

VAT

Komentarz

Adam Bartosiewicz

KOMENTARZE

11. WYDANIE

KOMENTARZA ADAMA BARTOSIEWICZA I RYSZARDA KUBACKIEGO

VAT

Komentarz

Adam Bartosiewicz

Zamów książkę w księgarni internetowej

proinfo.pl
księgarnia internetowa

KOMENTARZE

11. WYDANIE

KOMENTARZA ADAMA BARTOSIEWICZA I RYSZARDA KUBACKIEGO

Stan prawny na 28 lutego 2017 r.

Wydawca
Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący
Kinga Zajęc

Opracowanie redakcyjne i łamanie
JustLuk

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przystępujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

The logo for 'prawolubni' features the word in a lowercase, serif font. A small heart symbol is positioned above the 'i' in 'lubni'. Below the text is a decorative horizontal line with a wavy, scalloped pattern.

SZANUJMY PRAWO I WŁASNOŚĆ
Więcej na www.legalnakultura.pl
POLSKA IZBA KSIĄŻKI

© Copyright by
Wolters Kluwer Polska SA, 2017

ISBN: 978-83-8107-095-9

11. wydanie

Dział Praw Autorskich
01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33
tel. 22 535 82 19
e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl
www.wolterskluwer.pl
księgarnia internetowa www.profinfo.pl

Spis treści

Wykaz skrótów	9
Słowo wstępne	13
Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2016 r. poz. 710 ze zm.)	15
Dział I. Przepisy ogólne	17
Dział II. Zakres opodatkowania	99
Rozdział 1. Przepisy ogólne	99
Rozdział 2. Dostawa towarów i świadczenie usług	137
Rozdział 3. Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów i wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów	195
Rozdział 4. Opodatkowanie przy likwidacji działalności spółki i zaprzestaniu działalności przez osobę fizyczną	240
Dział III. Podatnicy, płatnicy i przedstawiciele podatkowi	255
Rozdział 1. Podatnicy i płatnicy	255
Rozdział 2. Przedstawiciele podatkowi	339
Dział IV. Obowiązek podatkowy	346
Rozdział 1. Zasady ogólne	346
Rozdział 2. Obowiązek podatkowy w wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów i w wewnątrzwspólnotowym nabyciu towarów	373
Rozdział 3. Obowiązek podatkowy u małych podatników	382
Dział V. Miejsce świadczenia	388
Rozdział 1. Miejsce świadczenia przy dostawie towarów	388
Rozdział 2. Miejsce świadczenia przy wewnątrzwspólnotowym nabyciu towarów	416
Rozdział 2a. Miejsce świadczenia przy imporcie towarów	418
Rozdział 3. Miejsce świadczenia przy świadczeniu usług	421
Dział VI. Podstawa opodatkowania	477

