

Interpretacja zgodna z wyrokiem NSA, ale sprzeczna z orzecznictwem TSUE – czy zawsze można wierzyć wyrokom NSA?

Zmiana przez Szefa KAS interpretacji indywidualnej
z 17 marca 2025 r., DOP7.8101.88.2024.FMLM

Tomasz Rolewicz
Toruń, 14 marca 2026 r.

Udział biorą:

- Pierwszy wyrok NSA (pozytywny) – zdarzenie przyszłe. Wyrok z dnia 17 lutego 2023 r. (sygn. akt I FSK 1089/19)
- Wyrok Trybunału z dnia 27 kwietnia 2023 r. (wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Vredegerecht te Antwerpen – Belgia) – Fluvius Antwerpen/MX (Sprawa C-677/21)
- Interpretacja indywidualna z dnia 27 lipca 2023 r. Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, nr 0114-KDIP4.4012.9.2018.10.AS
- Drugi wyrok NSA (niekorzystny) – stan faktyczny. Wyrok z dnia 24 maja 2024 r. (sygn. akt I FSK 1154/19)
- Zmiana interpretacji indywidualnej z dnia 17 marca 2025 r., nr DOP7.8101.88.2024.FMLM

O co pytał podatnik?

1. Czy w świetle ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług nielegalny (bezumowny) pobór ciepła przez odbiorcę stanowi czynność niewymienioną w art. 5 ust. 1 ustawy o VAT, a tym samym opłaty, które będą pobierane przez spółkę na podstawie § 45 rozporządzenia Ministra Energii w sprawie szczegółowych zasad kształtowania i kalkulacji taryf oraz rozliczeń z tytułu zaopatrzenia w ciepło nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług?
2. Czy w stosunku do opłat, które będą pobierane przez spółkę na podstawie § 45 rozporządzenia Ministra Energii w sprawie szczegółowych zasad kształtowania i kalkulacji taryf oraz rozliczeń z tytułu zaopatrzenia w ciepło spółka nie ma obowiązku, o którym mowa w art. 106b ustawy o VAT, dokumentowania ich fakturą?

Pierwszy wyrok NSA (pozytywny) – zdarzenie przyszłe

Wyrok z dnia 17 lutego 2023 r. (sygn. akt I FSK 1089/19)

W sporze tym należy przyznać rację Sądowi I instancji, który uznał, że bezumowny pobór ciepła (energii) należy kwalifikować jako delikt cywilny, co wynika z treści art. 3 pkt 18 Prawa energetycznego, w którym uznano pobieranie paliw lub energii bez zawarcia umowy za nielegalny pobór tych paliw lub energii, rozumianej jako energia przetworzona w dowolnej postaci, w tym w postaci ciepła.

Dodatkowo w przepisie art. 57 ust. 1 tej ustawy postanowiono, że w razie nielegalnego pobierania paliw lub energii, przedsiębiorstwo energetyczne może pobierać od odbiorcy, a w przypadku, gdy pobór paliw lub energii nastąpił bez zawarcia umowy, może pobierać od osoby lub osób nielegalnie pobierających paliwa lub energię opłatę w wysokości określonej w taryfie, chyba że nielegalne pobieranie paliw lub energii wynikało z wyłącznej winy osoby trzeciej, za którą odbiorca nie ponosi odpowiedzialności albo dochodzić odszkodowania na zasadach ogólnych.

Argumentacja Sądu cd.

Wobec powyższych rozważań prawidłowo Sąd I instancji skonstatował, że w przypadku opisanym przez spółkę nie dochodzi do przeniesienia prawa do rozporządzania towarami jak właściciel w rozumieniu art. 7 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług.

