

# VAT 2024. Komentarz

Wydanie 17.

Przejdź do produktu na [ksiegarnia.beck.pl](https://ksiegarnia.beck.pl)

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

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

Tekst jednolity z dnia 7 lipca 2023 r. (Dz.U. z 2023 r. poz. 1570)

(zm.: Dz.U. z 2021 r. poz. 2105; z 2023 r. poz. 996, poz. 1059, poz. 1598, poz. 1852)



# 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 . . . . .	39
II. Podatek od towarów i usług jako element systemu podatkowego . . . . .	98
III. Podatek od towarów i usług jako podatek obrotowy . . . . .	100
IV. Podatek od towarów i usług jako podatek od wartości dodanej . . . . .	103
A. Uwagi wprowadzające . . . . .	103
B. Podstawowe cechy podatku od wartości dodanej . . . . .	106
a. Zasadnicze cechy charakterystyczne podatku VAT . . . . .	106
b. Zasada neutralności podatku . . . . .	108
c. Zasada opodatkowania konsumpcji . . . . .	113
d. Zasada powszechności opodatkowania . . . . .	114
e. Zasada unikania podwójnego opodatkowania oraz braku opodatkowania . . . . .	115
f. Zasada unikania zakłócenia warunków konkurencji . . . . .	118
V. Nomenklatura . . . . .	119

### I. Uwagi ogólne

#### A. Uwagi wprowadzające

1. Ustawa z 11.3.2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 931 ze zm.; **1** 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 przez niewiele ponad 10 lat od momentu wejścia w życie, tj. 5.7.1993 r., była nowelizowana ponad 30 razy. Obecnie obowiązująca VATU, w ciągu ponad 19 lat funkcjonowania, doczekała się już ponad 90 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 pewnymi wyjątkami), 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. Nowelizacją z 13.7.2006 r. (Dz.U. Nr 143, poz. 1028), która weszła w życie 10.8.2006 r., **3** ustawodawca dostosował regulacje polskie (m.in. art. 27 VATU) 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 wiele zmian, które miały charakter dostosowujący poszczególne przepisy VATU 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 podatku 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, ułatwianie czy wręcz umożliwiające 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.

- 4 4. 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.).
- 5 5. 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.
- 6 6. 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.
- 7 7. 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.).
- 8 8. Ze względu na tak dużą liczbę nowelizacji Marszałek Sejmu zdecydował o publikacji pierwszego tekstu jednolitego VATU. Tekst jednolity został ogłoszony obwieszczeniem Marszałka Sejmu RP z 29.7.2011 r. (Dz.U. Nr 177, poz. 1054). Ilość kolejnych nowelizacji sprawiła, że szybko pojawiły się następne teksty ujednolicone (ostatni – Dz.U. z 2022 r. poz. 931 ze zm.).
- 9 9. 7. 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.

8. 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 w VATU przede wszystkim nową 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 różniczenia podatku naliczonego od wydatków związanych z tymi pojazdami (zob. zwłaszcza przepisy art. 86a i 90b).

9. 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 umożliwia zarejestrowanie i rozliczanie podatnika działającego w różnych państwach Unii Europejskiej tylko w jednym państwie (państwie identyfikacji). To nowoczesne rozwiązanie dotyczyło przez pierwsze lata wyłącznie usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych, jednak od 1.7.2021 r. zostało (już jako *One Stop Shop*) znacząco rozszerzone – na wszelkie usługi świadczone na rzecz konsumentów z innych państw członkowskich, ale także wewnątrzspółnotowe dostawy towarów na rzecz takich konsumentów (zmiany w ramach tzw. pakietu e-commerce).

10. 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. prewspółczynnik). W połowie 2016 r. w życie wszedł pakiet zmian wynikający z zastąpienia dotychczas obowiązującego Wspólnotowego Kodeksu Celnego nowym Unijnym Kodeksem Celnym. Zmianą o istotnym charakterze jest także wprowadzenie przez ustawodawcę tzw. miniklauzuli antyabuzywnej, która weszła w życie 15.7.2016 r., a której celem jest przeciwdziałanie nadużyciom w zakresie VAT (zob. komentarz do art. 5).