Dział VII. Zasady wymiaru i poboru podatku z tytułu importu towarów	531
Dział VIII. Wysokość opodatkowania	558
Rozdział 1. Stawki	558
Rozdział 2. Zwolnienia	622
Rozdział 3. Zwolnienia z tytułu importu towarów	706
Rozdział 4. Szczególne przypadki zastosowania stawki 0%	755
Rozdział 5. Szczególne przypadki określania wysokości podatku należnego	787
Dział IX. Odliczenie i zwrot podatku. Odliczanie częściowe	795
Rozdział 1. Odliczenie i zwrot podatku	795
Rozdział 1a. Rozliczenie podatku w odniesieniu do nieściągalnych wierzytelności ..	1001
Rozdział 2. Odliczanie częściowe podatku oraz korekta podatku naliczonego	1016
Dział X. Rejestracja. Deklaracje i informacje podsumowujące.	
Zapłata podatku	1083
Rozdział 1. Rejestracja	1083
Rozdział 2. Deklaracje	1127
Rozdział 3. Informacje podsumowujące	1157
Rozdział 4. Zapłata podatku	1169
Dział Xa. Odpowiedzialność podatkowa nabywcy w szczególnych przypadkach ..	1181
Dział XI. Dokumentacja	1214
Rozdział 1. Faktury	1214
Rozdział 2. Ewidencje	1291
Rozdział 3. Kasy rejestrujące	1313
Rozdział 4. Terminy przechowywania dokumentów	1338
Rozdział 5. Dodatkowe zobowiązanie podatkowe	1344
Dział XII. Procedury szczególne	1359
Rozdział 1. Szczególne procedury dotyczące drobnych przedsiębiorców	1359
Rozdział 2. Szczególne procedury dotyczące rolników ryczałtowych	1388
Rozdział 3. Szczególne procedury przy świadczeniu usług turystyki	1402
Rozdział 4. Szczególne procedury w zakresie dostawy towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków	1417
Rozdział 5. Szczególne procedury dotyczące złota inwestycyjnego	1437
Rozdział 6. System zwrotu podatku podróżnym	1442
Rozdział 6a. Procedura szczególna dotycząca usług telekomunikacyjnych, usług nadawczych lub usług elektronicznych świadczonych przez podmioty mające siedzibę działalności gospodarczej na terytorium Unii Europejskiej, ale nieposiadające takiej siedziby w państwie członkowskim konsumpcji, na rzecz osób niebędących podatnikami, o których mowa w art. 28a	1457
Rozdział 7. Procedura szczególna dotycząca usług telekomunikacyjnych, usług nadawczych lub usług elektronicznych świadczonych przez podmioty zagraniczne na rzecz osób niebędących podatnikami, o których mowa w art. 28a	1475

Rozdział 7a. Szczególna procedura w zakresie świadczenia usług międzynarodowego okazjonalnego przewozu drogowego osób	1489
Rozdział 8. Wewnątrzwspólnotowe transakcje trójstronne – procedura uproszczona	1493
Dział XIII. Zmiany w przepisach obowiązujących, przepisy przejściowe i końcowe	1502
Rozdział 1. Zmiany w przepisach obowiązujących	1502
Rozdział 2. Przepisy przejściowe i końcowe	1502
Załączniki	1523
Bibliografia	1559
Skorowidz przedmiotowy	1569

Wykaz skrótów

I. Akty prawne

- I dyrektywa VAT – pierwsza dyrektywa Rady 67/227/EWG z 11.04.1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych (Dz.Urz. WE L 71, s. 1301; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 3, ze zm.)
- VI dyrektywa VAT (także jako dyrektywa) – szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z 17.05.1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.Urz. WE L 145, s. 1; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 23, ze zm.)
- XIII dyrektywa – 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, s. 40; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 129)
- dyrektywa 2008/9/WE – dyrektywa Rady 2008/9/WE z 12.02.2008 r. określająca szczególne 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, s. 23, ze zm.)
- dyrektywa VAT z 2006 r. – dyrektywa 2006/112/WE Rady z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 347, s. 1, ze zm.)
- Euratom – Traktat ustanawiający Europejską Wspólnotę Energii Atomowej (wersja skonsolidowana: Dz.Urz. UE C 84 z 30.03.2010, s. 1)
- k.c. – ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2016 r. poz. 380 ze zm.)
- k.k. – ustawa z 6.06.1997 r. – Kodeks karny (Dz.U. z 2016 r. poz. 1137 ze zm.)
- k.k.s. – ustawa z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2016 r. poz. 2137 ze zm.)
- Konstytucja RP – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. poz. 483 ze zm.)

