

Przedmowa

Podatek VAT jest najskuteczniejszym instrumentem fiskalnym stosowanym wspólnie. Jednocześnie, w modelu stosowanym w Unii Europejskiej, pozostaje najbardziej złożonym podatkiem z perspektywy rozliczeń i obowiązków podatników. Podstawowym założeniem unijnego systemu VAT jest jego harmonizacja. Spełnienie tego założenia wymaga, by zasady dotyczące podatku od wartości dodanej zostały uregulowane na poziomie europejskim. Z tego właśnie względu powstały Pierwsza oraz Szósta Dyrektywa, które ustanowiły podstawy systemu VAT w zjednoczonej Europie. W dniu 1.1.2007 r. weszła w życie Dyrektywa 2006/112/WE, która obecnie jest podstawowym aktem prawa unijnego wyznaczającym zasady opodatkowania podatkiem od wartości dodanej we wszystkich państwach członkowskich.

Wejście w życie nowego aktu prawnego nie wiązało się jednak z istotnymi zmianami na poziomie zasad opodatkowania VAT. Co więcej, zasady leżące u podstaw systemu VAT pozostają niezmienione od blisko 40 lat. W konsekwencji niejednokrotnie okazuje się, że przepisy nie uwzględniają rozwoju stosunków gospodarczych i zdarzeń, które mimo to muszą zostać odpowiednio zakwalifikowane na gruncie regulacji podatkowych sprzed czterech dekad. Zmiany związane z wejściem w życie Dyrektywy miały przede wszystkim charakter redakcyjny i poprawiły przejrzystość regulacji. Zaledwie 38 artykułów w Szóstej Dyrektywie rozrosło się do ponad 400 artykułów w Dyrektywie, ale efektem tego zabiegu jest uporządkowanie struktury przepisów.

Od czasu jej uchwalenia, Dyrektywa również podlegała zmianom. Istotne zmiany, wchodzące w skład tzw. pakietu VAT, weszły w życie 1.1.2010 r. Kolejna ważna nowelizacja wynika z Dyrektywy 2010/45/UE, która w istotny sposób modyfikuje m.in. zasady wystawiania i przesyłania faktur w formie elektronicznej.

Wspomniana Dyrektywa weszła w życie już w 2010 r., lecz kraje członkowskie zobowiązane są stosować regulacje z niej wynikające od 1.1.2013 r. Niektóre państwa, korzystając z możliwości wynikających z obecnie stosowanych przepisów Dyrektywy, postanowiły dostosować swe krajowe regulacje już wcześniej. Przykładowo, Polska zliberalizowała zasady dotyczące wystawiania i przesyłania elektronicznych faktur – co należy ocenić zdecydowanie pozytywnie. Wiele regulacji Dyrektywy 2010/45/UE czeka jeszcze na implementację do polskich przepisów. Chodzi tu m.in. o możliwość wystawiania tzw. faktur uproszczonych, które będą zawierać mniej danych niż wymagają tego obecne przepisy. Zdając sobie sprawę z wagi nowych regulacji, wiele miejsca poświęciliśmy tym przepisom w naszym komentarzu, prezentując zarówno przepisy obecnie obowiązujące (lecz stosowane przez państwa członkowskie od 1.1.2013 r.), jak i przepisy już zmienione przez Dyrektywę 2010/45/UE, które jednak do 31.12.2012 r. są stosowane przez poszczególne kraje UE.

Dyrektywy wiążą państwa członkowskie co do przewidzianego w nich celu. Rezultatem tego jest ciężący na państwach członkowskich obowiązek implementacji postanowień Dyrektywy do porządków krajowych. Istnienie tego obowiązku sprawia, że zarówno przepisy Dyrektywy, jak i oparte na nich orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej stanowią istotne narzędzie pomocne przy stosowaniu przepisów o VAT na gruncie krajowej praktyki. Dyrektywa oraz orzecznictwo Trybunału mogą stanowić również skuteczny oręż w ręku podatników dochodzących swoich praw w sporach z organami podatkowymi. Coraz powszechniejsza praktyka stosowania Dyrektywy oraz