Należy powtórzyć za tym Sądem, że w sytuacji nielegalnego poboru energii nie może być mowy o rozporządzeniu prawem przez dostawcę energii, gdyż nie składa on oświadczenia woli z zamiarem przeniesienia prawa, którym dysponuje. Przeciwnie – zamiarem dostawcy energii jest raczej uniemożliwienie poboru energii w sposób nielegalny i wyrządzający mu szkodę, co ujawnia się i uzewnętrznia np. przez podejmowanie przez spółkę działań dyscyplinujących, zmierzających do ograniczenia nielegalnego pobierania ciepła poprzez wykorzystanie uprawnień przysługujących jej na podstawie powołanych powyżej rozporządzeń Ministra Energii w sprawie szczegółowych zasad kształtowania i kalkulacji taryf oraz rozliczeń z tytułu zaopatrzenia w ciepło (innych instrumentów spółka nie posiada, albowiem nie jest możliwe zaprzestanie dostarczania energii wyłącznie bezumownemu użytkownikowi bez pozbawiania dostaw ciepła wszystkim innym podmiotom, z którymi spółkę wiążą stosowne umowy i którzy uiszczają wymagane opłaty za pobór ciepła)

Argumentacja Sądu cd.

Przede wszystkim podkreślany przez autora skargi kasacyjnej fakt, że spółka negocjuje dalsze dostawy ciepła z odbiorcami, którzy korzystają z niego w sposób bezumowny, nie oznacza, że toleruje ona stan takiego bezumownego poboru energii. W tym czasie nie wiąże przecież stron żaden stosunek prawny, a spółka ponosi ewidentne straty. Kasator błędnie też uznaje (i na tej okoliczności buduje istotną część swojej argumentacji), że brak możliwości odcięcia energii podmiotowi czerpiącemu ciepło bez stosownej umowy świadczy o legalności jego działania, czy kreuje jakiś bliżej nieokreślony stosunek prawny pomiędzy stronami (stanowi podstawę prawną bezumownego pobierania energii). Z wyjaśnień spółki wynika wyraźnie, że tylko dlatego nie ma możliwości odcięcia ciepła wyłącznie temu konkretnemu podmiotowi, że pociągałoby to za sobą automatycznie pozbawienie ciepła wszystkich innych użytkowników, z którymi przecież spółka ma podpisane umowy i które płacą za dostarczoną energię. W związku z powyższym tylko z tego faktu nie można zasadnie wysnuwać wniosku o legalności zachowania bezumownego odbiorcy energii, czy tolerowania tej sytuacji przez spółkę. Stan taki jest na spółce niejako wymuszony, bowiem przerywając dostawy energii cieplnej, złamałaby wiążące ją umowy z pozostałymi użytkownikami sieci. I jedynie w takim kontekście można twierdzić, iż zachowanie spółki jest zgodne z prawem i zasadami współżycia społecznego.

Nie ma bowiem żadnej sprzeczności pomiędzy twierdzeniem, że pobór energii w takich okolicznościach stanowi delikt cywilny, przy jednoczesnym wskazaniu, iż spółka nie ma możliwości odcięcia bezumownemu użytkownikowi dostaw ciepła.

Wyrok Trybunału z dnia 27 kwietnia 2023 r. – Fluvius Antwerpen/MX (Sprawa C-677/21)

1) Artykuł 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2009/162/UE z dnia 22 grudnia 2009 r., w związku z art. 14 ust. 1 tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że:

dostawa energii elektrycznej dokonywana przez operatora sieci dystrybucji, nawet jeśli jest ona niezamierzona i wynika z bezprawnego działania osoby trzeciej, stanowi odpłatną dostawę towarów obejmującą przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą.

2) Artykuł 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112, zmienionej dyrektywą 2009/162, należy interpretować w ten sposób, że: dostawa energii elektrycznej dokonywana przez operatora sieci dystrybucji, nawet jeśli jest ona niezamierzona i wynika z bezprawnego działania osoby trzeciej, stanowi działalność gospodarczą wykonywaną przez tego operatora, ponieważ wiąże się z ryzykiem nieodłącznie związanym z jego działalnością jako operatora sieci dystrybucji energii elektrycznej.

