

MONOGRAFIE PODATKOWE

Redakcja: WITOLD MODZELEWSKI

**KOMENTARZ DO ROZPORZĄDZENIA
WYKONAWCZEGO RADY (UE)
NR 282/2011 Z DNIA 15 MARCA
2011 R. USTANAWIAJĄCEGO ŚRODKI
WYKONAWCZE DO DYREKTYWY
2006/112/WE W SPRAWIE
WSPÓLNEGO SYSTEMU PODATKU
OD WARTOŚCI DODANEJ**

WYDANIE PIERWSZE



INSTYTUT
STUDIÓW
PODATKOWYCH
MODZELEWSKI I WSPÓLNICY

Wydawnictwo Instytutu Studiów Podatkowych

Praca zbiorowa pod redakcją Witolda Modzelewskiego

Redaktor prowadzący: Miłosz Dyrka

Autorzy: Jakub Augustyniak, Wojciech Biedroń, Miłosz Dyrka, Katarzyna Dzik, Diana Golubitskaya, Adam Guza, Katarzyna Harabin, Lizaveta Kalosha, Karolina Karaś, Maciej Kaszuba, Zofia Klimaszewska, Agnieszka Kotula, Michał Krysiak, Dawid Kurach, Aleksander Łobacz, Julia Modzelewska, Michał Olechniewicz, Karol Ostrzyżek, Dominik Pitucha, Helena Podlewska, Mikołaj Sikorski, Michał Szendel, Dominik Szlęzak, Maria Walkowska, Szymon Zapała, Ludwik Żuławnik

**KOMENTARZ DO ROZPORZĄDZENIA
WYKONAWCZEGO RADY (UE)
NR 282/2011 Z DNIA 15 MARCA
2011 R. USTANAWIAJĄCEGO ŚRODKI
WYKONAWCZE DO DYREKTYWY
2006/112/WE W SPRAWIE
WSPÓLNEGO SYSTEMU PODATKU
OD WARTOŚCI DODANEJ**

Wydanie pierwsze

Stan prawny na dzień 1 kwietnia 2024 r.

Warszawa 2024

Wydawnictwo Instytutu Studiów Podatkowych

Recenzja naukowa:

Prof. dr hab. Jadwiga Glumińska-Pawlic

Wydawnictwo Instytutu Studiów Podatkowych
04-367 Warszawa, ul. Kaleńska 8
www.wydawnictwo-isp.pl

WSZELKIE PRAWA ZASTRZEŻONE
kopiowanie, przedruk i rozpowszechnianie
(w całości lub części)
bez zgody wydawcy zabronione

e-ISBN 978-83-67172-40-0

Skład i łamanie:

Grzegorz Onufrowicz

Spis treści

Wykaz skrótów	9
Od wydawcy	11
Fragment recenzji prof. dr hab. Jadwigi Glumińskiej-Pawlic	12
PREAMBUŁA	15
ROZDZIAŁ I	21
Artykuł 1	21
ROZDZIAŁ II	22
Artykuł 2	22
Artykuł 3	24
Artykuł 4	27
ROZDZIAŁ III	29
Artykuł 5	29
ROZDZIAŁ IV	31
SEKCJA 1	31
Artykuł 5a	31
Artykuł 5b	33
Artykuł 5c	35
Artykuł 5d	38
SEKCJA 2	39
Artykuł 6	39
Artykuł 6a	53
Artykuł 6b	53
Artykuł 7	54
Artykuł 8	60
Artykuł 9	62
Artykuł 9a	64
ROZDZIAŁ V	68
SEKCJA I	68
Artykuł 10	68
Artykuł 11	72
Artykuł 12	75
Artykuł 13	77
Artykuł 13a	79
Artykuł 13b	82
SEKCJA 2	85
Artykuł 14	85
Artykuł 15	85

SEKCJA 3.....	87
Artykuł 16	87
SEKCJA 4.....	89
Podsekcja 1	89
Artykuł 17	89
Artykuł 18	92
Podsekcja 2.....	95
Artykuł 19	95
Podsekcja 3.....	98
Artykuł 20	98
Artykuł 21	100
Artykuł 22	102
Artykuł 23	104
Artykuł 24	106
Podsekcja 3a	108
Artykuł 24a.....	108
Artykuł 24b	110
Artykuł 24c.....	114
Podsekcja 3b.....	115
Artykuł 24d	115
Podsekcja 3c	117
Artykuł 24e.....	117
Artykuł 24f.....	119
Podsekcja 4.....	120
Artykuł 25	120
Podsekcja 5.....	122
Artykuł 26	122
Artykuł 27	122
Artykuł 28	124
Artykuł 29	126
Podsekcja 6.....	127
Artykuł 30	127
Artykuł 31	129
Podsekcja 6a	131
Artykuł 31a.....	131
Artykuł 31b	135
Artykuł 31c.....	136
Podsekcja 7.....	137
Artykuł 32	137
Artykuł 33	137
Artykuł 33a.....	142
Podsekcja 8.....	144

Artykuł 34	144
Podsekcja 9	146
Artykuł 35	146
Artykuł 36	147
Artykuł 37	149
Podsekcja 10	151
Artykuł 38	151
Artykuł 39	155
Artykuł 40	157
Podsekcja 11	158
Artykuł 41	158
ROZDZIAŁ Va	159
Artykuł 41a	159
ROZDZIAŁ VI	160
Artykuł 42	160
ROZDZIAŁ VII	163
Artykuł 43	163
ROZDZIAŁ VIII	164
SEKCJA 1	164
Artykuł 44	164
SEKCJA 2	171
Artykuł 45	171
Sekcja 2A	172
Artykuł 45a	172
SEKCJA 3	177
Artykuł 46	177
SEKCJA 4	178
Artykuł 47	178
Artykuł 48	180
SEKCJA 5	181
Artykuł 49	181
Artykuł 50	184
Artykuł 51	186
ROZDZIAŁ IX	189
Artykuł 52	189
ROZDZIAŁ X	190
SEKCJA 1	190
Artykuł 53	190
Artykuł 54	194
SEKCJA 1A	195
Artykuł 54a	195
SEKCJA 1B	197

