

# **Ustawa o podatku od towarów i usług**

z dnia 11 marca 2004 r. (Dz.U. Nr 54, poz. 535)

Tekst jednolity z dnia 9 listopada 2018 r. (Dz.U. z 2018 r. poz. 2174)

(zm.: Dz.U. z 2018 r. poz. 1629, poz. 2193, poz. 2215, poz. 2244, poz. 2354, poz. 2392, poz. 2433; z 2019 r. poz. 675)



# Dział I. Przepisy ogólne

## Art. 1. [Zakres przedmiotowy]

1. Ustawa reguluje opodatkowanie podatkiem od towarów i usług.
2. Podatek od towarów i usług stanowi dochód budżetu państwa.

### Spis treści

	Nb
I. Uwagi ogólne . . . . .	1
A. Uwagi wprowadzające . . . . .	1
B. Dyrektywy Rady UE – możliwość bezpośredniego stosowania . . . . .	34
II. Podatek od towarów i usług jako element systemu podatkowego . . . . .	84
III. Podatek od towarów i usług jako podatek obrotowy . . . . .	85
IV. Podatek od towarów i usług jako podatek od wartości dodanej . . . . .	88
A. Uwagi wprowadzające . . . . .	88
B. Podstawowe cechy podatku od wartości dodanej . . . . .	91
a. Zasadnicze cechy charakterystyczne podatku VAT . . . . .	91
b. Zasada neutralności podatku . . . . .	93
c. Zasada opodatkowania konsumpcji . . . . .	94
d. Zasada powszechności opodatkowania . . . . .	95
e. Zasada unikania podwójnego opodatkowania oraz braku opodatkowania	96
f. Zasada unikania zakłócenia warunków konkurencji . . . . .	97
V. Nomenklatura . . . . .	98

### I. Uwagi ogólne

#### A. Uwagi wprowadzające

1. Ustawa z 11.3.2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r. poz. 2174 1 ze zm.; tekst pierwotny Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm.), która weszła w życie 1.5.2004 r. (dalej: VATU), jest podstawowym aktem prawnym regulującym konstrukcję tego podatku. Ustawa ta zastąpiła uprzednio obowiązującą ustawę o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym z 8.1.1993 r. (Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.), która od momentu wejścia w życie, tj. 5.7.1993 r., była nowelizowana ponad 30 razy. Obecnie obowiązująca VATU doczekała się już wielu nowelizacji, zarówno kosmetycznych, jak i takich, które w istotny sposób zmieniły poszczególne rozwiązania ustawowe. Z tych noweli warto wskazać kilka.

2. Pierwsza z nich, dokonana ustawą z 16.12.2004 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów 2 i usług oraz ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (Dz.U. z 2005 r. Nr 14, poz. 113), była **niezbędna do wdrożenia do polskiego systemu VAT postanowień dyrektywy Rady 2003/92/WE z 7.10.2003 r.** zmieniającej dyrektywę 77/388/EWG w odniesieniu do zasad dotyczących miejsca dostawy gazu i energii elektrycznej (Dz.Urz. UE L 260 z 11.10.2003 r., s. 8). Druga nowelizacja z 21.4.2005 r. (Dz.U. Nr 90, poz. 756), która weszła w życie 1.6.2005 r. (z wyjątkiem zmian dotyczących samochodów, które weszły w życie 22.8.2005 r.), wynikała, generalnie rzecz ujmując, z doświadczeń zebranych w ciągu pierwszych miesięcy funkcjonowania nowej VATU, które spowodowały konieczność dokonania wielu poprawek o charakterze typowo porządkowym, ale również wprowadzenia wielu zmian ograniczających nadmierne, jak się okazało, obowiązki podatników (np. w zakresie dokumentowania wewnątrzspółnotowych dostaw towarów – zob. art. 42). **Tą nowelą wprowadzono także nową w polskich regulacjach VAT instytucję ulgi na złe długi** (zob. art. 89a i 89b).

- 3 3. Dwie kolejne nowelizacje (ustawa z 30.6.2005 r., Dz.U. Nr 143, poz. 1199 ze zm. oraz z 29.7.2005 r., Dz.U. Nr 179, poz. 1484 ze zm.) weszły w życie 1.1.2006 r. Nowelizacja z 30.6.2005 r. związana jest z **wprowadzeniem do OrdPU konstrukcji tzw. uprzednich porozumień cenowych**, zgodnie z którą organ podatkowy może wydać decyzję o uznaniu prawidłowości wyboru i stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej w obrocie pomiędzy podmiotami powiązаныmi. Stąd konieczność stosownej zmiany konstrukcji art. 32 VATU, odnoszącego się właśnie do możliwości szacowania przez organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej obrotów w relacjach pomiędzy podmiotami powiązаныmi. Natomiast nowelizacją z 29.7.2005 r. ustawodawca usunął z załącznika Nr 4 do ustawy, zawierającego listę usług zwolnionych, usługi naukowo-badawcze.
- 4 4. Nowelizacją z 13.7.2006 r. (Dz.U. Nr 143, poz. 1028), która weszła w życie 10.8.2006 r., ustawodawca dostosował regulacje polskie (m.in. art. 27 ustawy) do przepisów **rozporządzenia Rady (WE) Nr 1777/2005 z 17.10.2005 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 77/388/EWG w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej** (Dz.Urz. UE L 288 z 29.10.2005 r., s. 1) (dalej: rozporządzenie Rady Nr 1777/2005). Z kolei nowelizacja z 19.9.2007 r. (Dz.U. Nr 192, poz. 1382 ze zm.) wprowadziła szereg zmian, które miały charakter dostosowujący poszczególne przepisy ustawy do regulacji dyrektywy Rady 2006/112/WE z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 347 z 11.12.2006 r., s. 1) (dalej: dyrektywa 2006/112/WE). Nowelizacją z 11.4.2008 r. (Dz.U. Nr 74, poz. 444 ze zm.) ustawodawca przedłużył możliwość stosowania stawek obniżonych na niektóre czynności oraz podwyższył stawkę zryczałtowanego zwrotu dla rolników ryczałtowych. Nowelizacja z 7.11.2008 r. (Dz.U. Nr 209, poz. 1320 ze zm.) wprowadziła wiele istotnych zmian dotychczas stosowanych rozwiązań ustawy (np. zmiana regulacji dotyczących tzw. ulgi na złe długi, ułatwiającej wyczer umożliwiającą jej praktyczne stosowanie – zob. uwagi dot. art. 89a) oraz **po raz pierwszy wprowadziła kilka nowych instytucji** (np. rozwiązania szczególne dotyczące magazynów konsygnacyjnych – zob. np. art. 12a, czy zwolnienie od podatku dostaw nieruchomości z opcją ich opodatkowania – zob. art. 43). Nowelizacja z 23.10.2009 r. (Dz.U. Nr 195, poz. 1504) **dostosowała polską VATU do kolejnych zmian dyrektywy 2006/112/WE, dotyczących miejsca świadczenia usług**, zmienionych obowiązków sprawozdawczych związanych z informacjami podsumowującymi i uproszczeniem zasad zwrotu podatku przedsiębiorcom mającym siedzibę lub stałe miejsce zamieszkania na terytorium innego państwa członkowskiego.
- 5 5. Istotą nowelizacji z 2.12.2009 r. (Dz.U. Nr 215, poz. 1666) było podwyższenie (stopniowe, dokonane w ciągu 2 kolejnych lat) kwoty granicznej określającej możliwość zastosowania zwolnienia podmiotowego.
- 6 6. Szczególnie bogaty w zmiany był **2010 r., który przyniósł aż cztery ustawy nowelizujące VATU**. Dwie z nich, nowelizacje z 26.11.2010 r. (Dz.U. Nr 238, poz. 1578 ze zm.) i 16.12.2010 r. (Dz.U. Nr 247, poz. 1652 ze zm.), to odpowiednio: zmiany niektórych ustaw związanych z realizacją ustawy budżetowej oraz zmiana ustawy o finansach publicznych, które wprowadziły czasową zmianę stawek podatku oraz mechanizm prowadzący do automatycznego dalszego podwyższenia tych stawek, w przypadku gdy relacja państwowego długu publicznego do produktu krajowego brutto przekroczy w okresie do 31.12.2013 r. określony pułap (mechanizm dotyczy jednak okresu sięgającego 31.12.2018 r.).
- 7 7. Najważniejszym elementem nowelizacji z 29.10.2010 r. (Dz.U. Nr 226, poz. 1476) była zupełna **zmiana zasad określających zwolnienia przedmiotowe** w przypadku świadczenia usług. Ustawodawca postanowił oderwać te zwolnienia od symboli statystycznych i w ich miejsce zaproponował opisowe określenie usług, których świadczenie jest zwolnione od podatku.  
Z kolei najistotniejszym elementem nowelizacji z 16.12.2010 r. (Dz.U. Nr 247, poz. 1652 ze zm.) było dostosowanie przepisów ustawy do uzyskanej przez Polskę możliwości wprowadzenia czasowego ograniczenia prawa do odliczenia podatku naliczonego w przypadku nabycia niektórych pojazdów samochodowych i paliwa do nich.
- 8 8. Nowelizacja z 18.3.2011 r. (Dz.U. Nr 64, poz. 332) wprowadziła szereg zmian, z których najważniejsze dotyczą przypadków, w których podatnikiem jest nabywca towarów i usług.  
Wreszcie nowelizacja z 9.6.2011 r. (Dz.U. Nr 134, poz. 780 ze zm.) miała na celu przede wszystkim dostosowanie regulacji ustawy do zmian wprowadzonych od 1.7.2011 r. rozporządzeniem wykonawczym Rady (UE) Nr 282/2011 z 15.3.2011 r. ustanawiającym środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 77 z 23.3.2011 r., s. 1 ze zm.) (dalej: rozporządzenie Rady Nr 282/2011). Rozporządzenie to zastąpiło rozporządzenie Rady Nr 1777/2005 i weszło w życie 1.7.2011 r. na terenie wszystkich państw członkowskich. Co ważne – jest ono, jako rozporządzenie Rady, stosowane

bezpośrednio, tj. nie musi być implementowane do prawa krajowego państw członkowskich. Z tego względu nowelizacja ustawy dostosowująca jej przepisy do regulacji rozporządzenia była formalnie zbędna. Ustawodawca uznał jednak, że pożądane jest doprecyzowanie przepisów ustawy. Nowelizacja ta wprowadza jeszcze jedną istotną zmianę, a mianowicie termin „siedziba działalności gospodarczej”, zastępujący dotychczasowe określenie „siedziba”, w szczególności jako podstawowy punkt odniesienia dla określenia miejsca świadczenia usług (zob. art. 28b i n.).

9. Ze względu na tak dużą liczbę nowelizacji Marszałek Sejmu zdecydował o publikacji tekstu jednolitego VATU. **Tekst jednolity** został ogłoszony obwieszczeniem Marszałka Sejmu RP z 29.7.2011 r. (Dz.U. Nr 177, poz. 1054).

10. Także 2012 r. przyniósł kilka nowelizacji ustawy. Najważniejsza z nich, z 7.12.2012 r., dostosowała regulacje VATU do zmienionych **przepisów dyrektywy 2006/112/WE w zakresie fakturowania**. Co ciekawe jednak, ze względu na wyjątkowo powolny proces legislacyjny ustawodawca zdecydował o wejściu w życie tych przepisów od 1.1.2014 r. (podobnie jak wielu innych, w tym np. zmieniających zasady powstawania obowiązku podatkowego). A interesujące jest to dlatego, że zgodnie z regulacjami dyrektywy 2006/112/WE wszystkie państwa członkowskie były zobowiązane do przyjęcia i wdrożenia przedmiotowych przepisów do końca 2012 r., tak aby mogły wejść one w życie nie później niż 1.1.2013 r. Ustawodawca jednak postanowił dokonać głębszej zmiany i powiązać – ustawowo – zasady wystawiania faktur z nowelizacją zasad powstawania obowiązku podatkowego. Ponieważ jednak ustawa została przyjęta przez Sejm dopiero w grudniu 2012 r., posłużono się rozwiązaniem przejściowym. Regulacje dotyczące fakturowania, które dostosowały polskie przepisy do przepisów dyrektywy, zostały wprowadzone 1.1.2013 r. poprzez nowelę rozporządzenia Ministra Finansów z 28.3.2011 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 68, poz. 360 ze zm.) – a następnie 1.1.2014 r. został przeniesiony do ustawy i powiązany ze zmianami przepisów o obowiązku podatkowym od 1.1.2014 r. Ustawa ta wprowadza jednak także szereg innych zmian, które weszły w życie 1.4.2013 r.

Pośród nowelizacji dokonanych w ciągu 2012 r. zwraca jeszcze uwagę w szczególności ustawa z 16.11.2012 r. o redukcji niektórych obciążeń administracyjnych w gospodarce (Dz.U. z 2012 r. poz. 1342), która w znaczący sposób zmieniła regulacje art. 89a i 89b, dotyczące tzw. ulgi na złe długi.

11. Ważne zmiany wniosła także nowelizacja dokonana ustawą z 26.7.2013 r. (Dz.U. z 2013 r. poz. 1027), która 1.10.2013 r. wprowadziła przede wszystkim nową w VATU konstrukcję **solidarnej odpowiedzialności nabywcy** za zaległości podatkowe podmiotu, który dokonał dostawy określonych towarów (zob. art. 105a–105c VATU), a także kolejna nowelizacja ustawy, która 1.4.2014 r. wprowadziła do ustawy pakiet rozwiązań dotyczących pojazdów samochodowych ze szczególnym uwzględnieniem zasad obliczania podatku naliczonego od wydatków związanych z tymi pojazdami (zob. zwłaszcza przepisy art. 86a i 90b).

12. Z dniem 1.1.2015 r. weszły w życie zmiany ustawy wynikające z nowelizacji dyrektywy 2006/112/WE i rozporządzenia Rady Nr 282/2011 związane ze zmianami ustalania miejsca świadczenia usług w przypadku usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych oraz wprowadzenia konstrukcji tzw. *Mini One Stop Shop* (nazwanego przez ustawodawcę krajowego „małym punktem kompleksowej obsługi podatnika”), która umożliwiła zarejestrowanie i rozliczanie podatnika działającego w różnych państwach Unii Europejskiej tylko w jednym państwie (państwie identyfikacji). To nowoczesne rozwiązanie dotyczy wyłącznie usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych, jednak należy sądzić, że w następnych latach zostanie zastosowane także w innych przypadkach.