11. Istotne zmiany zostały wprowadzone także w 2017 r. Zmianą szczególnie interesującą jest przywrócenie oraz rozszerzenie zakresu stosowania sankcji administracyjnych związanych ze stwierdzeniem zawyżenia przez podatnika kwoty podatku naliczonego względnie z заниżeniem zobowiązania podatkowego (zob. komentarz do art. 112b i 112c).

12. W 2018 r. weszło w życie kilka kolejnych nowelizacji ustawy, z których najważniejszą jest zmiana wprowadzająca, początkowo w pełni dobrowolny, 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 także kontrowersje, instrument (zob. szerzej komentarz do art. 108a i n.).

13. Szybko, bo już w 2019 r., Polska, po uzyskaniu stosownej zgody Rady UE, zdecydowała o wprowadzeniu obowiązku stosowania mechanizmu podzielonej płatności w przypadku dostaw niektórych towarów i usług. Wprowadzono także inne narzędzia, jak np. specjalny rejestr (tzw. biała lista podatników), uchwalono zasadniczą zmianę dotyczącą stawek podatku (częściowo weszła w życie od listopada 2019 r.; w większej części od 1.4.2020 r.).

14. Także w 2019 r. uchwalono zmiany, które weszły w życie od 1.10.2020 r. – przede wszystkim będąc implementacją nowelizacji dyrektywy 2006/112/WE, a także regulacje, które znacząco rozszerzają zakres informacji, które podatnik musi przekazywać organom przy wykorzystaniu Jednolitego Pliku Kontrolnego (JPK) – te zmiany prowadzą także do wyłączenia obowiązku sporządzania i składania odrębnej od JPK deklaracji podatkowej.

15. Natomiast po raz kolejny polski ustawodawca znacząco opóźnił implementację niezmiernie istotnych zmian dyrektywy 2006/112/WE – w zakresie tzw. szybkich zmian (tzw. *Quick Fixes*), zmieniających pewne wspólne rozwiązania dotyczące opodatkowania czynności związanych z wewnątrzunijnymi dostawami towarów – mimo obowiązku transponowania tej nowelizacji od 1.1.2020 r. polski ustawodawca wprowadził stosowne regulacje dopiero z dniem 1.7.2020 r. (zob. komentarz m.in. do art. 13a i n.).

16. Następne lata przyniosły wiele kolejnych zmian, zarówno czysto technicznych, jak i poważniejszych. Niektóre z nich wprowadzały nowe rozwiązania (jak grupy VAT od 1.1.2023 r. czy faktury ustrukturyzowane od 1.1.2022 r.), inne dostosowywały rozwiązania ustawy do zmian

dyrektywy 2006/112 [jak np. wprowadzenie od 1.7.2021 r. tzw. pakietu e-commerce dyrektywą Rady (UE) 2017/2455, zmieniającą dyrektywę 2006/112/WE i dyrektywę 2009/132/WE w odniesieniu do niektórych obowiązków wynikających z podatku od wartości dodanej w przypadku świadczenia usług i sprzedaży towarów na odległość, Dz.Urz. UE L 348 z 29.12.2017 r., s. 7].