Artykuł 54b	197
Artykuł 54c	200
SEKCJA 2	202
Artykuł 55	202
ROZDZIAŁ XI	205
SEKCJA 1	205
Artykuł 56	205
Artykuł 57	207
SEKCJA 2	210
Podsekcja 1	210
Artykuł 57a	210
Podsekcja 2	212
Artykuł 57b	212
Podsekcja 3	212
Artykuł 57c	212
Podsekcja 4	214
Artykuł 57d	214
Artykuł 57e	216
Artykuł 57f	217
Artykuł 57g	220
Podsekcja 5	222
Artykuł 57h	222
Podsekcja 6	224
Artykuł 58	224
Artykuł 58a	229
Artykuł 58b	230
Artykuł 58c	230
Podsekcja 7	233
Artykuł 59	233
Artykuł 59a	233
Artykuł 60	233
Artykuł 60a	233
Artykuł 61	234
Artykuł 61a	234
Podsekcja 7a	238
Artykuł 61b	238
Podsekcja 8	240
Artykuł 61c	240
Podsekcja 9	241
Artykuł 62	241
Artykuł 63	241
Artykuł 63a	241

Artykuł 63b	242
Podsekcja 10.....	244
Artykuł 63c.....	244
SEKCJA 3.....	248
Artykuł 63d	248
ROZDZIAŁ XII	250
Artykuł 64	250
Artykuł 65	250
Bibliografia	251

Wykaz skrótów

- BISP** – „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych”
- dyrektywa 92/12/EWG** – dyrektywa Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania (Dz. Urz. WE L 76 z 23.03.1992, s. 1, ze zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 179)
- dyrektywa 2006/112/WE** – dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, ze zm.)
- ERIC** – konsorcjum na rzecz europejskiej infrastruktury badawczej (ang. *European research infrastructure consortium*)
- EUIG** – europejskie ugrupowanie interesów gospodarczych
- Kodeks cywilny** lub **k.c.** – ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1610 ze zm.)
- Nomenklatura Scalona** – klasyfikacja, o której mowa w rozporządzeniu Rady (EWG) nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej (Dz. Urz. WE L 256 z 7.09.1987, s. 1; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 2, t. 2, s. 382)
- NSA** – Naczelny Sąd Administracyjny
- PKWiU** – Polska Klasyfikacja Wyrobów i Usług, o której mowa w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) (Dz.U. poz. 1676 ze zm.)
- rozporządzenie nr 723/2009** – rozporządzenie Rady (WE) nr 723/2009 z dnia 25 czerwca 2009 r. w sprawie wspólnotowych ram prawnych konsorcjum na rzecz europejskiej infrastruktury badawczej (ERIC) (Dz. Urz. UE L 206 z 8.08.2009, s. 1, ze zm.)
- rozporządzenie nr 952/2013** – rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. ustanawiające unijny kodeks celny (Dz. Urz. UE L 269 z 10.10.2013, s. 1, ze zm.)
- rozporządzenie nr 1777/2005** – rozporządzenie Rady (WE) nr 1777/2005 z dnia 17 października 2005 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 77/388/EWG w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 288 z 29.10.2005, s. 1)
- rozporządzenie nr 2137/85** – rozporządzenie Rady (EWG) nr 2137/85 z dnia 25 lipca 1985 r. w sprawie europejskiego ugrupowania interesów gospodarczych (EUIG) (Dz. Urz. WE L 199 z 31.07.1985, s. 1, ze zm., Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 17, t. 1, s. 83)

rozporządzenie wykonawcze nr 282/2011 – rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 77 z 23.03.2011, s. 1, ze zm.), zwane również „rozporządzeniem” lub „komentowanym rozporządzeniem”

rozporządzenie wykonawcze nr 1042/2013 – rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) nr 1042/2013 z dnia 7 października 2013 r. zmieniające rozporządzenie wykonawcze (UE) nr 282/2011 w odniesieniu do miejsca świadczenia usług (Dz. Urz. UE L 284 z 26.10.2013, s. 1)

rozporządzenie z dnia 9 grudnia 2023 r. – rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 9 grudnia 2023 r. w sprawie obniżonych stawek podatku od towarów i usług (Dz.U. poz. 2670)

szósta dyrektywa – szósta dyrektywa Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliczona podstawa wymiaru podatku (77/388/EWG) (Dz. Urz. WE L 145 z 13.06.1977, s. 1, ze zm., Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 23)

TSUE – Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej

UE – Unia Europejska

ustawa z dnia 11 marca 2004 r. – ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1570 ze zm.). W cytowanych wyrokach stosowany jest także skrót „u.p.t.u.”.

VAT – podatek od wartości dodanej (ang. *value added tax*)

WSA – Wojewódzki Sąd Administracyjny

Wspólnota – terytoria państwa członkowskich, zgodnie z definicją zawartą w art. 5 i 6 dyrektywy 2006/112/WE

Od wydawcy

Niniejszym oddajemy do rąk Czytelników pierwsze wydanie Komentarza do Rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do Dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Komentarz ten ma ułatwić Czytelnikom zrozumienie trudnej materii uregulowań unijnego podatku od wartości dodanej, z uwzględnieniem dorobku interpretacyjnego sądów i organów podatkowych. Zawiera on przede wszystkim orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, sądów administracyjnych oraz piśmiennictwo, w których niejednokrotnie wyrażane są sprzeczne poglądy. Ustalanie treści normy prawnej na podstawie często niejednoznacznych uregulowań Dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej oraz Rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, a także będącej ich implementacją Ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług oraz zmiennego i niejednolitego orzecznictwa, nie jest sprawą prostą nawet dla osób profesjonalnie zajmujących się tym podatkiem. Pomoc jaką, w nadziei autorów, stanowić będzie niniejszy komentarz ma w założeniu charakter obiektywny, nieuwzględniający postulowanych interesów, a zarazem jak najprostszy w przekazie, tak aby Czytelnik mógł zrozumieć wolę prawodawców, tak krajowego jak i unijnego, którzy omawiane przepisy uchwalają w postaci wyjątkowo skomplikowanej, a także niestety nie wolnej od błędów, w tym również redakcyjnych, a nawet, o zgrozo, językowych.

Niniejsza publikacja powstała przy udziale studentów Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego oraz pracowników i współpracowników Instytutu Studiów Podatkowych pod opieką merytoryczną prof. Witolda Modzelewskiego i dotyczy stanu prawnego na dzień 1 kwietnia 2024 r.