13. Z kolei od 1.1.2016 r. ustawodawca wprowadził, poza zmianami o charakterze raczej technicznym, istotne zmiany dotyczące sposobu określania wysokości podatku naliczonego w przypadku, gdy podatnik wykorzystuje zakupione towary i usługi zarówno na cele prowadzonej działalności gospodarczej, jak i na inne cele (tzw. pre-współczynnik). W połowie 2016 r. w życie wszedł pakiet zmian wynikający z zastąpienia dotychczas obowiązującego Wspólnotowego Kodeksu Celnego nowym Unijnym Kodeksem Celnym, zaś 4.6.2016 r. zaczęła obowiązywać ustawa z 31.3.2016 r. o zmianie ustawy o funduszach inwestycyjnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2016 r. poz. 615), która wprowadziła także pewne zmiany techniczne w VATU. Zmianą o istotnym charakterze jest także wprowadzenie przez ustawodawcę tzw. mini-klauzuli antyabuzywnej, która weszła w życie 15.7.2016 r., a której celem jest przeciwdziałanie nadużyciom w zakresie VAT (zob. komentarz do art. 5).

- 14** 14. Istotne zmiany zostały wprowadzone także w 2017 r. Dotyczy to przede wszystkim nowelizacji ustawy z 1.12.2016 r. (Dz.U. z 2016 r. poz. 2024), która rozszerzyła zakres zastosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia w transakcjach krajowych, zmieniła nieco zasady stosowania odpowiedzialności solidarnej nabywcy za zaległości dostawcy towarów lub usługodawcy, a także zastrzyła reguły dotyczące rejestracji na podatek i wykreślenia podmiotów z rejestru podatników. Jednak zmianą szczególnie interesującą jest przywrócenie oraz rozszerzenie zakresu stosowania sankcji administracyjnych związanych ze stwierdzeniem zawyżenia przez podatnika kwoty podatku naliczonego względnie z zaniżeniem zobowiązania podatkowego (zob. komentarz do art. 112b i 112c).
- 15** 15. W 2018 r. weszło w życie kilka kolejnych nowelizacji ustawy, z których najważniejszą jest zmiana wprowadzająca mechanizm tzw. podzielonej płatności (ang. *split payment*; Dz.U. z 2018 r. poz. 62 ze zm.). Tym samym Polska dołączyła do rosnącej grupy państw, które w walce z nadużyciami podatkowymi sięgnęły po ten skuteczny, ale budzący wiele kontrowersji instrument (zob. szerzej komentarz do art. 108a i n.).
- W chwili oddawania komentarza do druku na różnym etapie prac legislacyjnych było kilka kolejnych propozycji nowelizacji ustawy a mianowicie: (i) projekt z 30.11.2018 r. dotyczący m.in. zastąpienia deklaracji w obecnej formie specjalnym plikiem JPK (projekt na etapie konsultacji wewnętrznych); (ii) projekt z 8.11.2018 r. wprowadzający m.in. tzw. matrycę stawek VAT, zastępując odwołanie do PKWiU przez odniesienie do klasyfikacji celnej towarów (CN) i wprowadzający formułę wiążącej informacji stawkowej wydawanej przez stosowny organ na wniosek podatnika, wzorowanej na wiążącej informacji taryfowej (WIT) (projekt na etapie ponownych konsultacji), (iii) projekt z 6.9.2018 r. obejmujący m.in. zmianę definicji pierwszego zasiedlenia (projekt przekazany do Sejmu). Wreszcie, co najważniejsze, 23.1.2019 r. Komisja Europejska przedstawiła Radzie projekt decyzji upoważniającej Polskę do zastosowania obowiązkowego mechanizmu podzielonej płatności na dostawy niektórych towarów i w przypadku świadczenia określonych usług. Projekt przewiduje taką zgodę na okres do 28.2.2022 r. Jeżeli Rada zaakceptuje decyzję – a nie ma powodu sądzić, by miało być inaczej – należy przyjąć, że nowelizacja ustawy w tej mierze nastąpi jeszcze w pierwszej połowie 2019 r.
- 16** 16. VATU nie jest jednak jedynym źródłem prawa w tej mierze.
- 17** 17. Szczegółowe regulacje znajdują się w przepisach wykonawczych do ustawy, z których najważniejsze to:
- 1) rozporządzenie Ministra Finansów z 20.12.2013 r. w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r. poz. 701; dalej: rozporządzenie o zwolnieniach);
  - 2) rozporządzenie Ministra Finansów z 3.12.2013 r. w sprawie wystawiania faktur (Dz.U. z 2013 r. poz. 1485; dalej: rozporządzenie o fakturach);
  - 3) rozporządzenie Ministra Finansów z 27.12.2016 r. w sprawie wzorów dokumentów związanych z rejestracją podatników w zakresie podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2016 r. poz. 2301);
  - 4) rozporządzenie Ministra Finansów z 5.4.2004 r. w sprawie wzoru zawiadomienia naczelnika urzędu skarbowego o wyborze lub rezygnacji z wyboru miejsca opodatkowania w przypadku sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju (Dz.U. Nr 55, poz. 538 ze zm.);
  - 5) rozporządzenie Ministra Finansów z 14.11.2014 r. w sprawie określenia podatników niemających obowiązku składania zgłoszenia rejestracyjnego (Dz.U. z 2014 r. poz. 1624);
  - 6) rozporządzenie Ministra Finansów z 23.12.2013 r. w sprawie towarów i usług, dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług, oraz warunków stosowania stawek obniżonych (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r. poz. 2350; dalej: rozporządzenie o stawkach);
  - 7) rozporządzenie Ministra Finansów z 16.12.2013 r. w sprawie miejsca świadczenia usług oraz zwrotu kwoty podatku naliczonego jednostce dokonującej nabycia (importu) towarów lub usług (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 1686 ze zm.; dalej: rozporządzenie o miejscu świadczenia usług);
  - 8) rozporządzenie Ministra Finansów z 16.12.2013 r. w sprawie potwierdzania zidentyfikowania określonego podmiotu na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju (Dz.U. z 2013 r. poz. 1662);
  - 9) rozporządzenie Ministra Finansów z 27.2.2017 r. w sprawie wyznaczenia jednostki organizacyjnej do celów dokonywania potwierdzenia zidentyfikowania określonego podmiotu na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju oraz informowania o braku takiego potwierdzenia (Dz.U. z 2017 r. poz. 434);

- 10) rozporządzenie Ministra Finansów z 27.12.2016 r. w sprawie informacji podsumowującej o dokonanych wewnątrzspółnotowych transakcjach (Dz.U. z 2016 r. poz. 2268);
- 11) rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 28.2.2017 r. w sprawie wzorów upoważnienia do przekazywania organom podatkowym lub organom kontroli skarbowej informacji o wszystkich transakcjach dokonywanych na rachunku oraz oświadczenia o cofnięciu tego upoważnienia (Dz.U. z 2017 r. poz. 443);
- 12) rozporządzenie Ministra Finansów z 14.12.2015 r. w sprawie wzorów deklaracji dla podatku od towarów i usług dotyczących transakcji wewnątrzspółnotowych w zakresie nowych środków transportu (Dz.U. z 2015 r. poz. 2244);
- 13) rozporządzenie Ministra Finansów z 14.3.2013 r. w sprawie kas rejestrujących (Dz.U. z 2013 r. poz. 363);
- 14) rozporządzenie Ministra Przedsiębiorczości i Technologii z 28.5.2018 r. w sprawie kryteriów i warunków technicznych, którym muszą odpowiadać kasy rejestrujące (Dz.U. z 2018 r. poz. 1206);
- 15) rozporządzenie Ministra Finansów z 28.12.2018 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz.U. z 2018 r. poz. 2519);
- 16) rozporządzenie Ministra Finansów z 27.12.2010 r. w sprawie odliczania i zwrotu kwot wydatkowanych na zakup kas rejestrujących (tekst jedn. Dz.U. z 2013 r. poz. 163);
- 17) rozporządzenie Ministra Finansów z 12.3.2013 r. w sprawie wzoru deklaracji dla podatku od towarów i usług przedstawiciela podatkowego (Dz.U. z 2013 r. poz. 357);
- 18) rozporządzenie Ministra Finansów z 27.4.2018 r. w sprawie wzoru skróconej deklaracji dla podatku od towarów i usług w zakresie usług taksówek osobowych opodatkowanych w formie ryczałtu (Dz.U. z 2018 r. poz. 837);
- 19) rozporządzenie Ministra Finansów z 14.12.2012 r. w sprawie wzoru zawiadomienia o skorygowaniu podstawy opodatkowania oraz kwoty podatku należnego (Dz.U. z 2012 r. poz. 1451);
- 20) rozporządzenie Ministra Finansów z 26.6.2012 r. w sprawie określenia wzoru informacji o wewnątrzspółnotowym nabyciu środka transportu (Dz.U. z 2012 r. poz. 780);
- 21) rozporządzenie Ministra Finansów z 26.6.2012 r. w sprawie określenia wzoru dokumentu potwierdzającego wywóz przez nabywcę nowego środka transportu z terytorium Rzeczypospolitej Polskiej na terytorium innego państwa członkowskiego (Dz.U. z 2012 r. poz. 767);
- 22) rozporządzenie Ministra Finansów z 22.12.2011 r. w sprawie przypadków i trybu zwrotu podatku od towarów i usług siłom zbrojnym, wielonarodowym kwaternom i dowództwom oraz ich personelowi cywilnemu (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r. poz. 980 ze zm.);
- 23) rozporządzenie Ministra Finansów z 22.12.2011 r. w sprawie wykazów towarów do celów poboru podatku od towarów i usług w imporcie (tekst jedn. Dz.U. z 2019 r. poz. 132);
- 24) rozporządzenie Ministra Finansów z 23.6.2017 r. w sprawie minimalnej łącznej wartości zakupów, przy której podróżny może żądać zwrotu podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2017 r. poz. 1248);
- 25) rozporządzenie Ministra Finansów z 28.3.2011 r. w sprawie określenia wzorów: znaku informującego podróżnych o możliwości zakupu w punktach sprzedaży towarów, od których przysługuje zwrot podatku od towarów i usług, oraz stempla potwierdzającego wywóz towarów poza terytorium Unii Europejskiej, a także określenia niezbędnych danych, które powinien zawierać dokument będący podstawą do dokonania zwrotu podatku podróżnym (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r. poz. 521 ze zm.);
- 26) rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 24.2.2017 r. w sprawie deklaracji importowej dla podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2017 r. poz. 417);
- 27) rozporządzenie Ministra Finansów z 18.9.2015 r. w sprawie późniejszego terminu powstania obowiązku podatkowego (Dz.U. z 2015 r. poz. 1504);
- 28) rozporządzenie Ministra Finansów z 29.9.2005 r. w sprawie przypadków i trybu zwrotu podatku od towarów i usług przedstawicielstwom dyplomatycznym, urzędom konsularnym, członkom personelu tych przedstawicielstw i urzędów, a także innym osobom zrównanym z nimi na podstawie ustaw, umów lub zwyczajów międzynarodowych (Dz.U. Nr 193, poz. 1618);
- 29) rozporządzenie Ministra Finansów z 19.4.2004 r. w sprawie trybu przyjmowania przez urzędy skarbowe kaucji gwarancyjnej składanej przez podmioty, których przedmiotem działalności będzie dokonywanie zwrotu podatku od towarów i usług podróżnym (Dz.U. Nr 76, poz. 714);
- 30) rozporządzenie Ministra Finansów z 9.12.2014 r. w sprawie zwrotu podatku od towarów i usług niektórym podmiotom (Dz.U. z 2014 r. poz. 1860);
- 31) rozporządzenie Ministra Finansów z 4.12.2014 r. w sprawie wniosków o zwrot podatku od wartości dodanej naliczonego w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej (Dz.U. z 2014 r. poz. 1803);

- 32) rozporządzenie Ministra Finansów z 28.5.2014 r. w sprawie przypadków, w których nie stosuje się warunku prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu (Dz.U. z 2014 r. poz. 709);
- 33) rozporządzenie Ministra Finansów z 27.3.2014 r. w sprawie pojazdów samochodowych uznawanych za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika (Dz.U. z 2014 r. poz. 407);
- 34) rozporządzenie Ministra Finansów z 21.3.2014 r. w sprawie wzoru informacji o pojazdach samochodowych wykorzystywanych wyłącznie do działalności gospodarczej (Dz.U. z 2014 r. poz. 371);
- 35) rozporządzenie Ministra Finansów z 19.6.2015 r. w sprawie naliczania odsetek od kwoty przyjętej kaucji gwarancyjnej (Dz.U. z 2015 r. poz. 911);
- 36) rozporządzenie Ministra Finansów z 27.12.2016 r. w sprawie wzoru informacji podsumowującej w obrocie krajowym (Dz.U. z 2016 r. poz. 2269);
- 37) rozporządzenie Ministra Finansów z 29.12.2016 r. w sprawie wzoru wniosku w sprawie kaucji gwarancyjnej (Dz.U. z 2016 r. poz. 2303);
- 38) rozporządzenie Ministra Finansów z 17.12.2015 r. w sprawie sposobu określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników (Dz.U. z 2015 r. poz. 2193);
- 39) rozporządzenie Ministra Finansów z 24.2.2017 r. w sprawie wzoru deklaracji o należnych kwotach podatku od towarów i usług w przypadku wewnątrzspółnotowego nabycia paliw silnikowych (Dz.U. z 2017 r. poz. 407);
- 40) rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 18.4.2018 r. w sprawie wzorów deklaracji dla podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2018 r. poz. 856).

**18** Ponadto źródłami prawa także odnoszącymi się do podatku od towarów i usług są: Konstytucja RP, OrdPU, a pośrednio również inne ustawy podatkowe, takie jak: PDOPrU, PDOFizU, OpłSkarbU, PodCzynCywPrU.