**19** 17. VATU nie jest jednak jedynym źródłem prawa w tej mierze.

**20** 18. 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 (t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 955; dalej: ZwoLVATR);
- 2) rozporządzenie Ministra Finansów z 29.10.2021 r. w sprawie wystawiania faktur (Dz.U. z 2021 r. poz. 1979; dalej: WystFakturR);
- 3) rozporządzenie Ministra Finansów z 9.3.2020 r. w sprawie wzorów dokumentów związanych z rejestracją podatników w zakresie podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2023 r. poz. 55);
- 4) rozporządzenie Ministra Finansów z 14.11.2014 r. w sprawie określenia podatników niemających obowiązku składania zgłoszenia rejestracyjnego (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 1525);
- 5) rozporządzenie Ministra Finansów z 25.3.2020 r. w sprawie towarów i usług, dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług, oraz warunków stosowania stawek obniżonych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1696 ze zm.; dalej: WarObnVATR);
- 6) 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 (t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 1008; dalej: MiejscŚwiadUsłR);
- 7) 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);
- 8) 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);
- 9) rozporządzenie Ministra Finansów z 26.6.2020 r. w sprawie informacji podsumowującej o dokonanych wewnątrzwspólnotowych transakcjach i przemieszczeniach towarów w procedurze magazynu typu call-off stock (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 332);
- 10) rozporządzenie Ministra Finansów z 22.4.2020 r. w sprawie wzorów deklaracji dla podatku od towarów i usług dotyczących transakcji wewnątrzwspólnotowych w zakresie nowych środków transportu (Dz.U. z 2020 r. poz. 803);
- 11) rozporządzenie Ministra Finansów z 29.4.2019 r. w sprawie kas rejestrujących (t.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 1625 ze zm.);
- 12) rozporządzenie Ministra Rozwoju, Pracy i Technologii z 12.9.2021 r. w sprawie wymagań technicznych dla kas rejestrujących (Dz.U. z 2021 r. poz. 1759 ze zm.);
- 13) rozporządzenie Ministra Rozwoju, Pracy i Technologii z 12.9.2021 r. w sprawie kryteriów i warunków technicznych, którym muszą odpowiadać kasy rejestrujące z elektronicznym zapisem kopii (Dz.U. z 2021 r. poz. 1753);
- 14) rozporządzenie Ministra Finansów z 22.12.2021 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz.U. z 2021 r. poz. 2442 ze zm.);
- 15) rozporządzenie Ministra Finansów z 29.4.2019 r. w sprawie odliczania i zwrotu kwot wydatkowanych na zakup kas rejestrujących oraz zwrotu tych kwot przez podatnika (Dz.U. z 2019 r. poz. 820);
- 16) rozporządzenie Ministra Finansów z 23.4.2019 r. w sprawie wzoru deklaracji dla podatku od towarów i usług przedstawiciela podatkowego (Dz.U. z 2019 r. poz. 883);
- 17) rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z 23.2.2021 r. w sprawie braku obowiązku ustanawiania przedstawiciela podatkowego (Dz.U. z 2021 r. poz. 347);
- 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 27.5.2019 r. w sprawie wzoru informacji o wewnątrzwspólnotowym nabyciu środka transportu (Dz.U. z 2019 r. poz. 1007);

- 20) rozporządzenie Ministra Finansów z 30.5.2019 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 2019 r. poz. 1022);
- 21) rozporządzenie Ministra Finansów z 29.6.2022 r. w sprawie zwrotu podatku od towarów i usług siłom zbrojnym, wielonarodowym kwaterom i dowództwom, towarzyszącemu im personelowi cywilnemu, członkom ich rodzin oraz jednostkom dokonującym nabycia towarów lub usług na rzecz sił zbrojnych (Dz.U. z 2022 r. poz. 1380);
- 22) 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);
- 23) rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z 16.7.2021 r. w sprawie wzoru znaku informującego podróżnych o możliwości zakupu towarów, od których przysługuje zwrot podatku od towarów i usług, pieczęci organu celnego potwierdzającej wywóz towarów poza terytorium Unii Europejskiej oraz danych zawartych w dokumencie elektronicznym TAX FREE oraz jego wydruku (t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 19);
- 24) rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z 22.7.2021 r. w sprawie ewidencji prowadzonej w systemie TAX FREE (Dz.U. z 2021 r. poz. 1363);
- 25) rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 19.5.2020 r. w sprawie deklaracji importowej dla podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2020 r. poz. 907);
- 26) rozporządzenie Ministra Finansów z 18.9.2015 r. w sprawie późniejszego terminu powstania obowiązku podatkowego (Dz.U. z 2015 r. poz. 1504);
- 27) 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 ze zm.);
- 28) 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);
- 29) rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z 20.10.2021 r. w sprawie zwrotu podatku od towarów i usług niektórym podmiotom (Dz.U. z 2021 r. poz. 1982);
- 30) 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 (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 1954);
- 31) 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);
- 32) 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);
- 33) rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z 28.9.2021 r. w sprawie wzoru informacji o pojazdach samochodowych wykorzystywanych wyłącznie do działalności gospodarczej (Dz.U. z 2021 r. poz. 1790);
- 34) 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 ze zm.);
- 35) rozporządzenie Ministra Finansów z 14.9.2020 r. w sprawie wzorów deklaracji o podatku od towarów i usług od podmiotów innych niż zarejestrowane jako podatnicy VAT czynni (Dz.U. z 2020 r. poz. 1626);
- 36) rozporządzenie Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju z 3.10.2019 r. w sprawie sposobu uiszczenia opłat dotyczących wydania wiążącej informacji stawkowej (Dz.U. z 2019 r. poz. 1945);
- 37) rozporządzenie Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju z 15.10.2019 r. w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2019 r. poz. 1988 ze zm.);
- 38) rozporządzenie Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju z 29.10.2019 r. w sprawie wzoru wniosku o wydanie wiążącej informacji stawkowej (Dz.U. z 2019 r. poz. 2109);
- 39) rozporządzenie Ministra Finansów z 26.5.2020 r. w sprawie kas rejestrujących mających postać oprogramowania (Dz.U. z 2020 r. poz. 957);
- 40) rozporządzenie Ministra Finansów z 29.5.2020 r. w sprawie grup podatników lub rodzajów czynności, w odniesieniu do których możliwe jest używanie kas rejestrujących mających postać oprogramowania (Dz.U. z 2020 r. poz. 965);