**Fragment recenzji prof. dr hab. Jadwigi Glumińskiej-Pawlic
do Komentarza do rozporządzenia wykonawczego Rady (UE)
nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki
wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego
systemu podatku od wartości dodanej**

Inicjatywę skomentowania przepisów rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy ocenić bardzo wysoko. Wybór tego aktu prawnego do omówienia przez Autorów w recenzowanej książce jest bardzo cenny tak z teoretycznego, jak i z praktycznego punktu widzenia [...].

Autorzy słusznie zauważyli, że na polskim rynku wydawniczym brakuje publikacji, która stanowiłaby zwarte, a zarazem kompleksowe opracowanie kwestii dotyczących stosowania w praktyce przepisów dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. [...] Niestety słabości legislacyjne, wpływ lobbingu oraz ograniczone umiejętności w zakresie implementacji prawa UE, a także obiektywne wady wprowadzonych rozwiązań prawnych zapoczątkowały proces obniżenia efektywności fiskalnej tego podatku, mimo wyjątkowo sprzyjających warunków makroekonomicznych. [...]

Układ treści jest bardzo przejrzysty, Autorzy przyjęli bowiem kolejność komentowania poszczególnych artykułów zgodnie z przyjętym układem aktu prawnego. [...] Cennym dla Czytelnika rozwiązaniem jest komentowanie kolejnych artykułów według przyjętego schematu: przytoczenie treści przepisu, krótkie streszczenie jego treści, omówienie jego istoty, zasad szczególnych, następnie przywołanie przepisów krajowych i wspólnotowych, z którymi przepis koresponduje, ewentualne przywołanie rozstrzygnięć judykatury oraz termin, od którego przepis jest stosowany. Recenzowana książka powinna więc pomóc Czytelnikom wywodzącym się z różnych środowisk usystematyzować, zrozumieć i poszerzyć wiedzę na temat podatku od towarów i usług.

Problematyka podatku od towarów i usług, jak i kwestie stosowania przepisów zarówno dyrektywy 2006/112/WE, jak i krajowej ustawy oraz rozliczeń tego podatku wciąż budzą duże zainteresowanie w nauce, jak też są przedmiotem dyskusji, kontrowersji i odmiennych poglądów prezentowanych w orzecznictwie oraz w praktyce społeczno-podatkowej i gospodarczej. Koncepcja przedłożonej mi do recenzji publikacji opiera się w pierwszym rzędzie na założeniu, że jej Czytelnik posiada już przynajmniej minimalną wiedzę na temat dyrektywy 2006/112/WE, krajowego prawa podatkowego, konstrukcji podatku od towarów i usług oraz systemu podatkowego, a także zna podstawowe regu-

lacje prawne obowiązujące w tym zakresie zarówno w naszym kraju, jak i w Unii Europejskiej.

Na przedstawioną do recenzji książkę składają się komentarze do kolejnych artykułów, których wysoka ocena co do treści, przyjętej metodologii, doboru i wykorzystania źródeł oraz warsztatu redakcyjnego i pisarskiego nie budzi żadnych wątpliwości. I chociaż ich Autorami były różne osoby (aż 26 Współautorów), to jednak Redaktorowi Naukowemu udało się tak skoordynować działania zespołu, że trudno zauważyć indywidualny styl w kolejnych fragmentach opracowania. Merytoryczny trzon książki stanowią rozważania oparte na dogmatycznych analizach przepisów, a publikacja jest zasadniczo wolna od analiz teoretycznych, niezwykle przydatne są natomiast jej fragmenty, które przy analizowaniu poszczególnych regulacji odwołują się do praktyki.

Recenzowana praca pod względem merytorycznym zasługuje na szczególnie wysoką ocenę, a z zawartymi w niej cennymi uwagami i wnioskami Autorów należy się w pełni zgodzić. W wielu przypadkach wskazują one na samodzielność myślenia, bardzo dobre przygotowanie oraz znajomość omawianej problematyki, a także wysokie kompetencje merytoryczne Autorów, którzy wiążą aspekty teoretyczne z praktycznymi.

Recenzowany Komentarz napisany został na wysokim poziomie merytorycznym. Ogólna koncepcja opracowania, przyjęty sposób referowania, argumentowania i ocen w poszczególnych fragmentach (artykułach) zasługują na pełne uznanie. Bardzo dobrym rozwiązaniem konstrukcyjnym jest utrzymanie dyscypliny i równowagi – tam gdzie było to możliwe – pomiędzy treścią komentarzy do poszczególnych artykułów. Każdy z omawianych przepisów, chociaż stanowi w pewnym sensie zamkniętą całość, to jednak zawarte w nim treści służą jednocześnie do prowadzenia rozważań i komentarzy w innych fragmentach książki. Struktura pracy jest właściwa, a układ logiczny.

Wysoko oceniam przyjęte założenia i cel, jaki postawili sobie Autorzy Komentarza. Podkreślić należy, że Współautorzy umiejętnie łączą posiadane doświadczenia praktyczne i ugruntowaną głęboką wiedzę z dobrym warsztatem naukowym. Książka jest bardzo dobrze udokumentowana, umiejętnie wykorzystano źródła prawa, orzecznictwo oraz źródła internetowe, a także niejednorodny dorobek interpretacyjny organów podatkowych. Autorzy wykazali się bardzo dobrą znajomością omawianej problematyki, a zaskoczenie budzić może fakt, że współautorami byli nie tylko pracownicy i współpracownicy Instytutu Studiów Podatkowych, ale również studenci Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego pod opieką merytoryczną prof. dr. hab. Witolda Modzelewskiego.

Uważam, że Autorom udało się zrealizować przyjęte założenia, a recenzowany Komentarz może stanowić kompendium wiedzy dla szerokiego kręgu odbiorców: pracowników administracji podatkowej, adwokatów, radców prawnych, doradców podatkowych, sędziów sądów administracyjnych oraz przedsiębiorców. Książka może być również przydatna dla aplikantów i kandydatów na doradców

podatkowych oraz dla studentów kierunków związanych z prawem podatkowym, a ponadto stanowić publikację uzupełniającą w ramach przedmiotów z zakresu ogólnego prawa podatkowego na kierunkach prawniczych, administracyjnych, ekonomicznych lub finansowo-rachunkowych.

Oceny wyrażone powyżej wskazują, że recenzowany Komentarz jest bardzo dobrze zredagowany, a poszczególnym opracowaniom dotyczącym kolejnych artykułów rozporządzenia wykonawczego nie można odmówić ani wartości naukowej, ani przydatności praktycznej.