- o.p. – ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2017 r. poz. 201 ze zm.)
- pr. bud. – ustawa z 7.07.1994 r. – Prawo budowlane (Dz.U. z 2016 r. poz. 290 ze zm.)
- pr. poczt. – ustawa z 23.11.2012 r. – Prawo pocztowe (Dz.U. z 2016 r. poz. 1113 ze zm.)
- RD UKC – rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2015/2446 z 28.07.2015 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, s. 1, ze zm.)
- rozporządzenie 282 – rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) nr 282/2011 z 15.03.2011 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 77, s. 1, ze zm.)
- rozporządzenie o fakturach – rozporządzenie Ministra Finansów z 3.12.2013 r. w sprawie wystawiania faktur (Dz.U. poz. 1485)
- rozporządzenie o stawkach – 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 (Dz.U. poz. 1719 ze zm.)
- rozporządzenie o zwolnieniach – rozporządzenie Ministra Finansów z 20.12.2013 r. w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień (Dz.U. z 2015 r. poz. 736 ze zm.)
- RW UKC – rozporządzenie wykonawcze Komisji (UE) 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, s. 558, ze sprost.)
- TFUE – Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana: Dz. Urz. UE C 202 z 7.06.2016, s. 47)
- TWE – Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską (wersja skonsolidowana: Dz. Urz. UE C 321E z 29.12.2006, s. 37)
- UKC – rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z 9.10.2013 r. ustanawiające unijny kodeks celny (Dz.Urz. UE L 269, s. 1, ze sprost.)
- u.p.a. – ustawa z 6.12.2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2017 r. poz. 43 ze zm.)
- u.p.c.c. – ustawa z 9.09.2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. z 2016 r. poz. 223 ze zm.)
- u.p.d.o.f. – ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2016 r. poz. 2032 ze zm.)
- u.p.d.o.p. – ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2016 r. poz. 1888 ze zm.)
- u.s.d.g. – ustawa z 2.07.2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. z 2016 r. poz. 1829 ze zm.)
- ustawa nowelizująca z 7.02.2014 r. – ustawa z 7.02.2014 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 312)

ustawa nowelizująca z 1.12.2016 r.	– ustawa z 1.12.2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2024)
ustawa VAT (także jako ustawa)	– ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2016 r. poz. 710 ze zm.)
ustawa VAT z 1993 r.	– ustawa z 8.01.1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. poz. 50 ze zm.)

II. Czasopisma i orzecznictwo

Biul. Skarb.	– Biuletyn Skarbowy
Dor. Pod.	– Doradztwo Podatkowe
M.P.	– Monitor Polski
M. Pod.	– Monitor Podatkowy
NPN	– Nowy Przegląd Notarialny
ONSA	– Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego
ONSA WSA	– Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych
OSNKW	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Karna i Wojskowa
OSNP	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Pracy, Ubezpieczeń Społecznych i Spraw Publicznych
OSP	– Orzecznictwo Sądów Polskich
OTK	– Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego
OTK-A	– Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego; zbiór urzędowy, Seria A
PiP	– Państwo i Prawo
POP	– Przegląd Orzecznictwa Podatkowego
Prok. i Pr.	– Prokuratura i Prawo
Prz. Pod.	– Przegląd Podatkowy
ZNSA	– Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego

III. Inne

ETS	– Europejski Trybunał Sprawiedliwości (do 30.11.2009 r.)
EWG	– Europejska Wspólnota Gospodarcza
NSA	– Naczelny Sąd Administracyjny
PKOB	– Polska Klasyfikacja Obiektów Budowlanych
PKWiU	– Polska Klasyfikacja Wyrobów i Usług
SN	– Sąd Najwyższy
TK	– Trybunał Konstytucyjny
TSUE	– Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (od 1.12.2009 r.)
VIES	– System Wymiany Informacji o VAT (ang. <i>VAT Information Exchange System</i>)
WSA	– wojewódzki sąd administracyjny

IV. Wykaz literatury powoływanej zapisem skrótowym

- Komentarz*, red. J. Martini – *Ustawa VAT. Komentarz*, red. J. Martini, Warszawa 2003
- R. Mastalski, *Prawo podatkowe...* – Mastalski R., *Prawo podatkowe – część ogólna*, Warszawa 1998
- T. Michalik, *Komentarz* – Michalik T., *Ustawa o VAT. Rok 2003. Komentarz*, Warszawa 2003
- Z. Modzelewski, G. Mularczyk, *Komentarz* – Modzelewski Z., Mularczyk G., *Ustawa o VAT. Komentarz*, Warszawa 2003
- Słownik języka polskiego* – *Słownik języka polskiego*, red. W. Doroszewski, t. 1–11, wersja elektroniczna, Warszawa 1997

Słowo wstępne

Przyszło mi układać niniejsze słowa podczas drogi ze Szczyrku na Skrzyczne. Tam i z powrotem. Podczas 24-godzinnego maratonu Zamieć. Niezła karuzela – tam i z powrotem.