wykorzystywania dorobku Trybunału przez polskie sądy administracyjne sprawiają, że znajomość Dyrektywy jest realnym atutem po stronie podatnika. Przepisy Dyrektywy nie tylko są pomocne przy okazji dokonywania wykładni krajowych regulacji, lecz także wykorzystywane są przez podatników w przypadku, gdy przepisy unijne nie zostały implementowane przez ustawodawcę krajowego lub zostały implementowane nieprawidłowo. W takich sytuacjach podatnik, korzystając z możliwości bezpośredniego stosowania przepisów Dyrektywy, może się na nie powołać w celu dochodzenia swoich praw.

W momencie oddania niniejszego komentarza do druku upływa blisko osiem lat członkostwa Polski w Unii Europejskiej, a tym samym osiem lat formalnej możliwości stosowania w Polsce dyrektyw regulujących opodatkowanie VAT. Doświadczenie tego okresu stanowi najlepszy dowód na istotną rolę dyrektywy VAT w kształtowaniu krajowej praktyki. Krajowe sądy administracyjne w swych orzeczeniach regularnie powołują się zarówno na przepisy Dyrektywy, jak i na dorobek Trybunału Sprawiedliwości. Co więcej, krajowe sądy administracyjne nie wahają się kierować do Trybunału pytań prejudycjalnych w sprawach, które w polskiej praktyce budzą kontrowersje. Spośród kilkudziesięciu pytań skierowanych do Trybunału większość dotyczy podatku VAT. Dotychczasowe rozstrzygnięcia Trybunału miały niebagatelne znaczenie dla podatników; dość przypomnieć wyrok w sprawie C-414/07 (*Magoora*), który umożliwił podatnikom odliczenie VAT przy nabyciu i leasingu samochodów „z kratką” oraz paliwa do tych samochodów, wbrew niezgodnemu z Dyrektywą przepisowi krajowemu. Na przykładzie tego wyroku można postawić tezę o dyscyplinującej roli Dyrektywy oraz Trybunału Sprawiedliwości w kształtowaniu krajowej linii orzeczniczej. Obecnie już nie tylko sądy, lecz także organy podatkowe uwzględniają w swych rozstrzygnięciach zarówno przepisy, jak i orzecznictwo wspólnotowe. Można mieć nadzieję, że ten pozytywny kierunek zmian zostanie utrzymany również w przyszłości.

Celem niniejszego komentarza jest przybliżenie zasad opodatkowania VAT wynikających z Dyrektywy z uwzględnieniem praktyki stosowania krajowych przepisów o VAT. Struktura komentarza zasadniczo pokrywa się ze strukturą Dyrektywy. Postanowiliśmy jednak odejść od klasycznego modelu komentowania aktów prawnych w formule komentarza do każdego artykułu i dlatego komentarz został podzielony na jednostki odpowiadające rozdziałom Dyrektywy. Tekst komentarza do poszczególnych rozdziałów Dyrektywy został podzielony na zagadnienia, które w naszym przekonaniu mają istotne znaczenie dla praw i obowiązków podatników, przede wszystkim z praktycznego punktu widzenia. Myśl o tym, by komentarz był w jak najszerszym zakresie stosowany w praktyce, przyświecała nam przy tworzeniu kolejnych rozdziałów publikacji.

Mając na uwadze istotną rolę orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości, podjęliśmy się również analizy najważniejszych wyroków dotyczących VAT. Dołożyliśmy wszelkich starań, aby tłumaczenie wyroków opublikowanych przed przystąpieniem Polski do Unii Europejskiej możliwie najwierniej odzwierciedlało tekst oryginalny.

Przystępując do pracy nad tym opracowaniem, zdawaliśmy sobie sprawę z funkcjonującego powiedzenia, że komentarz kończy się w miejscu, w którym zaczynają się wątpliwości. Wierzymy, że treść tej publikacji – choćby fragmentami i choćby w niewielkim stopniu – podważa prawdziwość tej opinii.

Autorzy

Warszawa, 22 grudnia 2011 r.