PREAMBUŁA

RADA UNII EUROPEJSKIEJ,
uwzględniając Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej,
uwzględniając dyrektywę Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, w szczególności jej art. 397,
uwzględniając wniosek Komisji Europejskiej,
a także mając na uwadze, co następuje:

- (1) W rozporządzeniu Rady (WE) nr 1777/2005 z dnia 17 października 2005 r. ustanawiającym środki wykonawcze do dyrektywy 77/388/EWG w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy wprowadzić szereg istotnych zmian. Mając na uwadze względy przejrzystości i racjonalizacji, rozporządzenie to powinno ulec przekształceniu.
- (2) Dyrektywa 2006/112/WE zawiera zasady dotyczące podatku od wartości dodanej (VAT), które w pewnych przypadkach są przedmiotem interpretacji państw członkowskich. Przyjęcie wspólnych przepisów wykonawczych do dyrektywy 2006/112/WE powinno zagwarantować, że stosowanie systemu VAT będzie w większym stopniu zgodne z celem rynku wewnętrznego w przypadku powstania rozbieżności w stosowaniu dyrektywy, które są niezgodne z należyłym funkcjonowaniem takiego rynku wewnętrznego, lub w przypadku ryzyka wystąpienia takich rozbieżności. Niniejsze środki wykonawcze staną się wiążące prawnie od daty wejścia w życie niniejszego rozporządzenia i nie mają wpływu na ważność przepisów ani interpretacji, przyjętych uprzednio przez państwa członkowskie.
- (3) W niniejszym rozporządzeniu należy uwzględnić zmiany wynikające z przyjęcia dyrektywy Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r. zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do miejsca świadczenia usług¹.
- (4) Podstawowym celem niniejszego rozporządzenia jest zapewnienie jednolitego stosowania obecnego systemu VAT, poprzez określenie przepisów wykonawczych do dyrektywy 2006/112/WE, w szczególności w odniesieniu do podatników, dostawy towarów i świadczenia usług oraz miejsca transakcji podlegających opodatkowaniu. Zgodnie z zasadą proporcjonalności określoną w art. 5 ust. 4 Traktatu o Unii Europejskiej niniejsze rozporządzenie nie wykracza poza to, co jest konieczne do osiągnięcia tego celu. Przyjęcie rozporządzenia, jako wiążącego i mającego bezpośrednie zastosowanie we wszystkich państwach członkowskich, w sposób najpełniejszy zapewnia jednolite stosowanie.
- (5) Niniejsze przepisy wykonawcze zawierają przepisy szczególne dotyczące niektórych zagadnień związanych ze stosowaniem, a ich zadaniem jest zapewnienie jednolitego traktowania na terenie całej Unii wyłącznie tych szczególnych przypadków. Dlatego też nie są one rozstrzygające w innych przypadkach, a z uwagi na nadane im brzmienie ich zakres stosowania powinien być interpretowany w sposób zawężający.
- (6) W przypadku gdy osoba niebędąca podatnikiem zmienia swoje miejsce zamieszkania, przenosząc nowy środek transportu, lub też gdy nowy środek transportu

¹ Dz. Urz. UE L 44 z 20.02.2008, s. 11 (przyp. red.).

wraca do państwa członkowskiego, z którego pierwotnie dokonano jego dostawy zwolnionej z VAT na rzecz osoby niebędącej podatnikiem, która zwraca ten środek transportu, należy wyjaśnić, że takie przemieszczenie nie stanowi wewnątrzspółnotowego nabycia nowego środka transportu.

- (7) W przypadku niektórych usług wystarczające jest wykazanie przez usługodawcę, że odbiorca tych usług – będący podatnikiem lub nie – ma siedzibę poza Wspólnotą, aby świadczenie takich usług nie było objęte zakresem zastosowania VAT.
- (8) Należy doprecyzować, że nadanie numeru identyfikacyjnego VAT podatnikowi świadczącemu usługi do innego państwa członkowskiego lub otrzymującemu usługi z innego państwa członkowskiego, w których przypadku zobowiązanym do zapłaty VAT jest wyłącznie usługobiorca, nie narusza prawa tego podatnika do korzystania z nieopodatkowania dokonywanych przez niego wewnątrzspółnotowych nabyć towarów. Niemniej jednak, gdy podatnik przekaze dostawcy swój numer identyfikacyjny VAT w odniesieniu do wewnątrzspółnotowego nabycia towarów, w każdym przypadku uznaje się, że postanowił poddać te transakcje opodatkowaniu.
- (9) Dalsza integracja rynku wewnętrznego prowadzi do zwiększonego zapotrzebowania na współpracę transgraniczną między podmiotami gospodarczymi mającymi siedziby w różnych państwach członkowskich oraz rozwój europejskich ugrupowań interesów gospodarczych (EUIG), utworzonych zgodnie z rozporządzeniem Rady (EWG) nr 2137/85 z dnia 25 lipca 1985 r. w sprawie europejskiego ugrupowania interesów gospodarczych (EUIG). W związku z tym należy wyjaśnić, że EUIG są podatnikami, w przypadkach gdy odpłatnie dokonują dostaw towarów lub odpłatnie świadczą usługi.
- (10) Należy wyraźnie zdefiniować usługi restauracyjne i cateringowe, dokonać między nimi rozróżnienia i precyzyjnie określić odpowiednie traktowanie tych usług.
- (11) W trosce o większą przejrzystość należy sporządzić wykazy transakcji uznawanych za usługi świadczone drogą elektroniczną, przy czym wykazy te nie powinny mieć charakteru ostatecznego ani wyczerpującego.
- (12) Konieczne jest, z jednej strony, ustalenie, że transakcja, która polega wyłącznie na montażu różnych części maszyny dostarczonych przez usługobiorcę, powinna być traktowana jako świadczenie usług oraz, z drugiej strony, konieczne jest określenie miejsca świadczenia takiej usługi, gdy jest ona świadczona na rzecz osoby niebędącej podatnikiem.
- (13) Sprzedaż opcji jako instrumentu finansowego powinna być traktowana jako świadczenie usług odrębnych od transakcji podstawowych, z którymi związana jest taka opcja.
- (14) Aby zapewnić jednolite stosowanie zasad dotyczących miejsca dokonania transakcji podlegających opodatkowaniu, należy wyjaśnić pojęcia, takie jak: siedziba działalności gospodarczej podatnika, stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, stałe miejsce zamieszkania oraz zwykle miejsce pobytu. Stosowanie możliwie jak najbardziej precyzyjnych i obiektywnych kryteriów powinno ułatwić stosowanie tych pojęć w praktyce; należy przy tym uwzględnić orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości.
- (15) Należy przyjąć przepisy zapewniające jednolite traktowanie dostaw towarów, w przypadku gdy dostawca przekroczył próg dotyczący sprzedaży na odległość ustanowiony dla dostaw do innego państwa członkowskiego.