- 41) rozporządzenie Ministra Finansów z 27.12.2021 r. w sprawie korzystania z Krajowego Systemu e-Faktur (Dz.U. z 2021 r. poz. 2481 ze zm.);
  - 42) rozporządzenie Ministra Finansów z 30.3.2023 r. w sprawie ewidencji prowadzonej przez członków grupy VAT (Dz.U. z 2023 r. poz. 727);
  - 43) rozporządzenie Ministra Finansów z 10.5.2023 r. w sprawie wzoru deklaracji o należnych kwotach podatku od towarów i usług w przypadku wewnątrzspółnotowego nabycia towarów, o którym mowa w art. 103 ust. 5a ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2023 r. poz. 1009);
  - 44) rozporządzenie Ministra Finansów z 28.6.2023 r. w sprawie wzoru wniosku o wydanie wiążącej informacji stawkowej (Dz.U. z 2023 r. poz. 1249);
  - 45) rozporządzenie Ministra Finansów z 2.12.2022 r. w sprawie obniżonych stawek podatku od towarów i usług w roku 2023 (Dz.U. z 2022 r. poz. 2495 ze zm.) – to akt jednorazowy, którego celem było określenie stawek podatku jedynie na rok 2023.
- 21 19. Ponadto źródłami prawa tworzącymi konsekwencje w zakresie podatku od towarów i usług są także inne akty prawne jak np. Konstytucja RP, OrdPU, czy – pośrednio – również inne ustawy podatkowe, takie jak: PDOPrU, PDOFizU, OpłSkarbU, PodCzynnCwPrU.
- 22 20. Źródłem prawa w zakresie podatku VAT 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, ustanawiające tym razem **Unijny Kodeks Celny**, który obowiązuje obecnie.
- 23 21. 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”.
- 24 22. 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.
- 25 23. 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”.
- 26 24. Poza samym rozporządzeniem ustanawiającym Unijny Kodeks Celny pakiet zmian związanych z UKC uzupełniają także w szczególności:
- 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 ze zm.).

25. Jak już zaznaczono powyżej, źródłem prawa są także inne regulacje unijne, w szczególności 27 takie, jak rozporządzenia i dyrektywy Rady Unii Europejskiej. **Rozporządzenia Rady** (przede wszystkim wymienione powyżej rozporządzenie Rady Nr 282/2011, które ustanawia środki wykonawcze do 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.

26. Jest w związku z tym dość zaskakującą praktyką polskiego ustawodawcy „przepisywanie” 28 wybranych regulacji rozporządzenia Rady Nr 282/2011 do VATU (zob. np. komentarz do przepisów art. 130b–130d oraz 132 i 133). 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 przysługując określone uprawnienia. Nie ma więc żadnego powodu ani potrzeby, aby dublować te regulacje, wprowadzając je do przepisów ustawy.

27. Jeżeli jednak ustawodawca zdecydował się na tę fatalną praktykę, to, jak się wydaje, powinien 29 postępować konsekwentnie, wprowadzając do polskich regulacji wszystkie przepisy rozporządzenia dotyczące określonego zagadnienia, 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 (UE)**, które, jako regulacje o charakterze 30 pochodnym, muszą zostać wprowadzone do polskiego porządku prawnego we właściwy sposób. Jednak i dyrektywy mogą być, w pewnych okolicznościach i w pewnym zakresie oraz w ramach wyznaczonych przez TSUE, stosowane bezpośrednio (o dyrektywach Rady zob. szerzej poniżej).