Drugi wyrok NSA (negatywny) – stan faktyczny

Wyrok z dnia 24 maja 2024 r. (sygn. akt I FSK 1154/19)

Opłaty pobierane przez spółkę energetyczną na podstawie § 46 rozporządzenia Ministra Energii z 17 września 2010 r. oraz od 9 listopada 2017 roku na podstawie § 45 rozporządzenia Ministra Energii z 22 września 2017 r. w sprawie szczegółowych zasad kształtowania i kalkulacji taryf oraz rozliczeń z tytułu zaopatrzenia w ciepło z tytułu bezumownego poboru energii cieplnej **stanowią zapłatę za dostawę towarów** w rozumieniu art. 5 ust. 1 pkt 1 u.p.t.u.

Drugi wyrok NSA (negatywny) – stan faktyczny

Wyrok z dnia 24 maja 2024 r. (sygn. akt I FSK 1154/19)

Również w sprawie będącej przedmiotem postępowania przed NSA, odpowiedni organ państwowy (Minister Energii) wprowadził stosowne przepisy w postaci wskazanych rozporządzeń, które regulują kwestie bezprawnego poboru energii. Ze stanu faktycznego wynika także, że Skarżąca jako przedsiębiorstwo ciepłownicze jest podmiotem prowadzącym działalność polegającą na dostarczaniu energii w sposób stały i zorganizowany. Stąd też przyjąć należy, że w sprawie występuje opisany przez TSUE element stałości. W konsekwencji wnioski wynikające z orzeczenia TSUE potwierdzają prawidłowość stanowiska zajętego przez organ w zaskarżonej interpretacji.

Stwierdzić należało zatem, że opłaty pobierane przez spółkę energetyczną na podstawie § 46 rozporządzenia Ministra Energii z 17 września 2010 r. oraz od 9 listopada 2017 roku na podstawie § 45 rozporządzenia Ministra Energii z 22 września 2017 r. w sprawie szczegółowych zasad kształtowania i kalkulacji taryf oraz rozliczeń z tytułu zaopatrzenia w ciepło z tytułu bezumownego poboru energii cieplnej stanowią zapłatę za dostawę towarów w rozumieniu art. 5 ust. 1 pkt 1 u.p.t.u.

Z tych względów Naczelny Sąd Administracyjny w składzie rozpoznającym niniejszą sprawę nie podziela poglądu wyrażonego w wyroku NSA o sygn. akt I FSK 1089/19 zapadłego w analogicznym stanie faktycznym, lecz dotyczący zdarzenia przyszłego.

Zmiana interpretacji indywidualnej z dnia 17 marca 2025 r., nr DOP7.8101.88.2024.FMLM

w związku ze stwierdzeniem nieprawidłowości interpretacji indywidualnej z 27 lipca 2023 r. Nr 0114-KDIP4.4012.9.2018.10.AS, wydanej przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej po wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 17 lutego 2023 r. sygn. akt I FSK 1089/19, zmieniam z urzędu^[1] wymienioną interpretację stwierdzając, że Państwa stanowisko przedstawione we wniosku z 28 grudnia 2017 r. (data wpływu 2 stycznia 2018 r.), o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie:

* uznania, czy czynności obciążenia odbiorców pobierających energię bezumownie opłatami określonymi na podstawie § 45 rozporządzenia Ministra Energii z 22 września 2017 r. w sprawie szczegółowych zasad kształtowania i kalkulacji taryf oraz rozliczeń z tytułu zaopatrzenia w ciepło, podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług (pytanie nr 1) - jest nieprawidłowe,

Zmiana interpretacji indywidualnej z dnia 17 marca 2025 r., nr DOP7.8101.88.2024.FMLM

Po zapoznaniu się z aktami sprawy stwierdzam, że interpretacja indywidualna z 27 lipca 2023 r. Nr 0114-KDIP4.4012.9.2018.10.AS wydana przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej po wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 17 lutego 2023 r. sygn. akt I FSK 1089/19 jest nieprawidłowa.

Zatem stanowisko Wnioskodawcy w zakresie pytania oznaczonego we wniosku nr 3 i nr 4 uznano za nieprawidłowe z uwagi na uzasadnienie Spółki, w którym wskazano, że opłaty za bezumowny pobór ciepła w opisanym przypadku pozostają poza zakresem ustawy o VAT.