- (16) Należy wyjaśnić, że to odległość pokonana przez środek transportu, a nie faktycznie pokonana przez pasażerów odległość na terytorium Wspólnoty, decyduje o tym, jaka część przewozu osób wykonywana jest na terytorium Wspólnoty.
- (17) W przypadku wewnątrzspółnotowego nabycia towarów państwo członkowskie nabycia powinno zachować prawo do opodatkowania tej transakcji, bez względu na sposób jej traktowania do celów VAT w państwie członkowskim rozpoczęcia transakcji.
- (18) Prawidłowe stosowanie przepisów regulujących miejsce świadczenia usług jest zasadniczo uzależnione od statusu usługobiorcy, będącego podatnikiem lub nie, oraz od charakteru, w jakim działa. Aby ustalić, czy usługobiorca ma status podatnika, należy określić, jakie dowody usługodawca powinien uzyskać od usługobiorcy.
- (19) Należy wyjaśnić, że w przypadku gdy usługi świadczone na rzecz podatnika są przeznaczone do użytku prywatnego, w tym do użytku prywatnego personelu usługobiorcy, nie można uznać, że usługobiorca działa w charakterze podatnika. Przekazanie usługodawcy przez usługobiorcę numeru identyfikacyjnego VAT wystarczy, by stwierdzić, że usługobiorca działa w charakterze podatnika, z wyjątkiem sytuacji gdy usługodawca posiada odmienne informacje. Należy również zapewnić, by pojedyncza usługa nabyta jednocześnie do celów związanych z działalnością gospodarczą, jak również wykorzystywana do celów prywatnych, podlegała opodatkowaniu tylko w jednym miejscu.
- (20) Aby precyzyjnie określić miejsce siedziby usługobiorcy, usługodawca powinien być zobowiązany do sprawdzenia informacji dostarczonych mu przez usługobiorcę.
- (21) Bez uszczerbku dla stosowania zasady ogólnej dotyczącej miejsca świadczenia usług na rzecz podatnika w przypadku gdy usługi są świadczone na rzecz usługobiorcy posiadającego miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w więcej niż jednym państwie, powinny istnieć zasady pomagające usługodawcy określić stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej usługobiorcy, na rzecz którego to miejsca usługa jest świadczona, z uwzględnieniem stosownych okoliczności. Jeżeli usługodawca nie może określić tego miejsca, powinny istnieć zasady umożliwiające sprecyzowanie obowiązków usługodawcy. Zasady te nie powinny mieć wpływu na obowiązki usługobiorcy ani ich modyfikować.
- (22) Należy również sprecyzować, w jakim momencie usługodawca musi określić status usługobiorcy, charakter, w jakim on działa, i miejsce, w którym się znajduje, bez względu na to, czy usługobiorca ten jest podatnikiem czy osobą niebędącą podatnikiem.
- (23) Bez uszczerbku dla ogólnego stosowania zasady dotyczącej nadużyć w odniesieniu do przepisów niniejszego rozporządzenia, należy jednak przypomnieć o jej zastosowaniu konkretnie w odniesieniu do niektórych przepisów niniejszego rozporządzenia.
- (24) Niektóre specyficzne usługi, takie jak: przyznawanie praw do telewizyjnych transmisji meczów piłkarskich, tłumaczenie tekstów, usługi związane z ubieganiem się o zwrot VAT i usługi pośrednictwa świadczone na rzecz osoby niebędącej podatnikiem obejmują transakcje o charakterze transgranicznym lub nawet udział podmiotów gospodarczych prowadzących działalność gospodarczą poza terytorium Wspólnoty. Należy wyraźnie określić miejsce świadczenia tego rodzaju usług w celu zwiększenia pewności prawa.

- (25) Należy sprecyzować, do usług świadczonych przez pośrednika działającego w imieniu i na rzecz osoby trzeciej, który uczestniczy w świadczeniu usług zakwaterowania w sektorze hotelarskim, nie mają zastosowania szczególne zasady dotyczące świadczenia usług związanych z nieruchomościami.
- (26) W przypadku świadczenia różnych usług związanych z organizacją pogrzebu, stanowiących część pojedynczej usługi, należy przyjąć zasady określania miejsca świadczenia usług.
- (27) Aby zapewnić jednolite opodatkowanie świadczenia usług kulturalnych, artystycznych, sportowych, naukowych, edukacyjnych, rozrywkowych i podobnych, należy zdefiniować pojęcie wstępu na tego rodzaju wydarzenia i usługi pomocnicze związane z takim wstępem.
- (28) Konieczne jest wyjaśnienie sposobu traktowania usług restauracyjnych i cateringowych świadczonych na pokładzie środka transportu, w przypadku gdy przewóz osób odbywa się na terytorium kilku państw.
- (29) Zważywszy na fakt, że przepisy szczególne odnoszące się do wynajmu środków transportu są uzależnione od czasu, w jakim środek ten pozostaje w posiadaniu lub w użyciu usługobiorcy, konieczne jest nie tylko ustalenie, jakie pojazdy należy uznać za „środek transportu”, ale także wyjaśnienie sposobu traktowania takiej formy świadczenia usług, w której kolejne umowy następują jedna po drugiej. Konieczne jest ponadto określenie miejsca, w którym środek transportu jest faktycznie oddawany do dyspozycji usługobiorcy.
- (30) W pewnych określonych okolicznościach prowizja z tytułu obsługi płatności dokonywanych za pomocą karty kredytowej lub debetowej uiszczana w związku z daną transakcją nie powinna zmniejszać podstawy opodatkowania z tytułu tej transakcji.
- (31) Konieczne jest wyjaśnienie, że stawka obniżona może mieć zastosowanie do wynajmu namiotów, przyczep turystycznych i kempingowych zainstalowanych na polach kempingowych i wykorzystywanych do celów zakwaterowania.
- (32) Kształcenie zawodowe lub przekwalifikowujące powinno obejmować nauczanie pozostające w bezpośrednim związku z branżą lub zawodem, tak samo jak każde nauczanie mające na celu nabycie lub uaktualnienie wiedzy do celów zawodowych, bez względu na czas trwania kursu.
- (33) „Noble platynowe” powinny być wyłączone ze zwolnień mających zastosowanie do walut, banknotów i monet.
- (34) Należy sprecyzować, że zwolnienie obejmujące świadczenie usług w związku z importem towarów, których wartość jest włączona do podstawy opodatkowania tychże towarów, obejmuje usługi transportowe wykonywane w ramach zmiany miejsca zamieszkania.
- (35) Towary transportowane przez nabywcę poza terytorium Wspólnoty do wyposażenia, zaopatrzenia w paliwo lub ogólnego zaopatrzenia środków transportu używanych do celów niezwiązanych z działalnością przedsiębiorstwa przez osoby inne niż osoby fizyczne, takie jak podmioty prawa publicznego oraz stowarzyszenia, należy wyłączyć ze stosowania zwolnienia dotyczącego transakcji eksportu.
- (36) Aby zagwarantować jednolite praktyki administracyjne przy obliczaniu minimalnej wartości towarów do celów zwolnienia stosowanego przy wywozie towarów przewożonych w bagażu osobistym podróżnych, należy zharmonizować przepisy dotyczące takich obliczeń.