**19** Źródłem prawa są także **regulacje celne**. W tej mierze sytuacja jest dość szczególna. W okresie do 30.4.2016 r. obowiązywał bowiem Wspólnotowy Kodeks Celny (dalej: WKC) wprowadzony rozporządzeniem Rady (EWG) Nr 2913/92 z 12.10.1992 r. ustanawiającym Wspólnotowy Kodeks Celny (Dz.Urz. WE L 302 z 19.10.1992 r., s. 1 ze zm.). Rozporządzenie to miało zostać zastąpione rozporządzeniem Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) Nr 450/2008 z 23.4.2008 r. ustanawiającym Wspólnotowy Kodeks Celny (zmodernizowany Kodeks celny) (Dz.Urz. UE L 145 z 4.6.2008 r., s. 1 ze zm.). Jednak rozporządzenie ustanawiające ów zmodernizowany Wspólnotowy Kodeks Celny zostało uchylone, zanim zaczęło obowiązywać, przez kolejne rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) Nr 952/2013 z 9.10.2013 r. ustanawiające tym razem **Unijny Kodeks Celny** (Dz.Urz. UE L 269 z 10.10.2013 r., s. 1 ze zm.; dalej: UKC), który obowiązuje obecnie.

**20** Wagę wspólnych przepisów celnych podkreśla preambuła rozporządzenia ustanawiającego UKC. Podkreśla się w niej, że: „podstawą UE jest unia celna”. Zaś istotą samego UKC jest zebranie obowiązujących przepisów prawa celnego. Kodeks ma:

„zawierać ogólne zasady i procedury, które zapewniają stosowanie środków taryfowych i innych środków wspólnej polityki ustanowionych na szczeblu Unii, związanych z wymianą towarową pomiędzy Unią a krajami lub terytoriami znajdującymi się poza obszarem celnym Unii, z uwzględnieniem wymogów tych wspólnych polityk”.

**21** 21. Celem Kodeksu jest także dostosowanie regulacji celnych do nowych rozwiązań gospodarczych, a zwłaszcza technologicznych po to, aby ułatwić wymianę handlową i maksymalnie uprościć stosowane procedury.

**22** 22. Cel ten został najlepiej wyrażony w motywie 15 preambuły przedmiotowego rozporządzenia, który przewiduje, że:

„aby ułatwić legalną wymianę handlową oraz zwalczanie nadużyć, konieczne są proste, szybkie i ujednolicone procedury i postępowanie celne. Należy zatem, zgodnie z komunikatem Komisji Europejskiej z 24.7.2003 r. zatytułowanym «Proste, elektroniczne środowisko dla urzędów celnych i handlu», uprościć przepisy prawa celnego, aby zapewnić wykorzystanie nowoczesnych narzędzi i technologii, w dalszym ciągu wspierać jednolite stosowanie przepisów prawa celnego oraz nowoczesne podejście do kontroli celnych, co przyczyni się do ustanowienia podstaw skutecznych i prostych procedur odprawy celnej. W celu zwiększenia konkurencyjności przedsiębiorstw należy łączyć ze sobą lub dostosować procedury celne, a także zmniejszać ich liczbę, pozostawiając tylko te, które są ekonomicznie uzasadnione”.



23. Poza samym rozporządzeniem ustanawiającym Unijny Kodeks Celny pakiet zmian związanych z UKC uzupełniają także:

- 1) rozporządzenie delegowane Komisji (UE) Nr 2015/2446 z 28.7.2015 r. uzupełniające rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) Nr 952/2013 w odniesieniu do szczegółowych zasad dotyczących niektórych przepisów Unijnego Kodeksu Celnego (Dz.Urz. UE L 343 z 29.12.2015 r., s. 1 ze zm.);
- 2) rozporządzenie delegowane Komisji (UE) Nr 2016/341 z 17.12.2015 r. uzupełniające rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) Nr 952/2013 w odniesieniu do przepisów przejściowych dotyczących niektórych przepisów Unijnego Kodeksu Celnego w okresie, gdy nie działają jeszcze odpowiednie systemy teleinformatyczne, i zmieniające rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2015/2446 (Dz.Urz. UE L 69 z 15.3.2016 r., s. 1 ze zm.);
- 3) rozporządzenie delegowane Komisji (UE) Nr 2015/2447 z 24.11.2015 r. ustanawiające szczegółowe zasady wykonania niektórych przepisów rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) Nr 952/2013 ustanawiającego Unijny Kodeks Celny (Dz.Urz. UE L 343 z 29.12.2015 r., s. 558).

24. Rozporządzenie ustanawiające UKC w całości zaczęło obowiązywać od 1.5.2016 r. – do tego czasu obowiązywały jedynie wybrane przepisy UKC, w szczególności te określające przekazanie uprawnień wykonawczych oraz przepisy dotyczące opłat i kosztów. W konsekwencji więc do 30.4.2016 r. wciąż obowiązywały przede wszystkim regulacje WKC.

25. Wprowadzenie UKC wymagało nowelizacji przepisów PrCelne, ale także nowelizacji całego szeregu innych regulacji, z VATU na czele. Niestety ustawodawca polski, mając już od października 2013 r. świadomość konieczności przygotowania nowelizacji polskich przepisów celnych i podatkowych, dostosowując je do mechanizmów unijnych, uczynił to dopiero po wejściu w życie UKC – ustawą z 22.6.2016 r. o zmianie ustawy – Prawo celne oraz niektórych innych ustaw.

26. Jak już zaznaczono powyżej, źródłem prawa są także inne regulacje unijne, w szczególności takie, jak rozporządzenia i dyrektywy Rady Unii Europejskiej. **Rozporządzenia Rady** (np. wymienione powyżej rozporządzenie Rady Nr 282/2011, które ustanawia środki wykonawcze m.in. do art. 2, 3, 9, 24, 31–59, 73–80, 132–137, 143–147, 151, 152, 178, 192a–205, 272, 273, 344–356, 357–369 dyrektywy 2006/112/WE – zob. szerzej m.in. komentarz do przepisów Rozdziału 3 Działu V ustawy) wiążą wszystkie państwa członkowskie i są stosowane bezpośrednio. W praktyce oznacza to, że przepisy rozporządzeń Rady nie wymagają formalnej implementacji do prawa krajowego, lecz stają się częścią polskiego porządku prawnego z chwilą ich wejścia w życie na terytorium UE.

27. Jest w związku z tym dość zaskakującą praktyką polskiego ustawodawcy „przepisywanie” wybranych regulacji rozporządzenia Rady Nr 282/2011 do VATU (zob. np. komentarz do przepisów art. 130b–130d oraz 132 i 133 ustawy). Skoro bowiem przepisy rozporządzenia Rady obowiązują wprost, to oznacza to, że znajdują się już w polskim obrocie prawnym, a tym samym wiążą wszystkich, do których są skierowane, nakładając na nich stosowne obowiązki i przyznając określone uprawnienia. Nie ma więc żadnego powodu ani potrzeby, aby dublować te regulacje, wprowadzając je do przepisów ustawy. Jeżeli jednak ustawodawca zdecydował się na tę fatalną praktykę, to, jak się wydaje, powinien postępować konsekwentnie, wprowadzając do polskich regulacji wszystkie przepisy rozporządzenia, a nie tylko jego wybrane fragmenty. Tym bardziej nie powinien modyfikować przepisów rozporządzenia Rady, wprowadzając je do VATU w formie nieco zmienionej – ze względu na charakter rozporządzenia modyfikacje takie są oczywiście nieskuteczne, natomiast przyczyniają się do tworzenia złej praktyki.

28. Inaczej rzecz się ma z **dyrektywami Rady**, które, jako regulacje o charakterze pochodnym, muszą zostać wprowadzone do polskiego porządku prawnego w drodze stosownej ustawy. Jednak i dyrektywy mogą być, w pewnych okolicznościach i w pewnym zakresie oraz w ramach wyznaczonych przez TSUE, stosowane bezpośrednio (o dyrektywach zob. szerzej poniżej).

29. Na polskie przepisy o VAT wpływ mają także przypadki **derogacji** – umożliwiające Polsce stosowanie rozwiązań stanowiących odstępstwo od regulacji dyrektywy 2006/112/WE. Przykładem jest decyzja wykonawcza Rady z 17.12.2013 r. upoważniająca Rzeczpospolitą Polską do stosowania środków stanowiących odstępstwo od art. 26 ust. 1 lit. a i art. 168 dyrektywy 2006/112/WE, na podstawie której ustawodawca w okresie przejściowym wprowadził m.in. regulacje art. 8 ust. 5 i 6, art. 86a i 90b (przedmiotowa decyzja miała wygasnąć 31.12.2016 r. lub w dniu wejścia w życie przepisów unijnych określających wydatki związane z silnikowymi pojazdami drogowymi, które nie dają prawa do pełnego odliczenia podatku VAT, jeśli data ta będzie wcześniejsza,

jednak Rada na wniosek Polski przedłużyła możliwość stosowania przedmiotowego ograniczenia do 31.12.2019 r.; decyzja (EU) 2016/1837 z 11.10.2016 r.).

- 30** 30. Nowym przykładem derogacji jest decyzja wykonawcza Rady (UE) 2019/310 z 18.2.2019 r. w sprawie upoważnienia Polski do wprowadzenia szczególnego środka stanowiącego odstępstwo od art. 226 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz UE L 51/19 z 22.2.2019 r.). Decyzja ta jest związana z planowanym obligatoryjnym zastosowaniem mechanizmu podzielonej płatności w odniesieniu do dostawy niektórych towarów i świadczenia niektórych usług i dotyczy możliwości wprowadzenia obowiązku umieszczania na fakturach wystawianych w tych przypadkach specjalnego komunikatu o konieczności wpłaty VAT na odrębny i zablokowany rachunek bankowy VAT dostawcy/usługodawcy otwarty w Polsce, jeżeli płatności z tytułu dostaw towarów i świadczenia usług są dokonywane elektronicznym przelewem bankowym (zob. szerzej komentarz do art. 106e i 108a ustawy).
- 31** 31. Pewnym szczególnym instrumentem, którego istnienie należy zasygnalizować, są także **noty wyjaśniające Komisji Europejskiej**. Pierwszy raz Komisja opublikowała noty wyjaśniające w związku z wprowadzeniem tzw. Pakietu VAT związanego w szczególności z nowym kompleksowym określeniem miejsca świadczenia usług. W dniu 5.10.2011 r. opublikowane zostały noty wyjaśniające odnoszące się do nowych regulacji dotyczących wystawiania faktur, które wchodziły w życie od 1.1.2013 r. Z kolei w dniu 3.4.2014 r. opublikowane zostały kolejne „Noty wyjaśniające dotyczące zmian VAT w UE w odniesieniu do miejsca świadczenia usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych, które wejdą w życie w 2015 r. (rozporządzenie wykonawcze Rady UE Nr 1042/2013)”. W dniu 26.10.2015 r. Komisja opublikowała noty wyjaśniające dotyczące zasad określających miejsce opodatkowania usług związanych z nieruchomościami, związane ze zmianami tych regulacji, które weszły w życie 1.1.2017 r.
- 32** 32. Noty te są przygotowane przez Komisję Europejską i nie są prawnie wiążące dla nikogo. Wyrażają natomiast uzgodnione przez wszystkie państwa członkowskie wyjaśnienia, którymi podatnicy w odniesieniu do określonych rozwiązań dyrektywy i rozporządzeń Rady mogą się kierować. Noty są więc w istocie rzeczy jedynie zestawem praktycznych wskazówek, którymi podatnicy mogą kierować się w trakcie stosowania określonych regulacji unijnych. Co szczególnie istotne, to fakt, że podatnicy, stosując się do przedmiotowych not, nie są objęci żadną ochroną – co w znaczący sposób obniża wartość not. Niemniej noty te są ważnym instrumentem pomagającym podatnikom w praktycznym stosowaniu nierzadko skomplikowanych regulacji unijnych i jako takie mają istotny wpływ na kształtowanie się praktyki stosowania określonych przepisów unijnych.
- 33** 33. Niemniej zasadnicze znaczenie ma omawiana VATU. Reguluje ona podstawowe pojęcia i elementy właściwe dla każdego podatku, takie jak: przedmiot podatku (art. 5), podmiot podatku (art. 15 i n.), obowiązek podatkowy (art. 19a i n.), podstawa opodatkowania (art. 29a i n.), stawki podatku (art. 41). Reguluje ona też instytucje specyficzne dla podatku od towarów i usług, takie jak konstrukcja podatku naliczonego, który obniża zobowiązanie podatkowe (art. 86 i n.).

## B. Dyrektywy Rady UE – możliwość bezpośredniego stosowania

- 34** 1. Od 1.5.2004 r. wraz z wejściem Polski do UE i przyjęciem jej instytucji prawnych oraz dorobku prawa i orzecznictwa unijnego, także w zakresie podatku VAT, w znaczący sposób rozszerzeniu uległ zasób źródeł prawa odnoszących się do podatku VAT. **Wspólny system podatków pośrednich** został przewidziany już w Traktacie ustanawiającym Europejską Wspólnotę Gospodarczą z 25.3.1953 r. (dalej: Traktat rzymski). Efektem było stworzenie dynamicznego, wciąż rozwijającego się systemu podatku od wartości dodanej. Z dniem 1.5.2004 r. Polska, wchodząc do tego systemu, przejęła zarówno podstawowe konstrukcje podatkowe odnoszące się do obrotu dokonywanego w ramach UE (takie choćby jak wewnątrzspółnotowe transakcje towarowe), jak i cały dorobek wypracowany przez Komisję i Radę Europejską, a także TSUE. To powoduje, iż w istocie rzeczy fundamenty wspólnotowego systemu podatku od wartości dodanej, jakimi są w szczególności dyrektywy Rady UE, stanowią od 1.5.2004 r. źródła prawa w odniesieniu do podatku VAT.
- 35** 2. Z tego punktu widzenia w okresie do 1.1.2007 r. najważniejsze były następujące dyrektywy:
- 1) Pierwsza dyrektywa Rady 67/227/EWG z 11.4.1967 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich w zakresie podatków obrotowych (Dz.Urz. WE L 71 z 14.4.1967 r., s. 1301 ze zm.; dalej: I dyrektywa), która stworzyła rzeczywiste podwaliny europejskiego systemu podatku od wartości dodanej, a w szczególności

- 2) Szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z 17.5.1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej; ujednolicona podstawa wymiaru podatku (VI dyrektywa), która, wielokrotnie nowelizowana, stanowiła oś i fundament całego wspólnego systemu podatku od wartości dodanej.

