierzyciel był w dniu poprzedzającym dzień złożenia korekty deklaracji podatkowej nadal zarejestrowany jako podatnik VAT.

W powyższym wyroku TSUE nie wypowiadał się odnośnie zgodności z dyrektywą 2006/112/WE dwuletniego terminu, o którym mowa w art. 89a ust. 2 pkt 5 u.p.t.u., albowiem prawidłowość (dopuszczalność) tego warunku skorzystania z ulgi nie została poddana badaniu Trybunału (w ramach dokonania wykładni przepisów unijnych w oparciu o sformułowane wówczas pytania prejudycjalne – por. postanowienie NSA z dnia 6 grudnia 2018 r., sygn. akt I FSK 2261/15).

W kontekście powyższego nie można było zgodzić się z Sądem pierwszej instancji, że określenie nieprzekraczalnego terminu na skorzystanie z ulgi na złe długi nie stanowi warunku, o którym mowa w art. 90 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE. Jak wynika bowiem z literalnego brzmienia art. 89a ust. 2 u.p.t.u., ustanawia on „warunki” zastosowania ust. 1 art. 89a u.p.t.u., a więc warunki, pod którymi zaistnieje

możliwość skorygowania postawy opodatkowania oraz podatku od towarów i usług należnego z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług na terytorium kraju.

Zgodzić się należy z Rzecznikiem Praw Obywatelskich oraz skarżącym, że przepis art. 90 ust. 1 i ust. 2 dyrektywy 2006/112/WE winien być odczytywany w kontekście art. 273 tej dyrektywy, do czego skłaniają wypowiedzi Trybunału w sprawach odnoszących się do art. 90 ust. 1 i ust. 2 tej dyrektywy (por. powoływany już wyrok z dnia 15 maja 2014 r. w sprawie C-337/13, a także wyroki: z dnia 12 października 2017 r. w sprawie C-404/16, z dnia 6 grudnia 2018 r. w sprawie C-672/17, czy wreszcie cytowany powyżej z dnia 15 października 2020 r. w sprawie C-335/19).

Według art. 273 akapit 1, państwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych między państwami członkowskim przez podatników oraz pod warunkiem, że obowiązki te, w wymianie handlowej między państwami członkowskimi, będą prowadzić do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic.

Według akapitu 2 art. 273, możliwość przewidziana w akapicie pierwszym nie może zostać wykorzystana do nałożenia dodatkowych obowiązków związanych z fakturowaniem poza obowiązkami, które zostały określone w rozdziale 3.

Z powyższego wynika, że co do zasady, swoboda państwa członkowskiego wyrażona w określeniu warunków, po spełnieniu których podatnik może skorygować podstawę opodatkowania i podatek należny, może być jedynie determinowana potrzebą zapewnienia prawidłowości poboru VAT oraz przeciwdziałania oszustwom podatkowym. Powstaje zatem pytanie, czy określenie warunku w postaci dwuletniego terminu, w jakim możliwe jest obniżenie podstawy opodatkowania, stanowi podjętą przez prawodawcę konieczność do realizacji wymienionych celów, określonych przez art. 273 dyrektywy 2006/112/WE?

Rozważając powyższe pytanie trzeba przede wszystkim zwrócić uwagę, że przedmiotowy termin, w jakim podatnik może (mógł) skorzystać z ulgi na złe długi, nie jest (nie był) normowany w sposób jednolity.

Instytucja ulgi na złe długi została wprowadzona do u.p.t.u. z dniem 1 czerwca 2005 r. na mocy art. 1 pkt 23 ustawy z dnia 21 kwietnia 2005 r. o zmianie ustawy o

podatku od towarów i usług oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U z 2005 r., Nr 90, poz. 756) i termin wyznaczony na skorzystanie z ulgi, określony w art. 89a ust. 2 pkt 5, wynosił pięć lat. Termin ten od dnia 1 grudnia 2008 r. został skrócony do lat dwóch na podstawie art. 1 pkt 44 lit. c) ustawy z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2008 r., Nr 209, poz. 1320). Projekt tej ustawy zmieniającej konsolidował szereg innych projektów zmian ustawy, a w tym projekty objęte drukami sejmowymi nr 697 oraz nr 804, odnoszącymi się do ulgi na złe długi, które jednak nie zmieniały 5-letniej perspektywy (zaproponowano przyjęcie innego momentu początkowego jego obliczenia). Trudno w tym przypadku poznać, jakimi przesłankami kierował się ustawodawca ostatecznie skracając przedmiotowy termin do lat dwóch.