- (37) Należy sprecyzować, że zwolnienie dotyczące niektórych transakcji traktowanych jako eksport powinno mieć również zastosowanie do usług objętych procedurą szczególną dla usług świadczonych drogą elektroniczną.
- (38) Organ, który zostanie powołany na mocy ram prawnych konsorcjum na rzecz europejskiej infrastruktury badawczej (ERIC), powinien zostać uznany za organizację międzynarodową do celów zwolnienia z VAT dopiero po spełnieniu pewnych warunków. Należy w związku z tym określić warunki, których spełnienie [sic! – przyp. red.] umożliwi konsorcjum korzystanie ze zwolnienia.
- (39) Dostawy towarów i świadczenie usług na mocy porozumień dyplomatycznych i konsularnych lub realizowane na rzecz uznanych organizacji międzynarodowych lub określonych sił zbrojnych podlegają zwolnieniu z VAT z zastrzeżeniem pewnych ograniczeń i warunków. Aby podatnik dostarczający takie towary lub świadczący takie usługi z innego państwa członkowskiego mógł ustalić, czy warunki i ograniczenia dotyczące takiego zwolnienia są przestrzegane, należy ustanowić świadectwo zwolnienia.
- (40) Elektroniczne dokumenty przywozowe powinny również zostać dopuszczone przy korzystaniu z prawa do odliczenia, jeśli spełniają te same wymagania co dokumenty w formie papierowej.
- (41) W przypadku gdy dostawca towarów lub usługodawca posiadają stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium państwa członkowskiego, w którym podatek jest należny, należy sprecyzować okoliczności, w jakich to stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej powinno być podmiotem zobowiązanym do zapłaty podatku.
- (42) Należy wyjaśnić, że podatnik mający siedzibę działalności gospodarczej na terytorium państwa członkowskiego, w którym należny jest VAT, musi być uznany za podatnika prowadzącego działalność gospodarczą w tym państwie członkowskim do celów obowiązku podatkowego, nawet jeśli ta siedziba nie uczestniczy w dostawie towarów lub świadczeniu usług.
- (43) Należy wyjaśnić, że każdy podatnik jest zobowiązany przekazać swój numer identyfikacyjny VAT, niezwłocznie po jego uzyskaniu, w przypadku niektórych transakcji podlegających opodatkowaniu, aby umożliwić sprawiedliwszy pobór podatku.
- (44) Należy określić wagi złota inwestycyjnego, które są powszechnie przyjęte na rynku złota, oraz wyznaczyć wspólny termin ustalania wartości złotych monet, aby zapewnić równe traktowanie podmiotów gospodarczych.
- (45) Z procedurą szczególną, która ma zastosowanie do podatników niemających siedziby na terytorium Wspólnoty, którzy świadczą usługi drogą elektroniczną na rzecz osób niebędących podatnikami mających siedzibę lub miejsce zamieszkania na terytorium Wspólnoty, powiązane są pewne warunki. Jeżeli warunki te przestają być spełniane, należy w szczególności wyjaśnić konsekwencje takiej sytuacji.
- (46) Pewne zmiany wynikają z dyrektywy 2008/8/WE. W zakresie, w jakim zmiany te dotyczą z jednej strony opodatkowania długoterminowego wynajmu środków transportu od dnia 1 stycznia 2013 r., a z drugiej strony – opodatkowania usług świadczonych drogą elektroniczną od dnia 1 stycznia 2015 r., należy sprecyzować, że stosowne przepisy niniejszego rozporządzenia mają zastosowanie, począwszy od tych dat,

PRZYJMUJE NINIEJSZE ROZPORZĄDZENIE:

Ze względów redakcyjnych zapisy powyższej preambuły nie będą przedmiotem odrębnego komentarza. Jej treść została jednak uwzględniona jako formalne dyrektywy interpretacyjne i jest przywołana na potrzeby omówienia poszczególnych przepisów rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011.

ROZDZIAŁ I PRZEDMIOT

Artykuł 1

Niniejsze rozporządzenie ustanawia środki wykonawcze do niektórych przepisów tytułów I–V oraz VII–XII dyrektywy 2006/112/WE.

Art. 1 rozporządzenia określa, do których tytułów dyrektywy 2006/112/WE to rozporządzenie ustanawia środki wykonawcze.

I. Istota przepisu

Zgodnie z brzmieniem art. 1 komentowane rozporządzenie ustanawia środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE.

II. Przepisy krajowe i wspólnotowe

Rozporządzenie wykonawcze nr 282/2011 ustanawia środki wykonawcze do następujących tytułów dyrektywy 2006/112/WE:

- a) tytuł I „Przedmiot i zakres stosowania” (art. 1–4),
- b) tytuł II „Zakres terytorialny” (art. 5–8),
- c) tytuł III „Podatnicy” (art. 9–13),
- d) tytuł IV „Transakcje podlegające opodatkowaniu” (art. 14–30b),
- e) tytuł V „Miejsce transakcji podlegających opodatkowaniu” (art. 31–61),
- f) tytuł VII „Podstawa opodatkowania” (art. 72–92),
- g) tytuł VIII „Stawki” (art. 93–130),
- h) tytuł IX „Zwolnienia” (art. 131–166),
- i) tytuł X „Odliczenia” (art. 167–192),
- j) tytuł XI „Obowiązki podatników i niektórych osób niebędących podatnikami” (art. 192a–280),
- k) tytuł XII „Procedury szczególne” (art. 280a–369zc).