3. Obydwie te dyrektywy (jak również wiele innych) zostały z 1.1.2007 r. uchylone i zastąpione **dyrektywą 2006/112/WE**. Istotą tej zmiany było przede wszystkim uporządkowanie regulacji dotyczących podatku VAT. Jak stwierdziła bowiem Komisja Europejska wnioskująca o zmianę dyrektywy, duża liczba nowelizacji VI dyrektywy spowodowała, że jej przepisy stały się mało przejrzyste. Warto zwrócić uwagę na to, iż mimo wielokrotnie kierowanych w tej mierze postulatów ze strony praktyki nigdy nie zdecydowano się na publikację oficjalnego tekstu jednolitego VI dyrektywy. W związku z tym, w trosce o jasność i ze względów racjonalnych, jak wynika to z pkt 1 preambuły przedmiotowej dyrektywy 2006/112/WE, zdecydowano się uporządkować i ujednolicić tekst VI dyrektywy. Jednak w treści dyrektywy 2006/112/WE zawarto także szereg zmian o charakterze merytorycznym. Dyrektywa 2006/112/WE była już przedmiotem kilku nowelizacji, z których najważniejsze zostały dokonane dyrektywą 2008/8/WE (Dz.Urz. UE L 44 z 20.2.2008 r., s. 11), wprowadzającą 1.1.2010 r. nowe reguły ustalania miejsca świadczenia usług (zob. szerzej komentarz do art. 28a–28o ustawy; część z tych regulacji weszła w życie odpowiednio 1.1.2011 r., 1.1.2013 r. i 1.1.2015 r.) i dyrektywą 2009/47/WE, która weszła w życie 1.6.2009 r. i dotyczyła stosowania stawek obniżonych (Dz.Urz. UE L 116 z 9.5.2009 r., s. 18) (zob. szerzej komentarz do art. 41), a także dyrektywą 2010/45/UE zmieniającą przepisy dotyczące fakturowania (Dz.Urz. UE L 189 z 22.7.2010 r., s. 1), która zobowiązała państwa członkowskie do wdrożenia jej regulacji do prawa krajowego najpóźniej do 31.12.2012 r.

4. Ponadto warto zwrócić uwagę na dwie zmiany dyrektywy 2006/112/WE, które zostały dokonane w 2013 r., a które związane były z chęcią stworzenia państwom członkowskim możliwości skutecznej walki z nadużyciami w zakresie podatku VAT, poprzez rozszerzenie listy towarów, które mogą podlegać odwrotnemu obciążeniu i wprowadzeniu możliwości tzw. szybkiego reagowania umożliwiającego szybsze wprowadzenie odwrotnego obciążenia. Zmiany te zostały wprowadzone poprzez:

- 1) dyrektywę Rady 2013/43/UE z 22.7.2013 r. zmieniającą dyrektywę 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, w zakresie fakultatywnego i tymczasowego stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia w związku z dostawami niektórych towarów i usług podatnych na oszustwa (Dz.Urz. UE L 201 z 26.7.2013 r., s. 4) i obowiązuje do 31.12.2018 r. oraz
- 2) dyrektywę Rady 2013/42/UE z 22.7.2013 r. zmieniającą dyrektywę 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w odniesieniu do mechanizmu szybkiego reagowania na oszustwa związane z VAT (Dz.Urz. UE L 201 z 26.7.2013 r., s. 1) i obowiązuje do 31.12.2018 r.

5. Poza dyrektywą 2006/112/WE obowiązują przede wszystkim:

- 1) dyrektywa Rady 2008/9/WE z 12.2.2008 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 z 20.2.2008 r., s. 23 ze zm.; dyrektywa ta zastąpiła 1.1.2010 r. Ósmą dyrektywę 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. WE L 331 z 27.12.1979 r., s. 11 ze zm.);
- 2) 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. WE L 326 z 21.11.1986 r., s. 40) (dalej: XIII dyrektywa), która wprowadziła zasady zwrotu podatku zapłaconego w państwach członkowskich przez podmioty, mające siedzibę bądź miejsce zamieszkania poza Wspólnotą;
- 3) dyrektywa Rady 2007/74/WE z 20.12.2007 r. w sprawie zwolnienia towarów przywożonych przez osoby podróżujące z państw trzecich z podatku od wartości dodanej i akcyzy (Dz.Urz. UE L 346 z 29.12.2007 r., s. 6);
- 4) dyrektywa Rady 2009/132/WE z 19.10.2009 r. określająca zakres stosowania art. 143 lit. b i c dyrektywy 2006/112/WE w odniesieniu do zwolnienia z podatku od wartości dodanej przy ostatecznym imporcie niektórych towarów (Dz.Urz. UE L 292 z 10.11.2009 r., s. 5);

- 5) dyrektywa Rady 2006/79/WE z 5.10.2006 r. w sprawie zwolnienia od podatku przy przywozie z państw trzecich małych partii towarów o charakterze niehandlowym (Dz.Urz. UE L 286 z 17.10.2006 r., s. 15).
- 39 6. Rola dyrektyw, zwłaszcza VI dyrektywy oraz dyrektywy 2006/112/WE, jako źródeł prawa, została podkreślona w wielu orzeczeniach TSUE, w których TSUE wyraźnie zazaczył możliwość **bezpośredniego stosowania przepisów tych dyrektyw** przy rozstrzyganiu szczegółowych zagadnień. W szczególności TSUE eksponował prawo podatników do bezpośredniego stosowania i powoływania się przed sądem krajowym na przepisy dyrektyw, jeżeli są one wystarczająco precyzyjne i bezwarunkowe, a państwo członkowskie, mimo stosownego w tej mierze obowiązku, nie dokonało ich poprawnej implementacji do prawa krajowego (zob. np. wyr. TSUE z 18.1.2001 r. w sprawie C-150/99 *Svenska staten v. Stockholm Lindöpark AB i Stockholm Lindöpark AB v. Svenska staten* (Zb.Orz. 2001, s. I-493); z 19.1.1982 r. w sprawie 8/81 *Ursula Becker v. Finanzamt Münster-Innenstadt* (Zb.Orz. 1982, s. 53); stanowisko to dosyć szybko znalazło odzwierciedlenie w orzecznictwie polskich sądów administracyjnych (zob. poniżej).
- 40 7. Od 1.5.2004 r., na mocy Traktatu o przystąpieniu do UE (traktat akcesyjny podpisany w Atenach 16.4.2003 r. (Dz.U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864 ze zm. – zał.), Polska stała się pełnoprawnym członkiem organizacji międzynarodowej, jaką jest UE. Zgodnie z postanowieniami Traktatu, nie później niż z tą chwilą **Polska była obowiązana wprowadzić do krajowego systemu prawnego system przepisów prawnych obowiązujących na terytorium UE**. Oznacza to, iż nie później niż 1.5.2004 r. ustawodawca polski miał obowiązek dokonać pełnej implementacji VI dyrektywy do ustawodawstwa krajowego (z uwzględnieniem derogacji określonych w Traktacie o przystąpieniu do UE).
- 41 8. Istotą dyrektywy 2006/112/WE (podobnie jak w okresie do 31.12.2006 r. VI dyrektywy), jako podstawowej regulacji tworzącej podstawy systemu podatku od wartości dodanej wspólnego dla – obecnie – 28 państw członkowskich, jest konieczność stworzenia i zapewnienia jednolitego stosowania prawa w obszarach przez tę dyrektywę regulowanych. Wspólne przepisy mają zapewnić realizację podstawowych celów, dla których została powołana UE, jak choćby zapewnienie wolnego przepływu towarów i usług. Z tych względów kluczowe znaczenie ma konieczność wprowadzenia zasad jednolitych, obowiązujących we wszystkich państwach członkowskich, tak by podatnicy pochodzący z różnych państw członkowskich mieli ten sam podstawowy zestaw praw i obowiązków, bez względu na to, w jakim państwie członkowskim mają siedzibę i w jakim wykonują czynności opodatkowane.
- 42 9. Z punktu widzenia obowiązków i praw dla państw członkowskich regulacje dyrektywy 2006/112/WE można podzielić na **dwie podstawowe kategorie – obligatoryjne**, a zatem takie, do wprowadzenia których państwa członkowskie są bezwzględnie obowiązane, oraz **fakultatywne (opcjonalne)**, które państwa członkowskie mogą wprowadzić – w zakresie wyznaczonym przez stosowny przepis dyrektywy.
- 43 10. Przykładem **regulacji o charakterze obligatoryjnym** są normy kolizyjne – np. przepisy Tytułu V dyrektywy 2006/112/WE odnoszące się do miejsca dostawy towarów i świadczenia usług (z wyjątkami, jak np. przepis art. 59a mający charakter regulacji fakultatywnej), odpowiadające wcześniejszym regulacjom art. 8 VI dyrektywy (który odnosił się do miejsca opodatkowania dostawy towarów – zob. szerzej komentarz do art. 22–24 VATU) i art. 9 VI dyrektywy, określającym miejsce świadczenia (opodatkowania) usług (zob. szerzej komentarz do art. 28a–28o VATU). Normy wprowadzające reguły dotyczące miejsca opodatkowania usług (jak również dostaw towarów) tworzą pewnego rodzaju fikcję miejsca świadczenia usług (i odpowiednio miejsca dostawy towarów), fikcję, której konsekwencją jest określenie reguł opodatkowania tych usług w przypadkach, kiedy usługodawca i usługobiorca pochodzą z różnych państw. Powodem wprowadzenia tych regulacji jest przede wszystkim chęć zapewnienia jednakowych warunków dla rozwoju konkurencyjności towarów i usług w równym stopniu dla podmiotów działających na terenie całej UE. Stworzenie realnych podstaw dla rozwoju konkurencji stanowi z kolei filar dla innego nadrzędnego celu przyświecającego wszystkim członkom UE, którym jest zapewnienie swobodnego przepływu towarów i usług.
- 44 11. Aby przedmiotowe normy kolizyjne mogły w sposób właściwy spełnić swoją rolę, muszą zostać zrealizowane dwa podstawowe warunki:  
1) normy kolizyjne muszą być kompletne i wyczerpujące;  
2) wszystkie państwa członkowskie muszą dokonać ich implementacji w identyczny sposób.
- 45 12. W przypadku gdy dana usługa byłaby opodatkowana według różnych zasad w państwie członkowskim właściwym dla świadczącego i w państwie członkowskim właściwym dla nabywcy, mogłoby dojść do sytuacji, w której dana **usługa opodatkowana byłaby w obydwu państwach**

**członkowskich, względnie wcale nie byłaby opodatkowana.** Obydwa te przypadki są w równym stopniu niepożądane.

13. Z kolei przykładem **regulacji fakultatywnych (opcjonalnych)** jest określona w art. 137 dyrektywy 2006/112/WE przyznana państwu członkowskiemu możliwość wprowadzenia prawa wyboru opodatkowania w przypadku leasingu, najmu i dzierżawy nieruchomości (zasadą ogólną jest przedmiotowe zwolnienie tych czynności) czy określone w art. 211 dyrektywy 2006/112/WE możliwości wprowadzenia zasady rozliczenia podatku od importu w deklaracji podatkowej (zamiast dokonywania płatności – zob. szerzej komentarz do art. 33a).

14. Zgodnie ze stanowiskiem wypracowanym w bogatym orzecznictwie TSUE nie budzi wątpliwości to, iż przy zachowaniu określonych warunków **podatnik, który dochodzi swoich praw, może powoływać się bezpośrednio na dyrektywę unijną** i nie mogą mu tego uniemożliwić przepisy prawa krajowego.

15. W dniu 5.2.1963 r. TSUE wydał przełomowy z punktu widzenia istoty prawa unijnego wyrok w sprawie C-26/62, *van Gend & Loos*. Spółka *Van Gend & Loos*, powołując się na art. 12 Traktatu rzymskiego (przepis ten przewidywał, że państwa członkowskie powstrzymują się we wzajemnych stosunkach handlowych od wprowadzania nowych ceł przywozowych i wywozowych lub opłat o skutku równoważnym oraz od podwyżek takich ceł i opłat między nimi obowiązujących) uznała, że należności nałożone na mocy postanowień innych niż sam Traktat rzymski pozostają w sprzeczności z powołanym art. 12 Traktatu rzymskiego. Tymczasem rząd holenderski uznał, że przedsiębiorstwo nie może powoływać się na ową zasadę, ponieważ Traktat rzymski ustanawia wyłącznie zobowiązania wobec samych państw członkowskich. Co szczególnie ważne – w tym rozumieniu Traktat rzymski, a w konsekwencji także pozostałe prawo unijne nie tworzył praw, na które obywatele UE mogliby się bezpośrednio powoływać.

Orzeczenie, które zapadło w tej sprawie, stanowi jeden z fundamentów porządku prawnego UE z tego względu, że TSUE ustanowił nim jedną z podstawowych zasad prawa UE – **zasadę bezpośredniego skutku**. Oznacza ona, że Traktat rzymski (w dalszym swoim orzecznictwie TSUE rozszerzył tę zasadę na regulacje unijnego prawa pierwotnego i pochodnego – w tym dyrektyw, co na gruncie VAT ma szczególne znaczenie) wywołuje także bezpośrednie skutki wobec obywateli, przyznając im indywidualne uprawnienia podlegające ochronie.