Karuzela. Wydaje się, że to słowo klucz do ostatniej nowelizacji VAT. Być może będzie to również słowo będące początkiem końca VAT jaki znamy.

To właśnie tzw. karuzele podatkowe (czy też oszustwa karuzelowe) stają się plagą utrudniającą, czy też nawet uniemożliwiającą wypełnianie przez VAT niektórych z jego funkcji (tj. w szczególności bycia źródłem regularnych i przewidywalnych dochodów budżetowych). Być może będzie to jednym z powodów wprowadzenie globalnego odwrotnego obciążenia w państwach unijnych.

Ostatnia nowelizacja VAT, która weszła w życie z początkiem 2017 r. – w szerokim zakresie uwzględniona w Komentarzu – wymierzona jest przede wszystkim w oszustwa vatowskie (w tym karuzele podatkowe). Być może faktycznie utrudni ona życie oszustom. Może dzięki temu rynek zostanie oczyszczony z oszustów podatkowych.

Należy jednak spodziewać się również i tego, że nowelizacja ta przy okazji uderzy rykoszetem w tych wszystkich uczciwych podatników, którzy usiłują działać zgodnie z przepisami w coraz trudniejszych uwarunkowaniach prawnych. Zwłaszcza że wydaje się, iż tacy właśnie uczciwi podatnicy – nieukrywający się przed fiskusem, a zarazem posiadający majątek – stają się celem fiskusa, który widzi w nich źródło dochodów budżetowych łatających lukę VAT.

Na to nakłada się również spodziewane zamieszanie po stronie administracji podatkowej związane z wprowadzeniem od 1.03.2017 r. Krajowej Administracji Skarbowej. W niniejszym Komentarzu zdecydowano się nie uwzględniać zmian związanych z wprowadzeniem KAS. Wynika to przede wszystkim z faktu, że zmiany te nie mają istotnego znaczenia dla materii podatku od towarów i usług, lecz konieczność uwzględnienia choćby nowego nazewnictwa organów skarbowych (również w odniesieniu do tez wypowiedzianych w orzecznictwie sądowym) spowodowałaby znaczne wydłużenie prac nad Komentarzem i wpłynęłaby na jego objętość.

W Komentarzu uwzględniono natomiast – oprócz podstawowej nowelizacji z dnia 1.12.2016 r. – także pozostałe zmiany ustawy o podatku od towarów i usług, w szczególności te:

- wprowadzone w ramach tzw. pakietu paliwowego;
- związane z dostosowaniem przepisów VAT do nowego Unijnego Kodeksu Celnego;
- wprowadzone przy okazji wyrażenia klauzuli dotyczącej zwalczania unikania opodatkowania.

Jak co roku w Komentarzu uwzględniono także wybór orzecznictwa sądów administracyjnych oraz Trybunału Sprawiedliwości. Omawiane są także istotne zmiany w praktyce interpretacyjnej organów podatkowych (np. te związane z rozumieniem pojęcia pierwszego zasiedlenia).

Szczyrk, styczeń 2017 r.

USTAWA

z dnia 11 marca 2004 r.

o podatku od towarów i usług

(Dz.U. z 2016 r. poz. 710; zm.: Dz.U. z 2016 r. poz. 846, poz. 960, poz. 1052, poz. 1206, poz. 1228, poz. 1579, poz. 1948, poz. 2024; z 2017 r. poz. 60)

DZIAŁ I

Przepisy ogólne

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

Spis treści	
Charakter podatku od towarów i usług	17
Regulacje prawne w zakresie podatku od towarów i usług	20
Zakres przedmiotowy ustawy	24
Podatek jako źródło dochodów budżetu państwa	25

Charakter podatku od towarów i usług

1. Niniejsza ustawa reguluje problematykę opodatkowania podatkiem od towarów i usług.

Podatek od towarów i usług jest podatkiem obciążającym wydatki, przy czym jest on podatkiem od konsumpcji, gdyż – w sensie ekonomicznym – obciąża jedynie wydatki o charakterze konsumpcyjnym. Jest też podatkiem pośrednim, w większości przypadków bowiem podmiot będący podatnikiem nie ponosi faktycznego, ekonomicznego ciężaru podatku; jest on przeliczony na inny podmiot (nazywany nawet niekiedy „rzeczywistym podatnikiem”) – w tym przypadku będący konsumentem wytwarzanych przez podatnika towarów lub świadczonych przezeń usług.