Jednocześnie należy wskazać, że na ocenę prawidłowości przedmiotowej kwestii nie mogą wpłynąć powołane przez Wnioskodawcę orzeczenia sądów administracyjnych oraz interpretacji indywidualnych (wydanych po wyroku sądów administracyjnych), ponieważ stanowią one rozstrzygnięcia w konkretnych sprawach osadzonych w określonych stanach faktycznych/zdarzeniach przyszłych.

Zmiana interpretacji indywidualnej z dnia 17 marca 2025 r., nr DOP7.8101.88.2024.FMLM

Odnosząc się do argumentu Wnioskodawcy, że prezentowane przez niego stanowisko znajduje poparcie w interpretacjach indywidualnych wydanych innym Wnioskodawcom, Szef Krajowej Administracji Skarbowej zauważa, że każda sprawa będąca przedmiotem rozpatrywania pod kątem skutków prawnopodatkowych na gruncie ustawy o VAT jest rozpatrywana indywidualnie, z uwzględnieniem wszystkich okoliczności mogących mieć wpływ na tę ocenę. Wstępna analiza stanów faktycznych/zdarzeń przyszłych w interpretacjach indywidualnych może prowadzić do wniosku o ich tożsamości, jednakże wnikliwa i dogłębna analiza poszczególnych elementów stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego - sam sposób jego przedstawienia - może prowadzić do zgoła odmiennej oceny co ostatecznie wpływa na przyjęte rozstrzygnięcia.

Zmiana interpretacji indywidualnej z dnia 17 marca 2025 r., nr DOP7.8101.88.2024.FMLM

Końcowo wskazać należy, że 2 stycznia 2018 r. do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej wpłynęły dwa wnioski Spółki X. S.A. o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie w sprawie podatku VAT. Oba wnioski odnosiły się do tego samego zagadnienia, jednakże jeden złożony został w zakresie stanu faktycznego, a drugi dotyczył zdarzenia przyszłego.

W konsekwencji dla podmiotu X. S.A wydane zostały dwie interpretacje indywidualne:

- 1) dla stanu faktycznego - interpretacja indywidualna nr (...)
- 2) dla zdarzenia przyszłego - interpretacja indywidualna nr (...).

Obie interpretacje były przedmiotem zaskarżenia.

W sprawie interpretacji indywidualnej wydanej dla stanu faktycznego WSA w Warszawie uchylił interpretację - sygn. akt III SA/Wa 1256/18, a następnie NSA wyrokiem z 24 maja 2024 r. sygn. akt I FSK 1154/19 uchylił wyrok WSA i oddalił skargę powołując się przy tym na orzeczenie TSUE z 27 kwietnia 2023 r. w sprawie C-677/21.

Zmiana interpretacji indywidualnej z dnia 17 marca 2025 r., nr DOP7.8101.88.2024.FMLM

W zakresie interpretacji indywidualnej - co już powyżej wskazano - wydanej dla zdarzenia przyszłego WSA w Warszawie uchylił interpretację wyrokiem o sygn. akt III SA/Wa 1255/18, a następnie NSA wyrokiem z 17 lutego 2023 r. oddalił skargę kasacyjną - wyrok o sygn. akt I FSK 1089/19. W wyniku wykonania orzeczeń wydano 27 lipca 2023 r. interpretację indywidualną nr 0114-KDIP4.4012.9.2018.10.AS - niniejsza sprawa.

W konsekwencji Wnioskodawca jest w posiadaniu dwóch rozbieżnych interpretacji indywidualnych, które wydane zostały w analogicznych okolicznościach.

Wykładnia Trybunału w sprawie C-677/21 ma wpływ na interpretację przepisów ustawy o VAT.

Zauważyć należy również, że niniejsza sprawa odpowiada charakterystyce sprawy C-677/21 Fluvius Antwerpen.