Komentowane rozporządzenie stanowi środek niezbędny do wykonania dyrektywy 2006/112/WE, o którym mowa w jej art. 397.

III. Stosowanie przepisu

Komentowany przepis jest stosowany od dnia 1 lipca 2011 r.

ROZDZIAŁ II
ZAKRES STOSOWANIA
(TYTUŁ I DYREKTYWY 2006/112/WE)

Artykuł 2

Następujące transakcje nie są transakcjami wewnątrzwspólnotowego nabycia w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112/WE:

- a) przemieszczenie nowego środka transportu przez osobę niebędącą podatnikiem przy zmianie miejsca zamieszkania, pod warunkiem że w momencie dostawy nie mogło być zastosowane zwolnienie przewidziane w art. 138 ust. 2 lit. a) dyrektywy 2006/112/WE;
- b) powrotne przemieszczenie przez osobę niebędącą podatnikiem nowego środka transportu do państwa członkowskiego, z którego ten środek transportu został jej pierwotnie dostarczony przy zastosowaniu zwolnienia przewidzianego w art. 138 ust. 2 lit. a) dyrektywy 2006/112/WE.

Art. 2 rozporządzenia wyłącza określone czynności z pojęcia transakcji wewnątrzwspólnotowej, o której mowa w art. 2 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112/WE.

I. Istota przepisu

Skutkiem zastosowania komentowanego przepisu jest wyłączenie wymienionych zdarzeń z katalogu czynności podlegających opodatkowaniu, o których mowa w art. 2 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE.

Ratio legis art. 2 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011 zostało bezpośrednio wskazane w motywie 6. tego aktu, zgodnie z którym w przypadku gdy osoba niebędąca podatnikiem zmienia swoje miejsce zamieszkania i przenosi nowy środek transportu lub też gdy nowy środek transportu wraca do państwa członkowskiego, z którego pierwotnie dokonano jego dostawy zwolnionej z VAT na rzecz osoby niebędącej podatnikiem, która zwraca ten środek transportu, należy wyjaśnić, że takie przemieszczenie nie stanowi wewnątrzwspólnotowego nabycia nowego środka transportu.

II. Zasady szczególne

Pojęcie środka transportu zostało zdefiniowane w art. 2 ust. 2 dyrektywy 2006/112/WE oraz uszczegółowione w art. 38 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011.

III. Przepisy krajowe i wspólnotowe

1. Zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. b dyrektywy 2006/112/WE opodatkowaniu VAT podlega odpłatne wewnątrzspółnotowe nabycie towarów na terytorium państwa członkowskiego dokonywane:

- i) przez podatnika działającego w takim charakterze lub przez osobę prawną niebędącą podatnikiem, w przypadku gdy sprzedawcą jest podatnik działający w takim charakterze, który nie kwalifikuje się do skorzystania ze zwolnienia dla małych przedsiębiorstw przewidzianego w art. 284 i który nie jest objęty zakresem stosowania art. 33 lub 36;
- ii) w przypadku nowych środków transportu, przez podatnika lub osobę prawną niebędącą podatnikiem, w przypadku których inne nabycia nie podlegają opodatkowaniu VAT zgodnie z art. 3 ust. 1, lub przez jakąkolwiek inną osobę niebędącą podatnikiem;
- iii) w przypadku wyrobów podlegających akcyzie, jeżeli od wewnątrzspółnotowego nabycia naliczany jest podatek akcyzowy na terytorium państwa członkowskiego zgodnie z dyrektywą 92/12/EWG, przez podatnika lub osobę prawną niebędącą podatnikiem, w których przypadku inne nabycia nie podlegają opodatkowaniu VAT zgodnie z art. 3 ust. 1.

2. Komentowany artykuł pozostaje w związku z następującymi przepisami dyrektywy 2006/112/WE: art. 2 ust. 1 lit. b, art. 2 ust. 2, art. 138 ust. 2 lit. a.

IV. Stosowanie przepisu

Komentowany przepis jest stosowany od dnia 1 lipca 2011 r.

Artykuł 3

Bez uszczerbku dla art. 59a akapit pierwszy lit. b) dyrektywy 2006/112/WE świadczenie następujących usług nie podlega opodatkowaniu, jeżeli usługodawca dowiedzie, że miejsce świadczenia takich usług określone zgodnie z rozdziałem V sekcja 4 podsekcje 3 i 4 niniejszego rozporządzenia znajduje się poza terytorium Wspólnoty:

- a) począwszy od 1 stycznia 2013 r. – usługa, o której mowa w art. 56 ust. 2 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112/WE;
- b) począwszy od 1 stycznia 2015 r. – usługi wymienione w art. 58 dyrektywy 2006/112/WE;
- c) usługi wymienione w art. 59 dyrektywy 2006/112/WE.

Art. 3 rozporządzenia wprowadza mechanizm warunkowego wyłączenia z opodatkowania VAT określonych usług, w przypadku gdy państwo członkowskie skorzysta ze swojego uprawnienia wynikającego z art. 59a lit. b dyrektywy 2006/112/WE.

I. Istota przepisu

1. Celem komentowanego artykułu jest wyłączenie z opodatkowania pewnych kategorii usług, których cechą wspólną jest specyficzny sposób określania miejsca ich świadczenia. Wskazać należy, że usługi te, o ile miejsce ich świadczenia znajduje się poza terytorium Wspólnoty, nie podlegają opodatkowaniu, ponieważ nie znajdują się w katalogu czynności zawartym w art. 2 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE. Komentowany przepis ma jednak zastosowanie, w przypadku gdy państwo członkowskie skorzysta ze swojego uprawnienia wynikającego z art. 59a lit. b tej dyrektywy i uzna, że miejsce świadczenia określonej usługi znajduje się na jego terytorium, podczas gdy znajduje się ono poza terytorium Wspólnoty. Wówczas taka usługa, jako wymieniona w art. 2 ust. 1 lit. c, podlegać powinna opodatkowaniu VAT.