Podatek ten ma charakter podatku od obrotu, ponieważ podstawą opodatkowania jest obrót, tzn. wartość dostarczanych towarów czy też świadczonych przez podatnika usług. Obciąża on obrót netto. Oznacza to, że podatek jest liczony, co do zasady, metodą „od stu” – podstawą opodatkowania jest bowiem wartość obrotu netto.

Podatek od towarów i usług naliczany jest w każdej fazie obrotu, nie wyłączając poziomu sprzedaży detalicznej – będzie on obciążał każdą sprzedaż (dostawę, usługę) niezależnie od tego, czy ma ona miejsce w fazie finalnej (sprzedaż do ostatecznego konsumenta), czy też odbywa się w fazie pośredniej.

Podatek od towarów i usług jest podatkiem od wartości dodanej w ostatecznym rozrachunku, ponieważ podatek u danego podatnika faktycznie obciąża jedynie tę część obrotu, która „dodawana” jest przez danego podatnika. Podstawą opodatkowania jest jednak na każdym etapie

obrotu cała jego wartość. Faktyczne opodatkowanie jedynie wartości dodanej uzyskiwane jest poprzez zastosowanie mechanizmu odliczenia bądź zwrotu podatku naliczonego w poprzedniej fazie obrotu. Tak więc u danego podatnika faktycznie opodatkowany będzie jedynie obrót „wytworzony” przez tego podatnika (różnica pomiędzy wartością zakupów a wartością obrotu).

Jednocześnie jest to podatek o charakterze powszechnym, co do zasady bowiem obciąża on obrót wszelkiego rodzaju dobrami i usługami, a np. podatek akcyzowy jest podatkiem selektywnym, obciążającym obrót jedynie niektórymi wyrobami (wyrobami akcyzowymi).

Ponadto należy zauważyć, że w niektórych przypadkach podatek funkcjonuje jako swoista sankcja, zupełnie w oderwaniu od powyższych założeń. Dotyczy to w szczególności podatku pomyłkowo wykazanego na fakturach oraz tzw. dodatkowego zobowiązania podatkowego ustalanego w razie nierzetelnych rozliczeń podatkowych (zob. komentarz do art. 108 oraz 109).

2. Z dniem 1.05.2004 r. Rzeczpospolita Polska stała się członkiem Unii Europejskiej. W związku z powyższym polskie przepisy dotyczące podatku od towarów i usług musiały zostać dostosowane do unijnych regulacji w zakresie VAT. Jest to związane z faktem, że już w aktach prawnych powołujących do życia Europejską Wspólnotę Gospodarczą (będącą poprzedniczką Unii Europejskiej) założono harmonizację podatków pośrednich państw członków Unii (art. 121 TFUE, dawny art. 99 TWE). Efektem harmonizacji jest – a raczej ma być, gdyż tzw. system docelowy nie został jeszcze osiągnięty – jeden system podatków pośrednich, w tym także VAT.

Pierwszym aktem prawnym dotyczącym harmonizacji unijnego VAT była I dyrektywa Rady UE 67/227/EWG z 11.04.1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych (Dz.Urz. WE L 71, s. 1301; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 3, ze zm.). Jest ona stosunkowo krótka i wyznacza przede wszystkim ogólne założenia i cele, jakie miały być osiągnięte w ramach systemu VAT obowiązującego wewnątrz UE.