29. Na polskie przepisy o VAT wpływ mają także przypadki **derogacji** – decyzji Rady umożliwiających Polsce stosowanie rozwiązań stanowiących odstępstwo od obowiązkowych regulacji 31 dyrektywy 2006/112/WE.

30. Zgodnie z art. 395 ust. 1 dyrektywy 2006/112 Rada może, na wniosek Komisji Europejskiej, 32 podjąć jednomyślnie decyzję o upoważnieniu danego państwa członkowskiego do wprowadzenia tzw. szczególnych środków stanowiących odstępstwo od przepisów tej dyrektywy, jeżeli celem jest albo uproszczenie poboru VAT albo zapobieganie niektórym formom uchylania się od opodatkowania lub unikania opodatkowania.

31. Państwo członkowskie składa w tej mierze do Komisji stosowny wniosek, określając przedmiot 33 i zakres odstępstwa i jego uzasadnienie. Decyzje derogacyjne są wydawane na czas określony, jednak – na kolejny wniosek państwa członkowskiego – mogą zostać przedłużone, również na czas określony.

32. Przykładem derogacji 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 34 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 kilkakrotnie możliwość stosowania przedmiotowego ograniczenia – najpierw do 31.12.2019 r. (decyzja Rady (UE) 2016/1837; Dz.Urz. UE L 280 z 18.10.2016 r., s. 28), potem do 31.12.2022 r. (decyzja Rady (UE) 2019/1594; Dz.Urz. UE L 248 z 27.9.2019 r., s. 71)], a następnie do 31.12.2025 r. (decyzja Rady (UE) 2022/2385; Dz.Urz. UE L.315).

33. Innym przykładem derogacji jest decyzja wykonawcza Rady (UE) 2019/310 z 18.2.2019 r. 35 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 z 22.2.2019 r., s. 19). Decyzja ta jest związana z 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). Decyzja ta miała pierwotnie obowiązywać do 28.2.2022 r. jednak kolejną decyzją Rady [decyzja Rady (UE) 2022/559 z 5.4.2022 r. w sprawie zmiany decyzji wykonawczej (UE) 2019/310 w odniesieniu do przyznanego Polsce zezwolenia na dalsze stosowanie szczególnego środka stanowiącego odstępstwo od art. 226 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej; Dz.Urz. UE L 108 z 7.4.2022 r., s. 51] okres ten został wydłużony do 28.2.2025 r.

- 36** 33. 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., a także (w grudniu 2019 r.) w kwestii tzw. *Quick Fixes*, pakietu zmian dotyczących zasad opodatkowania niektórych zdarzeń związanych z wewnątrzunijnym obrotem towarowym (zob. szerzej komentarz do art. 13a i n.).
- 37** 34. Noty te są przygotowane przez Komisję Europejską i nie są prawnie wiążące dla nikogo. Wyrażają natomiast uzgodnione z państwami członkowskimi 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.
- 38** 35. 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

- 39** 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 wewnątrzwspólnotowe 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.
- 40** 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 dniem 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. **41**

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 wiele 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 nowe reguły ustalania miejsca świadczenia usług (zob. szerzej komentarz do art. 28a–28o) 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), dyrektywą 2010/45/UE zmieniającą przepisy dotyczące fakturowania (Dz.Urz. UE L 189 z 22.7.2010 r., s. 1) oraz dyrektywą 2017/2455, która jest związana z kompleksowym uregulowaniem rozliczeń związanych ze sprzedażą towarów i usług w drodze elektronicznej (także przy wykorzystaniu platform internetowych). **42**

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: **43**

- 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), 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).

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.); **44**
- 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 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).
- 45 6. Rola dyrektyw, w tym także VI dyrektywy oraz dyrektywy 2006/112/WE, jako źródeł prawa została podkreślona w wielu orzeczeniach TSUE, w których TSUE wyraźnie zaznaczył 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. 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).
- 46 7. Ponieważ 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 z zm. – zał.), Polska stała się pełnoprawnym członkiem organizacji międzynarodowej, jaką jest UE, w związku z tym, 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).
- 47 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 – 27 państw członkowskich, jest konieczność stworzenia i zapewnienia jednolitego stosowania prawa w obszarach regulowanych przez tę dyrektywę. 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.
- 48 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.
- 49 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). 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.
- 50 Powodem wprowadzenia tych regulacji jest przede wszystkim chęć zapewnienia jednakowych warunków rozwoju konkurencyjności towarów i usług w równym stopniu dla podmiotów działających na terenie całej UE. Stworzenie realnych podstaw rozwoju konkurencji stanowi z kolei filar dla innego nadrzędnego celu przyświecającego wszystkim członkom UE, którym jest zapewnienie swobodnego przepływu towarów i usług.
- 51 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 i w tym samym czasie.
- 52 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 państwom członkowskim 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). 53