16. W przedmiotowym wyroku TSUE podzielił przepisy Traktatu rzymskiego na dwie kategorie – te, które objęte są zasadą bezpośredniego skutku, i pozostałe. TSUE, analizując to, czy art. 12 Traktatu rzymskiego jest bezpośrednio skuteczny w prawie wewnętrznym, w tym sensie, że jednostki pochodzące z państw członkowskich mogłyby na podstawie tego postanowienia dochodzić praw podlegających ochronie sądów krajowych, odwołał się do preambuły Traktatu rzymskiego, podkreślając, że „cel traktatu EWG, jakim jest utworzenie wspólnego rynku, którego funkcjonowanie wpływać będzie bezpośrednio na sytuację podmiotów prawa we Wspólnocie, wymaga, by traktat ten był czymś więcej niż tylko umową ustanawiającą wzajemne zobowiązania umawiających się państw”, a „takie stanowisko znajduje potwierdzenie w preambule do traktatu, która, sięgając dalej niż tylko rządów, odwołuje się do narodów, a konkretniej w fakcie ustanowienia organów wyposażonych w uprawnienia władcze, których wykonywanie wywiera wpływ zarówno na państwa członkowskie, jak i na ich obywateli”.

17. W konsekwencji TSUE uznał, że UE stanowi nowy porządek prawny w prawie międzynarodowym, na rzecz którego państwa ograniczyły, jakkolwiek tylko w wąskich dziedzinach, swoje prawa suwerenne, i którego normy znajdują zastosowanie nie tylko do państw członkowskich, ale i ich obywateli. To zaś sprawia, że prawo wspólnotowe, niezależne od ustawodawstw państw członkowskich, nie tylko nakłada zobowiązania, ale także „ma na celu stworzenie im praw, które staną się częścią ich prawnego dziedzictwa”.

18. TSUE uznał także, że fakt, że Traktat rzymski w art. 169 i 170 (przepisy te odpowiadają obecnie obowiązującym art. 258 i 259 TFUE) pozwala jedynie Komisji i państwom członkowskim na wniesienie do TSUE sprawy przeciwko państwu, które nie wywija się ze swoich zobowiązań, nie może oznaczać, że obywatele nie mogą się w razie konieczności powołać na te zobowiązania przed sądem krajowym. Innymi słowy, w ocenie TSUE ograniczenie możliwości przeciwdziałania naruszeniu przez państwa członkowskie przepisom unijnym wyłącznie do postępowań, które mogą być wszczęte jedynie przez państwa członkowskie i Komisję Europejską, skutkowałoby w praktyce brakiem jakiegokolwiek bezpośredniej ochrony sądowej indywidualnych praw jednostek pochodzących z tych państw w razie naruszenia zobowiązania wynikającego z prawa unijnego. Z tego względu TSUE uznał, że analizowany art. 12 Traktatu rzymskiego jest „bepośrednio skuteczny i stanowi źródło uprawnień indywidualnych podlegających ochronie sądów krajowych”.

52 19. Późniejsze orzecznictwo TSUE, oparte na wyroku w sprawie C-26/62 *Van Gend & Loos* rozszerzało zakres zastosowania zasady skutku bezpośredniego także na dyrektywy.

53 20. Powyższe stanowisko znajduje potwierdzenie w klasycznym w tej kwestii wyr. TSUE z 15.7.1964 r. w sprawie 6/64 *Flaminio Costa v. E.N.E.L.* (OETS 2003, poz. 5). W orzeczeniu tym TSUE podkreślił, że żadne przepisy prawa krajowego nie mogą przeważać nad prawem wywodzącym się z Traktatu, będącym niezależnym źródłem prawa. TSUE odniósł się szeroko do „prawa wywodzącego się z Traktatu”, przez które należy rozumieć zarówno prawo pierwotne, jak i wtórne (pochodne), w tym dyrektywy. W orzeczeniu tym TSUE sformułował pogląd, iż w przypadku sprzeczności normy prawa krajowego z normą prawa wspólnotowego podmioty, których zadaniem jest stosowanie prawa (w tym prawa podatkowego), mają obowiązek pominięcia normy prawa krajowego sprzecznej z normą prawa unijnego.

54 21. Utrzymanie w mocy przepisów krajowych w brzmieniu niezgodnym z regulacjami VI dyrektywy powodowałoby naruszenie obowiązującej w prawie unijnym **zasady równości opodatkowania**. Na konieczność przestrzegania zarówno przez ustawodawcę, jak i podmioty stosujące prawo, tej podstawowej zasady zwracał uwagę NSA jeszcze przed przystąpieniem przez Polskę do UE. I tak, w wyr. NSA (7) z 24.11.2003 r. (FSA 3/03, MoPod 2004, Nr 1, s. 36) zawarto następujące stwierdzenie, które tym bardziej zachowuje swoją aktualność w niniejszej sprawie:

„Trzeba bowiem zauważyć, że wprowadzony w Polsce z 5.7.1993 r. podatek od towarów i usług, należący do grupy podatków pośrednich, obrotowych, obciążających wydatki i mających charakter powszechny, zbieżny jest (o ile nie wręcz wzorowany) w swych zasadniczych założeniach z rozwiązaniami przyjętymi w Państwach Unii Europejskiej w zakresie podatku od wartości dodanej, opartymi na postanowieniach art. 93 i 94 Traktatu Rzymskiego oraz na Pierwszej i Szóstej Dyrektywie Rady Wspólnoty, dotyczących harmonizacji przepisów w zakresie podatków obrotowych. Postanowienia te przewidują, że ten typ podatku obrotowego powinien realizować między innymi zasadę neutralności podatku dla podatnika, zwłaszcza w zakresie konkurencji. Podkreśla to nader wyraźnie preambuła do Pierwszej Dyrektywy Rady [...] w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich w zakresie podatków obrotowych (67/227/EEC), w której stwierdzono, że ustawodawstwo dotyczące podatków pośrednich nie może prowadzić do pogorszenia warunków konkurencji ani utrudniać swobodnego przepływu towarów i usług, a wprowadzenie podatku od wartości dodanej powinno cechować się jego neutralnością w zakresie konkurencji niezależnie od długości łańcucha produkcji i dystrybucji”.

55 22. Należy jednak podkreślić, że orzecznictwo sądów administracyjnych w kwestii możliwości powoływania się na regulacje unijne w odniesieniu do stanów faktycznych sprzed 1.5.2004 r. nie jest jednolite. Odmienne niż w cytowanym powyżej rozstrzygnięciu wypowiedział się np. NSA w wyr. z 6.1.2006 r. (I FSK 437/05, MoPod 2006, Nr 6, s. 34).

56 23. Możliwość powoływania się przez podatnika na regulacje VI dyrektywy została wprost sformułowana w obszernym w tej mierze orzecznictwie TSUE (zob. np. wyr.: z 4.12.1974 r. w sprawie 41/74 *Yvonne van Duyn v. Home Office* (Zb.Orz. 1974, s. 1337); z 19.1.1982 r. w sprawie 8/81 *Ursula Becker v. Finanzamt Münster-Innenstadt* (Zb.Orz. 1982, s. 53); z 26.2.1986 r. w sprawie 152/84 *M.H. Marshall v. Southampton and South-West Hampshire Area Health Authority (Teaching)* (Zb.Orz. 1986, s. 723); z 14.7.1994 r. w sprawie C-91/92 *Paola Faccini Dori v. Recreb Srl* (Zb.Orz. 1994, s. I-33), także w sprawach: C-425/12 *Portgás* (z 12.12.2013 r., Legalis); C-176/12 *Association de médiation sociale* (z 15.1.2014 r., Legalis).

57 24. W wyroku w sprawie C-8/81 (*Ursula Becker*) TSUE odniósł się do bezpośredniego stosowania VI dyrektywy i dyrektywy Rady w ogólności. Podkreślił, iż art. 189 Traktatu rzymskiego (obecnie, po wejściu w życie TFUE, jest to art. 288 tego traktatu) przewiduje, że:

„Dyrektywa wiąże każde Państwo Członkowskie, do którego jest kierowana w odniesieniu do rezultatu, który ma być osiągnięty, pozostawia jednak organom krajowym swobodę wyboru formy i środków”.

58 25. Na gruncie tej regulacji w powyższym rozstrzygnięciu TSUE podkreślił **możliwość bezpośredniego stosowania dyrektyw**, stwierdzając przede wszystkim, iż:

„w przypadkach, gdy władze Wspólnoty nałożyły na państwa członkowskie obowiązek pewnego działania, efektywność takiego obowiązku byłaby ograniczona jeżeli osoby nie miałyby możliwości powoływać się na nie [tj. przepisy dyrektywy – przyp. aut.] przed sądem zaś sądy krajowe nie mogłyby rozpatrywać ich jako elementu prawa wspólnotowego [...] w związku z tym w tych przypadkach, gdy regulacje Dyrektywy są w odniesieniu do ich zakresu [...] bezwarunkowe i wystarczająco precyzyjne,

na regulacjach tych podmioty mogą, w przypadku niewprowadzenia do prawa krajowego stosownych regulacji w przewidzianym czasie, opierać się, jeżeli prawo krajowe jest niezgodne z Dyrektywą”.

26. Stąd należy przyjąć, że przepisy dyrektywy, aby mogły zostać zastosowane wprost, **muszą mieć charakter bezwarunkowy oraz muszą być wystarczająco precyzyjne** (*unconditional and sufficiently precise*). 59

27. Formulowane w tym, jak również w innych powołanych powyżej wyrokach, wnioski TSUE w zasadzie można sprowadzić do następującej tezy: jeżeli postanowienia dyrektywy tworzące uprawnienia jednostki (podmiotu) wobec państwa, o ile chodzi o ich treść, są: 60

1) bezwarunkowe i

2) wystarczająco precyzyjne,

wówczas takie postanowienia mogą być przytaczane przez osobę występującą przeciwko państwu, jeżeli państwo to:

1) nie wdrożyło tej dyrektywy do krajowego porządku prawnego w przewidzianym terminie lub

2) nie wdrożyło jej w sposób prawidłowy.

28. Zgodnie z orzecznictwem TSUE, przepis dyrektywy Rady jest bezwarunkowy, jeżeli ustanawia zobowiązanie niepoddane żadnym warunkom i nieuzależnione, w zakresie jego wykonania lub skutków, od wydania przez instytucje UE lub państwa członkowskie jakiegokolwiek aktu (np. wyr. TSUE z 15.5.2014 r. w sprawie C-337/13, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, Legalis). 61

29. Oznacza to, że dla zaistnienia możliwości bezpośredniego stosowania dyrektywy 2006/112/WE przez podatnika muszą zostać spełnione **przesłanki wynikające z samej normy tej dyrektywy** (norma bezwarunkowa i wystarczająco precyzyjna) **oraz z zachowania państwa członkowskiego** (które tak sformułowanej normy nie wdrożyło do krajowego porządku prawnego w ogóle bądź w wymaganym terminie względnie nie wdrożyło jej w sposób prawidłowy). 62

30. W powołanym powyżej precedensowym rozstrzygnięciu (wyr. z 5.2.1963 r. w sprawie 26/62 *NV Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend & Loos v. Nederlandse administratie der belastingen*, OETS 2003, poz. 3) TSUE stwierdził: 63

„cel postawiony przez art. 177 TWE przed Trybunałem Sprawiedliwości, którym jest zapewnienie jednolitego stosowania Traktatu przez sądy i trybunały państw członkowskich, potwierdza, że państwa członkowskie uznały, iż prawo wspólnotowe stanowi regulacje, które mogą być powoływane przez ich obywateli przed tymi sądami i trybunałami. Wypływa stąd wniosek, iż Wspólnota tworzy nowy porządek prawny w zakresie prawa międzynarodowego, na korzyść którego państwa członkowskie ograniczyły swoje suwerenne prawa – w pewnych obszarach – i przedmiot którego dotyczy nie tylko do Państw członkowskich, ale i ich obywateli. Niezależnie od ustawodawstw wewnętrznych państw członkowskich, prawo wspólnotowe nie tylko nakłada na obywateli obowiązki, ale ma na celu stworzenie im praw, które staną się częścią ich prawnego dziedzictwa. W sprawie 6/64 (*Costa*) Trybunał stwierdził, iż w odróżnieniu od typowych traktatów międzynarodowych Traktat o ustanowieniu Wspólnoty Europejskiej stworzył swój własny system prawny państw członkowskich, którego ich sądy są obowiązane do przestrzegania [...] prawa wynikającego z Traktatu stanowiące niezależne źródło prawa, które nie może ze względu na swój szczególny i oryginalny charakter zostać zmienione przez wewnętrzne przepisy państw członkowskich [...]”.