Do końca 2007 r. podstawowe znaczenie w zakresie harmonizacji VAT wewnątrz UE miała przede wszystkim szósta dyrektywa Rady UE 77/388/EWG z 17.05.1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicono podstawa wymiaru podatku (Dz.Urz. WE L 145, s. 1; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 23, ze zm.). Potocznie jest ona nazywana VI dyrektywą VAT. W przeciwieństwie do poprzednich dyrektyw stanowiła ona – wraz z kolejnymi dyrektywami modyfikującymi i uzupełniającymi – kompleksową regulację całego systemu VAT.

Z dniem 1.01.2007 r. weszła w życie dyrektywa Rady 2006/112/WE z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 347, s. 1, ze zm.). Jest ona obecnie podstawowym aktem prawa unijnego dotyczącym podatku od wartości dodanej.

Należy zauważyć, że powyższa dyrektywa jest w istocie połączonym tekstem I dyrektywy VAT oraz VI dyrektywy VAT, poddanym „oczyszczeniu” oraz opracowaniu redakcyjnemu. Po wielokrotnych nowelizacjach VI dyrektywa była nadzwyczaj nieczytelna, zaś jej struktura pozostawała bardzo eklektyczna. Dyrektywa VAT z 2006 r., nie dokonując niemal żadnych zmian merytorycznych, uporządkowała dotychczasowe treści w ramach spójnej i jednolitej struktury.

Obok treści znajdujących się w VI dyrektywie oraz I dyrektywie do dyrektywy VAT z 2006 r. włączono także postanowienia przejściowe, znajdujące się dotychczas w innych aktach, a związane przykładowo z przystąpieniem do UE nowych państw członkowskich. Dyrektywa VAT z 2006 r. nie dokonała praktycznie żadnych zmian merytorycznych w dotychczasowych przepisach poza kilkoma – raczej mało istotnymi – wyjątkami. Dla polskich podatników największe znaczenie może mieć zmiana przepisów dotyczących kursów walut stosowanych przy przeliczaniu różnych limitów wyrażonych w euro. Ma to znaczenie przykładowo dla podatników zwolnionych podmiotowo (zob. komentarz do art. 113).

Charakter prawny przepisów dyrektyw oraz ich rola przy interpretacji przepisów ustawy VAT zostaną omówione w punktach następujących (zob. teza 7).

3. Zarówno na podstawie przepisów ustawy, jak i – a nawet przede wszystkim – na podstawie regulacji dyrektyw Rady UE dotyczących VAT, można odtworzyć ogólną konstrukcję VAT, w tym jego najważniejsze cechy. Mają one bardzo ważne znaczenie w procesie wykładni przepisów VAT, w tym zarówno dla polskich podatników VAT, jak i polskich organów podatkowych. Europejski Trybunał Sprawiedliwości, zaś następnie Trybunał Sprawiedliwości UE w swoich orzeczeniach dotyczących VAT wielokrotnie odwoływał się do cech VAT i reguł jego konstrukcji, przedkładając je ponad to, co wynikało z dosłownej interpretacji przepisów. Nadto w wielu orzeczeniach Trybunał dokonywał wykładni na podstawie zasad ogólnych VAT. Przy interpretacji reguł VAT wyraźnie widoczny jest prymat wykładni funkcjonalnej i systemowej nad wykładnią językową. Ważniejsze zatem będą wnioski wypływające z ogólnych reguł konstrukcyjnych VAT niż – choćby jednoznaczna – treść przepisu prawa krajowego.

W doktrynie określa się różne zestawy podstawowych cech VAT. Wydaje się jednak, że trzeba tutaj zaznaczyć co najmniej następujące cechy konstrukcyjne:

- 1) neutralność VAT,
- 2) powszechność opodatkowania,
- 3) unikanie podwójnego opodatkowania, a także niezamierzonego braku opodatkowania,
- 4) zachowanie warunków konkurencji.