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 uniemożliwiać przepisy prawa krajowego. 54

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) przyjęła, 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 uprawnień, na które obywatele UE mogliby się bezpośrednio powoływać. 55

16. 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. 56

17. 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”. 57

18. 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”. 58

19. Trybunał 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 wywiązuje się ze swoich zobowiązań, nie może oznaczać, że obywatele nie mogą w razie konieczności powołać się na te zobowiązania przed sądem krajowym. Innymi słowy, w ocenie TSUE ograniczenie możliwości przeciwdziałania naruszeniu przez państwa członkowskie przepisów unijnych 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 „bezpośrednio skuteczny i stanowi źródło uprawnień indywidualnych podlegających ochronie sądów krajowych”. 59

- 60 20. Późniejsze orzecznictwo TSUE, oparte na wyroku w sprawie C-26/62 *Van Gend & Loos*, rozszerzało zakres zastosowania zasady skutku bezpośredniego także na dyrektywy.
- 61 21. 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. Trybunał 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.
- 62 Wynika to z tego, że jak podkreślił TSUE, moc wiążąca prawa wspólnotowego nie może być zróżnicowana w poszczególnych państwach członkowskich, a tak właśnie mogłoby się zdarzyć, gdyby uzależnić skuteczność obligatoryjnych przepisów wspólnotowych od wewnętrznego prawodawstwa państw członkowskich. W takim bowiem przypadku zobowiązania podjęte przez wszystkie państwa członkowskie na podstawie traktatu ustanawiającego Wspólnotę nie miałyby charakteru faktycznie bezwarunkowego, co podważyłoby skuteczność samych fundamentów prawnych Wspólnoty.
- 63 Trybunał podkreślił także, że prawo do jednostronnego działania w obszarze regulowanym przez przepisy wspólnotowe jest państwom członkowskim przyznawane jedynie na mocy wyraźnego, szczegółowego postanowienia właściwej regulacji wspólnotowej.
- 64 22. 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”.
- 65 23. 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).
- 66 24. 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).
- 67 25. 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”.

26. Na gruncie tej regulacji w powyższym rozstrzygnięciu TSUE podkreślił **możliwość 68 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”.

27. Stąd należy przyjąć, że przepisy dyrektywy, aby mogły zostać zastosowane wprost, **muszą 69 mieć charakter bezwarunkowy oraz muszą być wystarczająco precyzyjne** (*unconditional and sufficiently precise*).

28. Formułowane w tym, jak również w innych powołanych powyżej wyrokach, wnioski TSUE 70 w zasadzie można sprowadzić do następującej tezy: jeżeli postanowienia dyrektywy tworzące uprawnienia jednostki (podmiotu) wobec państwa, o ile chodzi o ich treść, są:

- 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.

29. Zgodnie z orzecznictwem TSUE przepis dyrektywy Rady jest bezwarunkowy, jeżeli ustanawia 71 zobowiązanie niepoddane żadnym warunkom i niezależnione, 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).

30. Oznacza to, że dla zaistnienia możliwości bezpośredniego stosowania dyrektywy 72 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).

31. W powołanym powyżej precedensowym rozstrzygnięciu (wyr. z 5.2.1963 r. w sprawie 26/62, 73 *NV Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend & Loos v. Nederlandse administratie der belastingen*, OETS 2003, poz. 3) TSUE stwierdził:

„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 [...]”.

32. Istotę możliwości zastosowania bezpośredniego dyrektywy TSUE wyraził po raz pierwszy 74 w wyroku w sprawie 41/74 (*Van Duyn*). Otóż w uzasadnieniu tego rozstrzygnięcia TSUE podkreślił, iż możliwość powołania się przez podatnika na dyrektywę i możność 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 dyrektywa mogłaby



[Przejdź do księgarni →](#)