31. Jak się zdaje, istotę możliwości zastosowania bezpośredniego VI dyrektywy najlepiej ujął TSUE w innym kluczowym w tej mierze wyroku w sprawie 41/74 (*Van Duyn*). Otóż w uzasadnieniu tego rozstrzygnięcia TSUE podkreślił, iż możliwość powołania się przez podatnika na dyrektywę i możliwość jej bezpośredniego zastosowania jest niezbędna, dlatego że skuteczność dyrektywy nakładającej na państwo członkowskie obowiązek podjęcia działania byłaby ograniczona, gdyby jednostka nie mogła powołać się wprost na dyrektywę przed sądem państwa członkowskiego, ten zaś nie mógłby uwzględnić tej kwestii jako zagadnienia prawa unijnego, a zatem mającego pierwszeństwo nad prawem krajowym. Tym samym, w przypadku braku możliwości stosowania bezpośredniego przez podatnika VI dyrektywa mogłaby stać się jedynie zbiorem zaleceń, których praktyczna moc wiążąca byłaby wielce wątpliwa. Państwa członkowskie miałyby obowiązek implementacji dyrektywy do prawodawstwa wewnętrznego, ale obowiązek ten mógłby być egzekwowany jedynie teoretycznie. 64

32. Możliwość bezpośredniego stosowania VI dyrektywy (dyrektywy 2006/112/WE) przez podatnika jest więc instrumentem w istocie rzeczy wymuszającym konieczność prawidłowej i terminowej implementacji przepisów dyrektywy do ustawodawstwa wewnętrznego. 65

- 66 33. Co więcej, w wyr. z 22.6.1989 r. w sprawie 103/88 *Fratelli Costanzo SpA v. Comune di Milano* (Zb.Orz. 1989, s. 1839) TSUE stwierdził, iż byłoby sprzeczne z ww. zasadą to, że:
- „podczas gdy osoba prywatna może powoływać się na postanowienia dyrektywy, spełniające warunki określone powyżej, podczas krajowego postępowania sądowego celem uzyskania wyroku sądowego przeciwko władzom administracyjnym, władze te nie mają obowiązku stosować postanowień dyrektywy oraz odstąpienia od tych przepisów prawa krajowego, które są w kolizji z nimi. Stąd też, ilekroć warunki, zgodnie z którymi Trybunał uznał, że osoby prywatne mogą powoływać się na postanowienia dyrektywy w postępowaniu przed sądami krajowymi, są spełnione, **wszystkie organy administracji**, także organy zdecentralizowane, takie jak gminy, są zobowiązane do stosowania tych postanowień”.
- 67 34. W związku z tym TSUE orzekł, iż:
- „Zważywszy szczególnie na art. 29 ust. 5 dyrektywy 71/305, z dyskusji nad pierwszym zagadnieniem wynika, że jest on bezwarunkowy i wystarczająco precyzyjny, aby mógł być przytaczany w postępowaniu przeciwko państwu. Osoba prywatna może dlatego powoływać się na ten przepis w postępowaniu przed sądem krajowym oraz, biorąc pod uwagę powyższe, jest oczywiste, że wszystkie organy administracji, także te zdecentralizowane, jak gminy, są zobowiązane do podporządkowania się temu przepisowi”.
- 68 35. Podobnie TSUE rozstrzygał także w innych sprawach, np. wyr. z 8.10.1987 r. w sprawie 80/86 *Kolpinghuis Nijmegen BV* (Zb.Orz. 1987, s. 3969) czy wyr. z 13.11.1990 r. w sprawie C-106/89 *Marleasing SA v. La Comercial Internacional de Alimentacion SA* (Zb.Orz. 1990, s. I-4135).
- 69 36. Z wyr. TSUE z 11.8.1995 r. w sprawie C-431/92 *Komisja Wspólnot Europejskich v. Republika Federalna Niemiec* (Zb.Orz. 1995, s. I-2189) wynika wprost, iż **organy państw członkowskich, w tym także organy podatkowe, mają obowiązek stosowania dyrektyw**, nawet w przypadku gdyby obowiązek implementacji nie został przez dane państwo wypełniony. Wynika z tego, że tym bardziej stosowane być powinny, w przypadku gdy owa implementacja była niepełna, a przez to nieprawidłowa.
- 70 37. To sprawia, że w przypadku gdy przepisy krajowe są niezgodne z dyrektywą 2006/112/WE i zachodzą przesłanki do bezpośredniego zastosowania przepisów dyrektywy przez podatnika, podatnik taki ma w praktyce wybór pomiędzy zastosowaniem bezpośrednio przepisów dyrektywy albo przepisów krajowych. W orzeczeniu w sprawie C-319/12 *MDDP* (wyr. TSUE z 28.11.2013 r. w sprawie C-319/12 *Minister Finansów v. MDDP*, PP 2014, Nr 1, s. 51) TSUE stwierdził wprost, że błędna implementacja dyrektywy przez państwo członkowskie (polegająca w tym przypadku na wprowadzeniu zwolnienia przedmiotowego dla usług edukacyjnych w zakresie szerszym niż pozwalała na to dyrektywa; por. szerzej komentarz do art. 43) skutkuje w praktyce **możliwością wyboru sposobu opodatkowania takiej czynności przez podatnika**. Podatnik taki może więc w takim przypadku zastosować albo niezgodną z dyrektywą regulację krajową albo pominąć ją i zastosować bezpośrednio stosowny przepis dyrektywy (zob. także wyr. NSA z 22.4.2014 r., I FSK 2163/13, ONSAiWSA 2015, Nr 4, poz. 73; wydany w tej sprawie po rozstrzygnięciu TSUE).
- 71 38. Co więcej, w wyr. z 3.9.2014 r. w sprawie C-589/12 *G MAC UK plc* (PP 2014, Nr 10, s. 51) TSUE, odnosząc się do tego, czy w razie gdy zaistnieją przesłanki do bezpośredniego powołania się przez podatnika na przepisy dyrektywy Rady, z pominięciem regulacji krajowych, podatnik może w odniesieniu do niektórych transakcji tego samego rodzaju stosować przepisy dyrektywy, a w odniesieniu do innych – niezgodne z dyrektywą przepisy krajowe. Rozstrzygając tę kwestię, TSUE wyjaśnił że:
- „państwo członkowskie nie może nie zezwolić podatnikowi na powołanie się na skutek bezpośredni tego przepisu w odniesieniu do danej czynności na tej podstawie, że podatnik ten może powołać się na przepisy prawa krajowego w odniesieniu do innej czynności dotyczącej tych samych towarów i że łączne zastosowanie tych przepisów prowadziłoby do ogólnego rezultatu podatkowego, którego ani przepisy krajowe, ani szósta dyrektywa, stosowane odrębnie do tych czynności, nie wywoływałyby, ani nie zakładały”.
- 72 39. Tym samym, w ocenie TSUE, **podatnik ma pełne prawo do takiego niekonsekwentnego działania**, które nie może zostać uznane za nadużycie prawa.
- 73 40. W konsekwencji w świetle powyższych rozstrzygnięć TSUE, w przypadku, gdy bezwzględnie obowiązujące i wystarczająco precyzyjne przepisy dyrektywy 2006/112/WE nie zostały przez ustawodawcę polskiego wprowadzone w terminie bądź zostały wprowadzone w sposób niewłaściwy, wówczas polski podatnik może albo zastosować wprost przepisy tej dyrektywy, albo jeżeli polskie



regulacje są dla niego korzystniejsze niż przepisy dyrektywy 2006/112/WE – może zastosować się do przepisów krajowych. Ponadto podatnik może takiego wyboru dokonać odrębnie dla każdej czynności, w stosunku do której wybór ten mógłby zostać zastosowany.

41. Należy też zwrócić uwagę na pierwsze w tej materii wyroki polskich sądów administracyjnych. W pionierskim wyroku z 12.10.2005 r. (III SA/Wa 2219/05, MoPod 2006, Nr 2, s. 39) WSA w Warszawie uznał, że w przypadku gdy ustawodawca nie wprowadził do polskiej ustawy (względnie przepisów wykonawczych) bezwzględnie obowiązujących i wystarczająco precyzyjnych przepisów VI dyrektywy, wówczas podatnik ma prawo do stosowania wprost stosownych przepisów VI dyrektywy. Podobnie WSA w Warszawie wypowiedział się w wyroku z 9.2.2006 r. (III SA/Wa 3203/05, MoPod 2006, Nr 7, s. 42) oraz z 23.10.2006 r. (III SA/Wa 1744/06, MoPod 2006, Nr 12, s. 3) – zob. szerzej poniżej. W rozstrzygnięciu z 11.4.2008 r. (III SA/Wa 263/08, Legalis) WSA w Warszawie, uznając ograniczenie prawa do odliczenia podatku naliczonego z faktur dokumentujących nabycie paliwa do samochodów (w tym okresie wynikające z art. 88 ust. 1 pkt 3 ustawy), które na podstawie przepisów obowiązujących 30.4.2004 r. były uważane za samochody inne niż osobowe – a od 1.5.2004 r. utraciły ten status, jako niezgodny z art. 17 ust. 6 VI dyrektywy (obecnie art. 176 dyrektywy 2006/112/WE), stwierdził, iż na podstawie art. 249 TWE (obecnie art. 288 TFUE) organy podatkowe są zobowiązane badać, czy polskie przepisy nie naruszają dyrektywy.

42. Należy przy tym podkreślić, iż **reguła dotycząca możliwości bezpośredniego stosowania przepisów VI dyrektywy (i analogicznie dyrektywy 2006/112/WE) dotyczy jedynie podatnika**. Państwo członkowskie nie może stosować bezpośrednio przepisów VI dyrektywy (dyrektywy 2006/112/WE), nawet jeżeli przesłanki takiego zastosowania opisane powyżej zostały spełnione. W powoływanym już wyroku w sprawie 8/81 (*Ursula Becker*) TSUE podkreślił, że:

„Państwo członkowskie, które nie przyjęło przepisów wykonawczych wymaganych przez Dyrektywę w wyznaczonym terminie, nie może powoływać się w sprawach przeciwko osobom fizycznym, na niewywiązanie się przez siebie z obowiązków przewidzianych w Dyrektywie”.

43. Jest to dosyć oczywista konstatacja – przyjęcie odmiennej zasady sprzyjałoby bowiem pogłębianiu się stanu niepewności obywateli co do ich obowiązków i uprawnień. Podobnie TSUE wypowiedział się także w wyr. z 8.10.1987 r. w sprawie 80/86 *Kolpinghuis Nijmegen BV* (Zb.Orz. 1987, s. 3969).

44. **Przykładem praktycznego wykorzystania reguły bezpośredniego stosowania przepisów dyrektywy**, aczkolwiek po nowelizacji ustawy, która weszła w życie 1.1.2010 r., mającym już walor historyczny, była praktyczna możliwość zastosowania bezpośrednio przepisu art. 9 ust. 2 lit. e tiret trzecie VI dyrektywy (zastąpionego następnie obowiązującym od 31.12.2009 r. przepisem art. 56 ust. 1 lit. c dyrektywy 2006/112/WE), który obejmował m.in. regułę miejsca opodatkowania „usług inżynierów”. Tymczasem polskie regulacje dotyczące miejsca świadczenia usług w przepisie art. 27 ust. 4 pkt 3 odpowiadającym powyżej powołanemu przepisowi VI dyrektywy w okresie od 1.5.2004 r. do 18.10.2004 r. nie obejmowały wszelkich usług świadczonych przez inżynierów – poza ich zakresem znalazły się usługi klasyfikowane w kategorii „usług w zakresie badań i analiz technicznych (PKWiU 74.3)” (dopiero 19.10.2004 r. weszła bowiem w życie odpowiednia nowelizacja ówczesnego obowiązującego rozporządzenia o VAT, w wyniku której w § 4a ust. 1 tego rozporządzenia ujęto także przedmiotowe usługi w zakresie badań i analiz technicznych). Po nowelizacji przepis ten stwierdzał, iż do „usług w zakresie badań i analiz technicznych (PKWiU 74.3)” wykonywanych dla nabywcy mającego siedzibę poza terytorium wspólnoty (bądź na terytorium innego państwa członkowskiego wspólnoty) stosuje się zasadę, w myśl której miejscem świadczenia takich usług jest miejsce, gdzie nabywca ten posiada swoją siedzibę. Od 1.6.2005 r. regulacja ta została przeniesiona do art. 27 ust. 4 pkt 3 ustawy (regulacja ta obowiązywała do 31.12.2009 r.).

45. Podatnik, który wykonywał usługi badań i analiz technicznych na rzecz podmiotu mającego siedzibę poza Polską w okresie od 1.5.2004 r. do 18.10.2004 r., powinien był przyjąć, na gruncie przepisów wewnętrznych, że miejsce świadczenia tych usług ustala się zgodnie z zasadą generalną, określoną w owym czasie przez art. 27 ust. 1 ustawy, zgodnie z którą miejscem opodatkowania usług jest miejsce siedziby (miejsce zamieszkania) usługodawcy. A zatem, miejscem opodatkowania usług świadczonych przez polski podmiot powinna być Polska. Tymczasem VI dyrektywa w art. 9 ust. 2 lit. e tiret trzecie przewidywała, że miejscem świadczenia takich usług, a tym samym miejscem ich opodatkowania, jest miejsce siedziby nabywcy – a zatem zgodnie z dyrektywą usługi te nie powinny być opodatkowane w Polsce. We wspomnianym powyżej wyr. z 12.10.2005 r. WSA

w Warszawie uznał, iż zważywszy na fakt, że regulacje art. 9 ust. 2 lit. e tiret trzecie były w tej mierze bezwzględnie obowiązujące i wystarczająco precyzyjne, polski ustawodawca zaś wprowadził je we właściwy sposób dopiero 19.10.2004 r., w związku z tym podatnik w okresie od 1.5.2004 r. do 18.10.2004 r. miał prawo do zastosowania wprost art. 9 ust. 2 lit. e VI dyrektywy, a w konsekwencji do pominięcia niezgodnych z dyrektywą przepisów prawa krajowego i nieopodatkowania tych usług polskim podatkiem VAT. Podobnie WSA w Warszawie rozstrzygał także w wyroku z 9.2.2006 r. (III SA/Wa 3203/05, MoPod 2006, Nr 7, s. 42) oraz z 23.10.2006 r. (III SA/Wa 1744/06, MoPod 2006, Nr 12, s. 3).

- 79 46. Z kolei szczególnie interesującym **przykładem regulacji sprzecznej z przepisami dyrektywy 2006/112/WE** – przy czym tworzącej sytuację, w której polskie regulacje są dla podatnika korzystniejsze niż przepisy dyrektywy – był przepis art. 88 ust. 3a pkt 2 VATU w brzmieniu obowiązującym do 31.12.2007 r. (zob. szerzej komentarz do art. 88), przewidujący, iż:

„nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego faktury i dokumenty celne w przypadku gdy [...] transakcja udokumentowana fakturą nie podlega opodatkowaniu, jest zwolniona z podatku – a kwota wykazana na fakturze nie została uregulowana”.

- 80 47. Tak sformułowany zapis oznaczał, iż w przypadku gdy kwota wykazana na fakturze została uregulowana, podatnik mógł odliczyć podatek naliczony z takiej faktury, nawet gdy dana transakcja udokumentowana fakturą nie podlegała opodatkowaniu lub była zwolniona od podatku. Jeżeli więc np. podatnik nabył przedsiębiorstwo, którego dostawa nie podlega opodatkowaniu (na podstawie art. 6 pkt 1 VATU), ale dostawca wystawił fakturę z wykazaną kwotą podatku, wówczas podatnik-nabywca przedsiębiorstwa, po uregulowaniu należności wynikającej z faktury, miał prawo odliczyć podatek naliczony wynikający z takiej faktury. Było to rozwiązanie niezmiernie korzystne dla podatników, którzy w razie wątpliwości co do podatkowych konsekwencji transakcji mogli po prostu opodatkować daną czynność, a wówczas – po uregulowaniu należności – nabywca uzyska prawo do odliczenia podatku naliczonego. Rozwiązanie to zostało jednak wyeliminowane z ustawy nowelizacją, która weszła w życie 1.1.2008 r., ponieważ budziło zasadnicze wątpliwości wynikające z faktu, iż w poważnym stopniu naruszało ono same fundamenty konstrukcyjne podatku. Ponadto regulacja ta była sprzeczna z art. 168 lit. a dyrektywy 2006/112/WE (uprzednio art. 17 ust. 2 lit. a VI dyrektywy), przewidującym, że:

„jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w których dokonuje tych transakcji, do odliczenia [...] VAT należnego lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika”.