Podstawową cechą podatku od wartości dodanej jest jego neutralność. Niekiedy w powiązaniu z zasadą neutralności podatku wskazuje się na – wynikającą z niej – zasadę faktycznego opodatkowania konsumpcji. Zgodnie z powyższymi cechami podatek od wartości dodanej powinien obciążać jedynie konsumpcję. Nie powinien on natomiast być faktycznym ciężarem dla tych podatników, którzy nabywają towary i usługi nie w celu ich konsumpcji, lecz w celu dalszej odprzedaży, przerobu, wykorzystania na potrzeby działalności itp. Podatek ten winien być zatem neutralny dla przedsiębiorców, obciążać zaś wyłącznie konsumentów. Oczywiście możliwe jest – zwłaszcza w przypadku osób fizycznych prowadzących działalność – że w jednej sytuacji występują oni jako podatnicy, w innych zaś jako konsumenci. W przypadku gdy osoba będąca podatnikiem działa jako konsument faktyczny, ciężar podatku będzie ją obciążał.

Podatek od towarów i usług jest jednocześnie podatkiem wielofazowym (naliczanym w każdej fazie obrotu) i naliczanym od całości obrotu. Dlatego też neutralność podatku jest zapewniona poprzez wprowadzenie prawa do odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu dóbr służących działalności gospodarczej. Jest to fundamentalne prawo podatnika i podstawowe założenie konstrukcyjne podatku od wartości dodanej, stąd też w zasadzie nie może być ono ograniczane.

Adam Bartosiewicz – doradca podatkowy, radca prawny, doktor nauk prawnych specjalizujący się w prawie podatkowym, ze szczególnym uwzględnieniem problematyki relacji do prawa unijnego, oraz w prawie karnym skarbowym. Autor i współautor kilkuset publikacji z zakresu prawa podatkowego, m.in. książek: *Ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. Komentarz* (Warszawa 2011), *VAT. 1556 wyjaśnień i interpretacji* (Warszawa 2011), *PIT. Komentarz* (wyd. 5, Warszawa 2015).

Jedenaste wydanie komentarza zaktualizował Adam Bartosiewicz. Poprzednie wydania zostały stworzone wspólnie przez Adama Bartosiewicza i Ryszarda Kubackiego.

W publikacji omówiono przepisy ustawy o podatku od towarów i usług wraz z niezbędnym nawiązaniem do aktów wykonawczych oraz przepisów prawa unijnego i orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości. Szczególny nacisk położono na kwestie związane ze stosowaniem nowych, obowiązujących od 1 stycznia 2017 r., przepisów dotyczących tzw. pakietu rozwiązań uszczelniających, m.in. modyfikujących sposoby rozliczeń i postępowań weryfikacyjnych oraz wprowadzających zmiany w zakresie mechanizmu odwróconego obciążenia VAT i odpowiedzialności solidarnej nabywcy za zaległości podatkowe podmiotu dokonującego dostaw określonych towarów. Przedstawiono ponadto zmiany wprowadzające Jednolity Plik Kontrolny i tzw. pakiet paliwowy, którego podstawowym celem jest uniemożliwienie obchodzenia zabezpieczającej funkcji koncesji OPZ w obrocie paliwami, uszczelnienie poboru VAT w zakresie obrotu paliwami ciekłymi z zagranicą oraz uszczelnienie systemu koncesjonowania obrotu paliwami płynnymi z zagranicą.

Autor starał się zadać kłam opiniom, że komentarze prawnicze zwykle kończą się tam, gdzie zaczyna się problem. Dlatego postawił sobie za cel zacząć komentarz tam, gdzie rodzi się problem. Jest to wynikiem doświadczeń nabytych przez niego w czasie wykonywania czynności doradztwa podatkowego, w związku z prowadzeniem szkoleń, uczestnictwem w konferencjach, seminariach i warsztatach.

Komentarz przeznaczony jest dla doradców podatkowych, właścicieli biur rachunkowych oraz pracowników działów finansowo-księgowych w przedsiębiorstwach. Zainteresuje także adwokatów, radców prawnych i pracowników organów podatkowych.



ZAMÓWIENIA:

INFOLINIA 801 04 45 45, FAX 22 535 80 01
ZAMOWIENIA@WOLTERSKLUPER.PL
WWW.PROFINFO.PL

WOLTERS KLUWER POLECA