W dalszej kolejności termin, w jakim możliwe jest skorzystanie z ulgi na złe długi wydłużony został do lat trzech, co nastąpiło na podstawie art. 1 pkt 10 lit. a) ustawy z dnia 11 sierpnia 2021 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo bankowe (Dz. U. z 2021 r., poz. 1626). Termin ten obowiązuje od dnia 1 października 2021 r. Z projektu ustawy zmieniającej wynika (druk nr 1236 Sejmu XI kadencji), że zmiana ta oceniona została jako korzystna dla podatników i że termin ten został skorelowany z wynikającym z Kodeksu cywilnego 3-letnim terminem przedawnienia roszczeń przysługujących osobom prowadzącym działalność gospodarczą i mającym związek z prowadzoną przez uprawnionego działalnością gospodarczą.

W świetle powyższych zmian ustawodawczych i ich uzasadnienia nie sposób uznać, że wyznaczenie jedynie dwuletniego terminu, w jakim możliwe jest obniżenie podstawy opodatkowania i podatku należnego z powodu niezapłacenia należności wynikającej z faktury VAT, podyktowane zostało zapewnieniem prawidłowości poboru VAT, bądź też podjęte zostało w celu przeciwdziałaniu oszustwom podatkowym. Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego w składzie orzekającym w przedmiotowym przypadku zachwiana została zasada swobody regulacyjnej (art. 273 akapit 1 dyrektywy 2006/112/WE). Ograniczenie do dwóch lat okresu, w jakim podatnik może skorzystać z ulgi na złe długi w kontekście rozwiązań prawa krajowego wyznaczających w innych okresach obowiązywania tego rodzaju terminy wyraźnie dłuższe (wcześniej 5-letni, zaś w dalszym stanie prawnym 3-letni) nie jest

środkiem koniecznym do realizacji wymienionych wyżej celów, to jest prawidłowego poboru VAT i zapobieżeniu oszustwom podatkowym.

Ograniczenie prawa do korekty podstawy opodatkowania i podatku należnego owym dwuletnim terminem budzi także wątpliwości z punktu widzenia zasady neutralności podatku od towarów i usług i zasady proporcjonalności. Celowość rozważenia w świetle zasady neutralności kwestii ograniczenia w zakresie obniżenia podstawy opodatkowania (art. 90 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE) podkreślił rzecznik generalny w opinii do sprawy C-646/16 (por. pkt 40-44) oraz TSUE w wyroku z dnia 23 listopada 2017 r. wydanym w tej sprawie (z uwzględnieniem analogicznego unormowania art. 11 część C ust. 1 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r.). Uzasadnieniem dla takiego podejścia jest traktowanie przedsiębiorcy jako inkasenta podatkowego na rzecz państwa, który powinien być całkowicie zwolniony z ostatecznego obciążenia podlegającym zapłacie lub zapłaconym podatkiem w ramach swej działalności gospodarczej, która sama podlega VAT (pkt 23 wskazanego obok wyroku TSUE). Zasada proporcjonalności wymaga zaś, aby wdrożenie dyrektywy uwzględniało tylko środki konieczne do realizacji jej celu.

Przedstawione powyżej okoliczności dotyczące dochodzenia przez skarżącego wierzytelności od dłużnika, najpierw w postępowaniu przed sądem powszechnym, a następnie w trybie egzekucji sądowej pokazały, że złożenie skutecznej korekty deklaracji w ramach ulgi na złe długi, po uzyskaniu pewności odnośnie nieściągalności wierzytelności, okazało się niemożliwe z uwagi na (kilkumiesięczne) przekroczenie dwuletniego terminu, o którym mowa w art. 89a ust. 2 pkt 5 u.p.t.u.

Zgodzić się trzeba z twierdzeniami organu, że przepisy u.p.t.u. nie warunkują stosowania ulgi na złe długi od uprzedniego przeprowadzenia postępowania sądowego i egzekucyjnego ukierunkowanego na wydobycie wierzytelności od dłużnika, gdyż za nieściągalną uznaje się wierzytelność, która nie została uregulowana lub zbyta w jakiejkolwiek formie w ciągu 150 dni od dnia upływu terminu jej płatności (art. 89a ust. 1a u.p.t.u.). Nie można jednak nie dostrzegać, że podejmowane przez wierzyciela działania w postępowaniu sądowym i egzekucyjnym mają co do zasady na celu wydobycie całej kwoty wierzytelności, nie zaś tylko kwoty odpowiadającej podatkowi od towarów i usług należnemu. Działania te są zatem naturalnym następstwem braku uregulowania przez dłużnika zapłaty. Ponadto jeżeli

podatnik, który skorzysta z ulgi na złe długi bazując na nieuregulowaniu wierzytelności w ciągu 150 dni, otrzyma następnie należność od dłużnika, wówczas zobowiązany się staje do zwiększenia podstawy opodatkowania oraz kwoty podatku należnego (art. 89a ust. 4 u.p.t.u.). Ta dodatkowa korekta, jakkolwiek w pełni zasadna, stanowi dodatkową formalność nałożoną na podatnika stosującego ulgę na złe długi.