- 81 48. W wyr. z 13.12.1989 r. w sprawie *C-342/87 Genius Holding BV v. Staatssecretaris van Financiën* (Zb.Orz. 1989, s. 4227) TSUE stwierdził:

„zgodnie z art. 17(2) podatnik może korzystać z prawa do odliczenia podatku naliczonego z tytułu dostaw towarów lub świadczenia usług przez innego podatnika jedynie w odniesieniu do podatków rzeczywiście należnych, tj. podatków przypadających do zapłaty z tytułu działalności podlegającej opodatkowaniu lub zapłaconych, o ile były należne. Zasada ta nie dotyczy podatku, który na mocy art. 21(1)(c) VI dyrektywy jest należny wyłącznie z tego względu, że został wykazany na fakturze”.

- 82 49. W świetle powyższego orzeczenia TSUE nie ulega wątpliwości, iż w przypadku, w którym podatek stał się należny tylko dlatego, że został wykazany na fakturze (w takim przypadku podatek ten staje się należny na podstawie art. 108 ust. 1 VATU), nabywca nie ma prawa do odliczenia podatku naliczonego. Tymczasem ustawodawca w powołanym art. 88 ust. 3a pkt 2 w brzmieniu obowiązującym przed 1.1.2008 r. wprowadził przepis, który *expressis verbis* umożliwiał podatnikowi odliczenie podatku naliczonego – pod warunkiem uregulowania należności wynikającej z faktury.

- 83 50. Zważywszy na cytowane powyżej orzecznictwo TSUE, nie ulega jednak wątpliwości i to, że podatnik, stosując się do przepisu prawa krajowego pozostającego w ewidentnej sprzeczności z dyrektywą 2006/112/WE, nie narażał się na żadne niekorzystne konsekwencje. W szczególności, w przedstawionym powyżej przypadku, organy podatkowe nie mogły – powołując się na sprzeczność z dyrektywą – skutecznie zakwestionować odliczenia podatku naliczonego na zasadach określonych w ówczesnie obowiązującym art. 88 ust. 3a pkt 2 VATU.

## II. Podatek od towarów i usług jako element systemu podatkowego

1. W literaturze przedmiotu przyjmuje się różne kryteria, według których dokonywany jest podział podatków. Typowe kryteria są następujące: **84**

- 1) **kryterium przedmiotu opodatkowania** – stanowi kryterium podstawowe. Dzieli podatki na podatki od przychodu, od dochodu, od majątku, od wydatków.  
Podatki **od przychodu** koncentrują się na źródle przychodu, bez uwzględniania innych elementów związanych w szczególności z określeniem sytuacji podatnika, względnie innych okoliczności. Podatkiem tego rodzaju jest np. podatek rolny.  
Podatki **od dochodu** są istotną modyfikacją konstrukcji opodatkowania przychodu przez to, iż przy określeniu przedmiotu opodatkowania bierze się pod uwagę koszty obniżające zobowiązanie podatkowe, względnie powodujące brak tego zobowiązania. Podatki dochodowe od osób prawnych i od osób fizycznych są przykładami tej kategorii podatków.  
Podatki **od majątku** mają zróżnicowaną formę i mogą odnosić się do posiadania majątku, przyrostu majątku, względnie mogą obciążać poszczególne elementy majątku. Przykładami są podatek od nieruchomości czy podatek od spadków i darowizn.  
Wreszcie podatki **od wydatków** obciążają wydatki (w pewnym sensie obciążają przychód nabywcy w chwili dysponowania nim). Podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy są najbardziej typowymi przykładami podatku od wydatków. Ich cechą charakterystyczną jest to, że ekonomiczny ciężar podatku spoczywa na finalnym konsumentie (z wyjątkami wynikającymi z konstrukcji zwolnienia – w odniesieniu do podatku od towarów i usług);
- 2) **kryterium stosunku przedmiotu podatku do źródła podatku** dzieli podatki na bezpośrednie i pośrednie. O ile kryterium to jest powszechnie stosowane, o tyle to, gdzie przebiega linia podziału podatków na bezpośrednie i pośrednie, budzi wciąż pewne kontrowersje. Wydaje się, iż podział oparty na koncepcji tzw. przyczynowości obciążenia podatkowego w najlepszy sposób charakteryzuje podział pomiędzy podatkami pośrednimi a bezpośrednimi. Według tej koncepcji podatki **bezpośrednie** to te, w przypadku których podatnik w sensie formalnym (zobowiązany prawnie) jest jednocześnie podatnikiem w ujęciu materialnym (ponoszącym ekonomiczny koszt podatku). Oznacza to, że podatkami bezpośrednimi są np. podatki dochodowe. Natomiast podatkami **pośrednimi** są te, których konstrukcja powoduje, iż podatnik w sensie formalnym nie jest jednocześnie ekonomicznie obciążony kosztem podatku, czyli ekonomiczny ciężar podatku jest przeliczany na konsumenta. Podatki od towarów i usług oraz akcyzowy są, według tego kryterium, podatkami pośrednimi;
- 3) **kryterium pobierania podatków** pozwala na podział podatków na podatki **stanowiące dochód państwa** (np. podatki od towarów i usług, podatek akcyzowy, podatek od gier) oraz **stanowiące dochód jednostek samorządu terytorialnego** (np. podatek rolny, podatek od nieruchomości, podatek od środków transportu). W literaturze spotyka się także kategorię podatków wspólnych, a więc takich, jakie stanowią dochód tak państwa, jak i samorządów (poprzez redystrybucję dokonywaną przez państwo). Takimi podatkami wspólnymi są podatki dochodowe od osób prawnych i od osób fizycznych.

## III. Podatek od towarów i usług jako podatek obrotowy

1. Zgodnie z opisanym kryterium podatek od towarów i usług zaliczany jest do podatków obciążających obrót. Podatek od towarów i usług, wprowadzony do polskiego systemu prawnego 5.7.1993 r., zastąpił obowiązujący do tego czasu podatek obrotowy. Zmiana ta miała ogromne znaczenie. Chociaż obydwa podatki mają charakter podatków pośrednich, obrotowych i stanowią dochód państwa, jednak charakter konstrukcyjny podatku od towarów i usług znacząco różni się od podatku obrotowego. W szczególności podatek obrotowy miał charakter podatku od obrotu brutto – podstawą opodatkowania była w jego przypadku pełna wartość obrotu, czyli kwoty należnej wraz z podatkiem. To oznacza, że podatek był obliczany metodą „w stu” – ze względu na to, iż był on ujęty w cenie towaru. **Podatek od towarów i usług ma charakter podatku od obrotu netto** – podstawą opodatkowania jest obrót pomniejszony o kwotę podatku, czyli obrót netto. Podatek zaś jest obliczany metodą „od sta”.

2. Drugim kluczowym kryterium podziału podatków obrotowych jest kryterium oparte na obciążeniu podatkowym poszczególnych faz obrotu. Z tego punktu widzenia podatki dzielą się na jednofazowe (obciążenie jednej fazy obrotu, zazwyczaj producenta lub detalisty), wielofazowe (obciążające wybrane, ale nie wszystkie fazy obrotu) i wszechfazowe (obciążające wszystkie fazy obrotu). Z tego punktu widzenia podatek obrotowy istniejący do 4.7.1993 r. był podatkiem jednofazowym, natomiast **podatek od towarów i usług jest podatkiem wszechfazowym.** **86**

- 87 3. Innym kryterium podziału podatków obrotowych jest zakres ich zastosowania. Z tego punktu widzenia podatki obrotowe dzielą się na ogólne (generalne) i selektywne. Podatki ogólne obciążają obrót wszelkimi dobrami (fakt stosowania zwolnień i wyłączeń ma charakter wyjątków od zasady generalnej, jaką jest powszechność stosowania). Podatek od towarów i usług **jest więc podatkiem ogólnym**. Podatki selektywne natomiast obciążają obrót tylko niektórymi dobrami. Podatek akcyzowy jest przykładem podatku selektywnego.

#### IV. Podatek od towarów i usług jako podatek od wartości dodanej

##### A. Uwagi wprowadzające

- 88 1. Podstawowym elementem odróżniającym podatek od towarów i usług od podatku obrotowego jest jego konstrukcja, oparta na podstawowym założeniu, jakim są jego **powszechność i wszechfazowość** przy jednoczesnym zastosowaniu formuły zapobiegającej kumulacji obciążenia podatkowego pojawiającego się na poszczególnych etapach obrotu. Konstrukcja ta oparta jest na przyjęciu zasady opodatkowania na każdym etapie obrotu – nie tyle pełnego obrotu, ile raczej samej wartości dodanej w tej konkretnej fazie obrotu. O ile obecna formuła podatku od wartości dodanej w znacznym stopniu odbiega od pierwotnych praktycznych konstrukcji po raz pierwszy zastosowanych we Francji w 1954 r., a tym bardziej od pierwszych teoretycznych koncepcji tzw. uszlachetnionego podatku obrotowego *von Siemens* z okresu międzywojennego, o tyle należy podkreślić, iż formuła ta w rzeczywistości w dalszym ciągu oparta jest na podstawowym założeniu realnego opodatkowania tylko danego etapu obrotu.
- 89 2. **Pierwotna konstrukcja podatku od wartości dodanej** (*Value Added Tax, tax sur la valeur ajoutée, Mehrwertsteuer*) polegała na określeniu przez podatnika w każdej fazie obrotu wartości przezeń dodanej poprzez ustalenie różnicy pomiędzy wartością obrotu w fazie poprzedniej a wartością obrotu dokonanego przez tego podatnika. Podstawą opodatkowania była więc wyłącznie tak ustalona wartość dodana przez podatnika. System stosowany obecnie (zwany systemem fakturowym lub systemem opodatkowania pełnego obrotu) oparty jest na założeniu, iż podstawę opodatkowania stanowi pełna wartość obrotu dokonywana przez podatnika w danej fazie, jednak podatnik uzyskuje prawo do obniżenia tak określonego podatku o podatek naliczony w poprzedniej fazie obrotu. Efekt finalny jest więc, co do zasady, podobny (współczesny system powoduje pewne negatywne konsekwencje w przypadku przerwania łańcucha opodatkowania poprzez wprowadzenie podatnika zwolnionego). Jednak system stosowany obecnie jest prostszy dla podatnika (mimo że nakłada na niego pewne dodatkowe obowiązki administracyjne) i niewątpliwie bardziej szczerly, jak też łatwiejszy do kontroli i monitorowania przez organy podatkowe.
- 90 3. Rozwiązanie obecne oparte jest więc na zasadzie odliczenia podatku naliczonego z wcześniejszej fazy obrotu. Również i w tej mierze możliwe jest zastosowanie różnych rozwiązań związanych w szczególności z metodą odliczenia. Ustawodawca polski przyjął zasadę odliczenia podatku naliczonego wyłącznie na podstawie ściśle określonych dokumentów, czyli faktury VAT i dokumentu celnego (specyfika importu usług powoduje, że w tym przypadku odliczenie może być dokonane na podstawie faktury usługodawcy innej niż faktura VAT). Podobnie ustawodawca przyjął zasadę odliczenia niezwłocznego – czyli opartego na chwili zakupu (otrzymania dokumentu potwierdzającego zakup lub import), względnie moment powstania obowiązku podatkowego (np. w przypadku importu usług czy wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów), a nie na momencie, kiedy nabyte towary zostały w rzeczywistości wykorzystane na potrzeby działalności opodatkowanej.

##### B. Podstawowe cechy podatku od wartości dodanej

###### a. Zasadnicze cechy charakterystyczne podatku VAT

- 91 1. W bogatym orzecznictwie (zob. np. wyr.: z 8.6.1999 r. w sprawach połączonych C-338/97, C-344/97 i C-390/97 *Pelzl i in.* (Zb.Orz. 1999, s. I-3319); z 31.3.1992 r. w sprawie C-200/90 *Dansk Denkavit ApS i P. Poulsen Trading ApS, popierane przez Monsanto-Searle A/S v. Skatteministeriet* (Zb.Orz. 1992, s. I-2217); z 3.10.2006 r. w sprawie C-475/03 *Banca popolare di Cremona Soc. coop. arl v. Agenzia Entrate Ufficio Cremona* (Zb.Orz. 2006, s. I-9373)] TSUE zdefiniował **zasadnicze cechy charakterystyczne podatku VAT**, uznając za nie:
- 1) powszechny sposób stosowania podatku do czynności, których przedmiotem są towary lub usługi (powszechność);
  - 2) ustalenie kwoty podatku w sposób proporcjonalny do ceny otrzymanej przez podatnika jako świadczenie wzajemne za dostarczone towary lub usługi (proporcjonalność);

- 3) pobór podatku na każdym etapie procesu produkcji lub dystrybucji, niezależnie od liczby wcześniejszych transakcji; odliczenie od podatku należnego od podatnika kwot zapłaconych na poprzednich etapach procesu z tym skutkiem, że podatek na danym etapie stosuje się wyłącznie do wartości dodanej na tym etapie (opodatkowanie wartości dodanej) oraz to, że
- 4) ciężar podatku ponosi ostatecznie konsument (przerzucenie ciężaru podatku na konsumenta).