Zmiana interpretacji indywidualnej z dnia 17 marca 2025 r., nr DOP7.8101.88.2024.FMLM

Mając zatem na uwadze okoliczności przedmiotowej sprawy oraz wnioski płynące z orzeczenia TSUE w sprawie C-677/21, Szef Krajowej Administracji Skarbowej wskazuje, iż nie podziela stanowiska Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej przedstawionego w interpretacji indywidualnej z 27 lipca 2023 r. nr 0114-KDIP4.4012.9.2018.10.AS. Stanowisko to jest niezgodne z orzeczeniem TSUE z 27 kwietnia 2023 r. w sprawie C-677/21.

W konsekwencji dokonuję z urzędu zmiany pisemnej interpretacji indywidualnej z 27 lipca 2023 r. nr 0114-KDIP4.4012.9.2018.10.AS wydanej przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, gdyż stwierdzam jej nieprawidłowość.

Zmiana interpretacji indywidualnej z dnia 17 marca 2025 r., nr DOP7.8101.88.2024.FMLM

POUCZENIE o funkcji ochronnej interpretacji

* Szef Krajowej Administracji Skarbowej zgodnie z art. 14e § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej:

może, z urzędu, zmienić wydaną interpretację indywidualną, jeżeli stwierdzi jej nieprawidłowość, uwzględniając w szczególności orzecznictwo sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

Przepis ten nie zawiera ograniczeń czasowych, co oznacza, że jeśli stwierdzona zostanie nieprawidłowość wydanej interpretacji indywidualnej, Szef Krajowej Administracji Skarbowej może, z urzędu, zmienić ją w dowolnym czasie.

POUCZENIE o prawie do wniesienia skargi na zmianę interpretacji indywidualnej

Mają Państwo prawo do zaskarżenia tej zmiany interpretacji indywidualnej do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (...), w terminie 30 dni od dnia jej doręczenia (art. 3 § 2 pkt 4a, art. 13 § 1 i § 2 i art. 53 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi[9]).

No właśnie...

1. Czy organ interpretacyjny może zmienić interpretację wydaną w wykonaniu prawomocnego wyroku NSA, powołując się wyłącznie na późniejszy wyrok TSUE?
 2. Jak interpretować art. 153 i art. 170 p.p.s.a. w sytuacji zastosowania art. 14e §1 O.p.?
 3. Co z postępowaniem ze skargi na zmianę interpretacji indywidualnej? (ewentualnym)
 4. Czy obecna konstrukcja interpretacji indywidualnych zapewnia stabilność ochrony w warunkach odmiennych linii NSA i TSUE?
- Art. 14e. § 1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może z urzędu:
 - 1) zmienić wydaną interpretację indywidualną, jeżeli stwierdzi jej nieprawidłowość, uwzględniając w szczególności
 - 1) orzecznictwo sądów,
 - 2) Trybunału Konstytucyjnego
 - 3) lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej;
 - Art. 153. Ocena prawna i wskazania co do dalszego postępowania wyrażone w orzeczeniu sądu wiążą w sprawie organy, których działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania było przedmiotem zaskarżenia, a także sądy, chyba że przepisy prawa uległy zmianie.
 - Art. 170. Orzeczenie prawomocne wiąże nie tylko strony i sąd, który je wydał, lecz również inne sądy i inne organy państwowe, a w przypadkach w ustawie przewidzianych także inne osoby.

Bardzo dziękuję!



Tomasz Rolewicz

Partner

M +48 510 160 490

E tomasz.rolewicz@pl.gt.com

© Grant Thornton. All rights reserved.

Grant Thornton to jedna z wiodących organizacji audytorsko-doradczych na świecie. W Polsce działamy od 1993 roku. Zatrudniamy zespół ponad 1200 osób, posiadamy 7 biur w kluczowych aglomeracjach, a rocznie obsługujemy ponad 2,5 tys. Klientów. Na świecie jesteśmy obecni w 156 krajach i zatrudniamy ponad 76 tys. pracowników, a historia firmy sięga 1904 roku.