W skargach kasacyjnych podkreśla się, że skarżący nie zdecydował się na skorzystanie z ulgi na złe długi, gdy nieściągalność wierzytelności została uprawdopodobniona, albowiem pozostawał w przekonaniu, że istnieją duże szanse na zaspokojenie roszczeń na drodze cywilnoprawnej.

Wydaje się że wyznaczanie przez ustawodawcę wieloletnich terminów określających czas właściwy do dokonania korekty podstawy opodatkowania i podatku należnego w przypadku nie uregulowania należności ma właśnie umożliwić podatnikowi przedsiębiorcy dokonanie oceny i ewentualnie w pierwszej kolejności podjęcie działań w celu realizacji całości roszczenia. Z tej perspektywy wyznaczenie w sposób arbitralny dwuletniego okresu, który jak pokazuje przykład skarżącego okazał się zbyt krótki, pomimo – jak można przyjąć – uruchomienia bez zwłoki postępowania przed sądem powszechnym, a następnie postępowania egzekucyjnego, nie miało charakteru proporcjonalnego i naruszało zasadę neutralności.

Nie był zasadny zarzut naruszenia art. 141 § 4 p.p.s.a. Przypomnieć należy prezentowane w orzecznictwie stanowisko, że wadliwość uzasadnienia wyroku może stanowić przedmiot skutecznego zarzutu kasacyjnego z art. 141 § 4 p.p.s.a. w sytuacji, gdy sporządzone jest ono w taki sposób, że niemożliwa jest kontrola instancyjna zaskarżonego wyroku. Funkcja uzasadnienia wyroku wyraża się bowiem także w tym, że jego adresatem, oprócz stron, jest także Naczelny Sąd Administracyjny. Tworzy to więc po stronie wojewódzkiego sądu administracyjnego obowiązek wyjaśnienia motywów podjętego rozstrzygnięcia w taki sposób, który umożliwi przeprowadzenie kontroli instancyjnej zaskarżonego orzeczenia w sytuacji, gdy strona postępowania zażąda, poprzez wniesienie skargi kasacyjnej, jego kontroli (por. wyrok NSA z dnia 13 grudnia 2012 r., sygn. akt II OSK 1485/11 oraz z dnia 9 stycznia 2020 r., sygn. akt II GSK 2966/17). Trzeba przeto stwierdzić, że uzasadnienie zaskarżonego wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w

Warszawie realizuje powyższe wymagania. Wynika z niego, jaki stan faktyczny został w tej sprawie przyjęty przez Sąd, dokonano też jego oceny, jak również zawarto rozważania dotyczące wykładni i zastosowania przepisów prawa. Kwestionowanie poprawności wykładni i zastosowania prawa nie mieści się w ramach zarzutu naruszenia art. 141 § 4 p.p.s.a.

Końcowo należy podkreślić, że w sprawie nie wystąpił problem korekty rozliczenia w ramach ulgi na złe długi i przekroczenia wyznaczonego terminu z uwagi nie niemożność jego dochowania z powodu wadliwej implementacji dyrektywy 2006/112/WE w zakresie statusu dłużnika, który był podatnikiem zarejestrowanym jako podatnik VAT czynny w okresie od 8 sierpnia 2013 r. do 30 maja 2018 r. W przypadku skarżącego dwuletni termin, o którym mowa w art. 89a ust. 2 pkt 5 u.p.t.u. upływał bowiem z dniem 31 grudnia 2017 r., a zatem do wykreślenia dłużnika z rejestru podatników VAT czynnych doszło już po upływie rzeczonego terminu.

Mając na uwadze powyższe, Naczelny Sąd Administracyjny na podstawie art. 188 p.p.s.a. uchylił zaskarżony wyrok i rozpoznając skargę, w oparciu o art. 145 § 1 pkt 1 lit. a) p.p.s.a. uchylił zaskarżoną decyzję organu odwoławczego, a także na podstawie art. 135 p.p.s.a. uchylił poprzedzającą ją decyzję organu podatkowego pierwszej instancji. Orzeczenie o zwrocie kosztów postępowania sądowego za obie instancje miało podstawę w art. 200 oraz art. 203 pkt 1 w związku z art. 205 § 2 p.p.s.a.

Ponownie rozpoznając sprawę organ podatkowy pierwszej instancji zobowiązany będzie dostosować się do powyższej oceny prawnej.

Marek Olejnik
Sędzia NSA

Artur Mudrecki
Sędzia NSA



Zbigniew Łoboda
Sędzia NSA

Na oryginale właściwe podpisy
Za zgodność z oryginałem

Katarzyna Wojnarska
starszy inspektor sądowy