2. Z cechami tymi korespondują zasady podatku, które zgodnie z literaturą przedmiotu stanowią fundament konstrukcji wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. **92**

#### *b. Zasada neutralności podatku*

1. **Neutralność podatku** jest najbardziej charakterystyczną cechą podatku VAT. Sprowadza się ona do zapewnienia podatnikowi niebędącemu ostatecznym konsumentem towaru lub usługi uniknięcia obciążenia kosztem podatku. Praktyczna realizacja tej zasady następuje dzięki konstrukcji podatku naliczonego, który zapłacony przy nabyciu towarów i usług (na wcześniejszym etapie obrotu) podlega odliczeniu od podatku należnego od dostawy towarów czy świadczenia usług (na następnym etapie obrotu). Wszelkie ograniczenia prawa do odliczenia podatku naliczonego wpływają na neutralność podatku i stąd mogą one wynikać jedynie z wyraźnej regulacji ustawowej. Ta zasada neutralności wprowadzona w I dyrektywie, która to dyrektywa stworzyła podwaliny pod stworzenie obecnego wspólnotowego systemu podatku od wartości dodanej, stała się w istocie podstawową zasadą konstrukcyjną systemu. Podatek naliczony zaś jest podstawowym narzędziem, za pomocą którego zasada neutralności jest realizowana. **93**

W wielu wyrokach TSUE podkreślał fundamentalną rolę zasady neutralności dla systemu podatku VAT oraz funkcję podatku naliczonego jako podstawowego narzędzia realizacji tej zasady. W wyroku w sprawie C-37/95 *Ghent Coal Terminal* z 15.1.1998 r. (Legalis) TSUE podkreślił, iż:

„prawo do odliczenia zostało zastosowane, aby w pełni uwolnić przedsiębiorcę od kosztów VAT zapłaconego lub należnego przy prowadzeniu przezeń działalności gospodarczej. Wspólny system podatku VAT zapewnia, że każda działalność gospodarcza, bez względu na jej cel i efekt, jeżeli sama podlega opodatkowaniu podatkiem VAT, jest opodatkowana w sposób całkowicie neutralny”.

Podobnie TSUE wypowiadał się także w innych sprawach, np. w wyr. z 14.2.1985 r. w sprawie C-268/83 *D.A. Rompelman i E.A. Rompelman-Van Deelen v. Minister van Financiën* (Zb.Orz. 1985, s. 655) stwierdził, że:

„system odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie podmiotu gospodarczego od obciążeń z tytułu podatku VAT przypadającego do zapłaty lub zapłaconego w trakcie prowadzenia działalności gospodarczej. Wspólny system podatku VAT gwarantuje w ten sposób, iż wszelka działalność gospodarcza, niezależnie od jej celu lub rezultatu, jest opodatkowana w sposób całkowicie neutralny pod warunkiem, że działalność ta podlega temu podatkowi”.

Warto podkreślić, iż w orzecznictwie polskich sądów administracyjnych już przed 1.5.2004 r. pojawił się pogląd, że zważywszy na tożsamość konstrukcji ówczesnie obowiązującego polskiego podatku od towarów i usług z konstrukcją wspólnotowego podatku od wartości dodanej opartego na regulacjach VI dyrektywy, „możliwe stało się wykorzystanie bogatego orzecznictwa TSUE w tym zakresie, które w sposób stanowczy nakazuje przestrzegać zasady neutralności tego podatku, zapobiegając tym samym podwójnemu opodatkowaniu” (wyr. NSA z 7.6.2004 r., FSK 87/04, MoPod 2004, Nr 10, s. 40). W wyr. z 25.2.2005 r. (FSK 1633/04, Legalis) NSA, odnosząc się do wprowadzonych rozporządzeniem Ministra Finansów z 15.12.1997 r. (Dz.U. Nr 156, poz. 1024 ze zm.) ograniczeń przy odliczaniu podatku naliczonego w przypadku zakupów towarów i usług od podatników mających status Zakładów Pracy Chronionej, stwierdził, że:

„zasada neutralności podatku od towarów i usług dla podatnika tego podatku wyraża się tym, że poprzez realizację prawa do odliczenia podatku naliczonego, podatnik nie ponosi faktycznie ciężaru ekonomicznego tego podatku. Pozbawienie zatem podatnika prawa do odliczenia podatku naliczonego powoduje, że w tym zakresie podatek ten przestaje być neutralny dla podatnika, stanowiąc dla niego ciężar publicznoprawny”.

W wyroku tym NSA podkreślił także, że:

„czyniąc zatem wykładnię przepisu podstawowego, który ogranicza prawo podatnika do skorzystania z tej kardynalnej zasady, jakim jest prawo do odliczenia (potrącenia) podatku naliczonego, nie powinno się tak rozumieć wykładanego przepisu, aby jego norma przy zachowaniu jej *ratio legis* nie godziła bezpodstawnie w ustawowe uprawnienie podatnika do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony”.

*c. Zasada opodatkowania konsumpcji*

- 94 1. **Zasada opodatkowania konsumpcji** jest mocno związana z zasadą neutralności podatku. Podatek VAT powinien obciążać konsumenta – stąd system odliczeń umożliwiający uniknięcie tego obciążenia przez osoby (podatników VAT), które biorą udział w procesie dostarczenia towaru lub usługi ostatecznemu konsumentowi. I to właśnie ten konsument, który otrzymuje towar bądź usługę, jest podmiotem, na którym spoczywać powinien ekonomiczny ciężar podatku. Dlatego konsument ten, co do zasady, nie może odzyskać podatku (z wyjątkami określonymi *expressis verbis* w ustawie).

*d. Zasada powszechności opodatkowania*

- 95 1. **Zasada powszechności opodatkowania** powoduje, iż opodatkowaniu podlega każdy etap obrotu, a jakiegokolwiek ograniczenia (zwolnienia podmiotowe lub przedmiotowe) muszą być ograniczone i wynikać bezpośrednio z ustawy. Zasada powszechności opodatkowania jako jeden z fundamentów systemu podatku od wartości dodanej została sformułowana w art. 2 akapit 1 I dyrektywy, przewidującym, iż:

„zasada wspólnego systemu podatku od towarów i usług obejmuje zastosowanie do towarów i usług ogólnego podatku konsumpcyjnego dokładnie proporcjonalnego do ceny towarów i usług, niezależnie od ilości transakcji, jakie mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji przed etapem, na którym podatek jest pobierany”.

*e. Zasada unikania podwójnego opodatkowania oraz braku opodatkowania*

- 96 1. Wspólny system podatku VAT oparty jest na **regule jednokrotnego obciążenia podatkiem**. W celu wyeliminowania możliwości podwójnego opodatkowania transakcji, zwłaszcza w obrocie międzynarodowym, dyrektywa 2006/112/WE wprowadziła rozwiązania o charakterze kolizyjnym. Typowym przykładem takich rozwiązań są przepisy art. 43–59 dyrektywy 2006/112/WE (odpowiadające regulacji art. 9 VI dyrektywy, odpowiednio – art. 28a–28o VATU), tworzące pewnego rodzaju fikcję prawną, określając miejsca świadczenia usługi, co do zasady, oderwane od miejsca rzeczywistego wykonania usługi. Tym samym dyrektywa tworzy system zasad uniemożliwiających *de facto* podwójne opodatkowanie tej samej usługi w różnych państwach członkowskich. Jednocześnie reguły te mają zapobiegać uniknięciu opodatkowania.

Warto też zaznaczyć, iż w celu realizacji przedmiotowej zasady w art. 395 dyrektywy 2006/112/WE (poprzednio w art. 27 VI dyrektywy) przewidziana została specjalna procedura wprowadzenia tzw. środków szczególnych (specjalnych) przez poszczególne państwa członkowskie, w celu zapobieżenia uchylaniu się bądź unikaniu opodatkowania (*tax evasion or avoidance*). Zgodnie z art. 395 ust. 1, Rada może upoważnić każde państwo członkowskie do wprowadzenia szczególnych środków stanowiących odstępstwo od przepisów dyrektywy w celu: (i) uproszczenia poboru podatku lub (ii) zapobiegania niektórym formom uchylania się od opodatkowania lub unikania opodatkowania. Ponieważ środki te stanowiąc będą odstępstwem od dyrektywy, w związku z tym procedura ich wprowadzenia nie jest prosta. W pierwszej kolejności państwo członkowskie musi wystąpić z wnioskiem do Komisji Europejskiej. Komisja przekazuje ów wniosek wszystkim pozostałym państwom członkowskim. Po uzyskaniu ich stanowisk Komisja przesyła Radzie wniosek, względnie, jeżeli wniosek budzi zastrzeżenia, komunikat przedstawiający te zastrzeżenia. Wtedy decyzję podejmuje Rada, co ważne – jednogłośnie. Dopiero po decyzji Rady państwo członkowskie może wprowadzić zaakceptowane przez Radę środki szczególne. Wprowadzenie środków szczególnych bez wyczerpania powyższej procedury sprawia, że środki te są w stosunku do podatników bezskuteczne.

*f. Zasada unikania zakłócenia warunków konkurencji*

- 97 1. **Zasada unikania zakłócenia warunków konkurencji** ma na celu zapewnienie wszystkim podatnikom działającym na rynku tych samych zasad opodatkowania. Stąd np. opodatkowane jest wykonanie czynności nawet w razie braku zachowania form prawem przewidzianych – ponieważ w przypadku nieopodatkowania takiej czynności podatnicy wykonujący ją z zachowaniem stosownej formy podlegaliby opodatkowaniu, ci zaś, którzy nie dopełnili wymogów, premiowani byłiby brakiem opodatkowania. W orzecznictwie TSUE na tle przypadków czynności wykonanych z naruszeniem prawa bądź wręcz nielegalnych wykształcił się pogląd, że zasada neutralności, a w szczególności zasada unikania zakłócenia warunków konkurencji, powoduje, iż nie jest możliwe na gruncie podatku VAT rozróżnienie pomiędzy czynnościami wykonanymi z naruszeniem prawa [np. wprowadzenia na rynek podrabianych kosmetyków – wyr. TSUE 28.5.1998 r. w sprawie C-3/97

*Postępowanie karne v. John Charles Goodwin i Edward Thomas Unstead* (Zb.Orz. 1998, s. I-3257)] a czynnościami dokonanymi z zachowaniem właściwych form.

## V. Nomenklatura

1. W niniejszym komentarzu podatek od towarów i usług określane będzie mianem podatku VAT, 98 dlatego że jest to nazwa przyjęta zarówno w praktyce, jak i literaturze, mimo że ściśle rzecz biorąc, polskie regulacje posługują się skrótem „VAT”, tylko tworząc definicje na potrzeby szczególnych rozwiązań w odniesieniu do procedur szczególnych dotyczących usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych (Rozdziały 6a i 7 Działu XII VATU) oraz procedury uproszczonej w zakresie wewnątrzspółnotowych transakcji trójstronnych (Rozdział 8 Działu XII VATU), przy czym mianem VAT określają zarówno polski podatek od towarów i usług, jak i podatek od wartości dodanej stosowany w innych państwach członkowskich (w okresie do 31.12.2012 r. przepisy posługiwały się tym skrótem także w odniesieniu do nazwy dokumentu – Faktura VAT). Określenie „podatek VAT” często jest krytykowane również ze względu na fakt, że litera „T” w skrócie VAT oznacza właśnie podatek (*tax*), co powoduje, iż kombinacja słowa podatek i skrótu VAT może być odczytana jako „podatek podatek”, niemniej jednak na potrzeby uproszczenia nomenklatury przyjmujemy określenie „podatek VAT” jako tożsame z podatkiem od towarów i usług.

2. W niniejszym komentarzu Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej jest skrótoowo określane 99 jako TSUE, także, dla uproszczenia i większej przejrzystości tekstu, skrót ten będzie stosowany w odniesieniu do orzeczeń zapadłych w okresie, w którym oficjalna nazwa Trybunału brzmiała – Europejski Trybunał Sprawiedliwości. Orzeczenia TSUE powoływane będą w formie skróconej, poprzez odniesienie się do sygnatury oraz nazwy podmiotu, którego orzeczenie dotyczyło (z wyjątkiem orzeczeń wynikających z wszczętej przez Komisję Europejską stosownej procedury w stosunku do danego państwa członkowskiego).

3. W celu zachowania jasności przy powoływanych przepisach dyrektywy 2006/112/WE 100 w niektórych przypadkach podawane będą odniesienia do odpowiednich regulacji VI dyrektywy. Zważywszy na charakter dyrektywy 2006/112/WE, wszelkie odniesienia do VI dyrektywy, w szczególności wyroki TSUE zapadłe na tle stosownych regulacji VI dyrektywy, będą miały odpowiednie zastosowanie do regulacji dyrektywy 2006/112/WE.

4. Ponadto wszelkie odniesienia do stawek podatku będą dotyczyć stawek obowiązujących 101 w styczniu 2019 r., chyba że wprost zostanie zaznaczone coś przeciwnego. Uwaga ta wynika stąd, że z 1.1.2011 r. ustawodawca wprowadził czasowe zmiany stawek podatku (zob. komentarz do art. 41 i 146a, 146aa i 146f).

## Art. 2. [Objaśnienie pojęć]

Ileokroć w dalszych przepisach jest mowa o:

- 1) terytorium kraju – rozumie się przez to terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, z zastrzeżeniem art. 2a;
- 2) państwie członkowskim – rozumie się przez to państwo członkowskie Unii Europejskiej;
- 3) terytorium Unii Europejskiej – rozumie się przez to terytoria państw członkowskich Unii Europejskiej, z tym że na potrzeby stosowania tej ustawy:
  - a) Księstwo Monako traktuje się jako terytorium Republiki Francuskiej, wyspę Man traktuje się jako terytorium Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej, suwerenne strefy Akrotiri i Dhekelia traktuje się jako terytorium Republiki Cypru,
  - b) następujące terytoria poszczególnych państw członkowskich traktuje się jako wyłączone z terytorium Unii Europejskiej:
    - wyspę Helgoland, terytorium Buesingen – z Republiki Federalnej Niemiec,
    - Ceutę, Melillę, Wyspy Kanaryjskie – z Królestwa Hiszpanii,
    - Livigno, Campione d’Italia, włoską część jeziora Lugano – z Republiki Włoskiej,
    - francuskie terytoria, o których mowa w art. 349 i art. 355 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej – z Republiki Francuskiej,
    - Górę Athos – z Republiki Greckiej,
    - Wyspy Alandzkie – z Republiki Finlandii,
    - Wyspy Normandzkie – ze Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej,
  - c) Gibraltar traktuje się jako wyłączony z terytorium Unii Europejskiej;