2. Komentowany przepis wprowadza jednak dla niektórych usług ograniczenie tego mechanizmu, jeżeli usługodawca dowiedzie, że zgodnie z ogólnymi regułami wyznaczania miejsca świadczenia usługi, zawartymi w podsekcjach 3 i 4 rozdziału V ww. dyrektywy, miejsce świadczenia usługi znajduje się poza terytorium Wspólnoty.

Opisanemu wyłączeniu z opodatkowania podlegają następujące czynności:

- a) usługi polegające na wynajmie, innym niż krótkoterminowy, środków transportu na rzecz osób niebędących podatnikami – w tym przypadku miejscem świadczenia usługi jest siedziba, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu usługobiorcy;
- b) usługi telekomunikacyjne, nadawcze radiowe i telewizyjne oraz świadczone drogą elektroniczną, na rzecz osób niebędących podatnikami – w przypadku

- tych usług miejscem ich świadczenia jest miejsce, w którym usługobiorca ma siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu;
- c) usługi, takie jak:
- usługi przeniesienia i cesji praw autorskich, patentów, licencji, praw do znaków towarowych i handlowych oraz praw pokrewnych,
 - usługi reklamy, usługi konsultantów, inżynierów, firm konsultingowych, prawników, księgowych oraz inne podobne usługi, jak również przetwarzanie danych i dostarczanie informacji,
 - zobowiązanie do całkowitego lub częściowego zaprzestania wykonywania działalności gospodarczej lub korzystania z prawa, o którym mowa w art. 59 dyrektywy 2006/112/WE,
 - usługi bankowe, finansowe, ubezpieczeniowe, w tym również reasekuracyjne, z wyjątkiem wynajmu sejfów,
 - usługi zapewnienia personelu, wynajmu rzeczowego majątku ruchomego, z wyjątkiem środków transportu,
 - usługi zapewnienia dostępu do systemu gazowego znajdującego się na terytorium Wspólnoty lub do jakiegokolwiek sieci połączonej z takim systemem, do systemu energii elektrycznej lub do sieci dystrybucji energii cieplnej lub chłodniczej lub usługi transportu lub przesyłu przez te systemy lub sieci, a także świadczenie innych usług bezpośrednio z nimi związanych
 - miejscem świadczenia powyższych usług na rzecz osoby niebędącej podatnikiem jest miejsce, w którym ta osoba ma siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu, pod warunkiem że to miejsce znajduje się poza terytorium Wspólnoty.

II. Zasady szczególne

1. Komentowany przepis uzależnia wyłączenie wymienionych usług z opodatkowania od udowodnienia przez usługodawcę, że miejsce ich świadczenia, ustalone zgodnie z przepisami rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011 (*vide* art. 20–24 i 25), znajdowało się poza terytorium Wspólnoty.

2. Na potrzeby interpretacji art. 3 niniejszego rozporządzenia terytorium Wspólnoty należy rozumieć zgodnie z definicją zawartą w art. 5 dyrektywy 2006/112/WE, a z uwagi na to, że to rozporządzenie ma względem niej charakter wykonawczy, aktualność zachowują także wyłączenia terytorialne określone w jej art. 6.

III. Przepisy krajowe i wspólnotowe

1. Zgodnie z art. 59a akapit pierwszy lit. b dyrektywy 2006/112/WE w celu zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu, nieopodatkowaniu lub zakłóceniu konkurencji, w odniesieniu do usług, których miejsce świadczenia regulują przepisy art. 44 i 45, art. 54 ust. 1 akapit drugi oraz art. 56, 58 i 59, państwa członkow-

skie mogą uznać miejsce świadczenia wszystkich takich usług lub niektórych z nich, w przypadku gdy znajduje się ono poza terytorium Wspólnoty, za znajdujące się na ich terytorium, jeżeli faktyczne użytkowanie i wykorzystanie usług następuje na ich terytorium.

2. Komentowany artykuł pozostaje w związku z następującymi przepisami dyrektywy 2006/112/WE: art. 56 ust. 2, art. 58, art. 59.

IV. Stosowanie przepisu

Komentowany przepis jest stosowany od dnia 1 lipca 2011 r., chociaż dla lit. a i b określono odrębne momenty rozpoczęcia stosowania. Są to odpowiednio dzień 1 stycznia 2013 r. oraz dzień 1 stycznia 2015 r.

Artykuł 4

Podatnik uprawniony do skorzystania z nieopodatkowania swoich transakcji wewnątrzspółnotowego nabycia towarów zgodnie z art. 3 dyrektywy 2006/112/WE zachowuje swoje uprawnienie, nawet jeżeli na mocy art. 214 ust. 1 lit. d) lub e) tej dyrektywy został mu nadany numer identyfikacyjny VAT w związku z otrzymanymi usługami, z tytułu których jest on zobowiązany do zapłaty VAT, lub w związku z usługami świadczonymi przez niego na terytorium innego państwa członkowskiego, z tytułu których VAT jest płatny wyłącznie przez usługobiorcę.

Niemniej jednak w przypadku gdy ten podatnik przekazuje ten numer identyfikacyjny VAT dostawcy w odniesieniu do wewnątrzspółnotowego nabycia towarów, uznaje się, że skorzystał on z możliwości przewidzianej w art. 3 ust. 3 tej dyrektywy.

Nadanie podatnikowi numeru identyfikacyjnego VAT nie stoi na przeszkodzie wykonywaniu uprawnienia do wyboru nieopodatkowania transakcji wewnątrzspółnotowego nabycia towarów. W przypadku przekazania kontrahentowi numeru identyfikacyjnego VAT istnieje domniemanie, że podatnik wybrał podleganie opodatkowaniu.

I. Istota przepisu

Art. 2 dyrektywy 2006/112/WE określa katalog czynności podlegających opodatkowaniu VAT, z kolei jej art. 3 ust. 1 i 2 określa katalog czynności, które mimo że mieszczą się w katalogu zamieszczonym w art. 2, w drodze wyjątku nie podlegają opodatkowaniu tym podatkiem. Zarazem art. 3 ust. 3 tej dyrektywy w przypadku niektórych czynności wyłączonych z opodatkowania na podstawie art. 3 ust. 1 daje podatnikowi możliwość wyboru, czy chce skorzystać z wyłączenia z opodatkowania określonych czynności. Innymi słowy, w przypadku czynności, o których mowa w art. 3 ust. 1 lit. b, jeśli spełnione są warunki określone w art. 3 ust. 2, to wymieniony w art. 3 ust. 3 podmiot decyduje o podleganiu lub niepodleganiu opodatkowaniu danej czynności.

Do opisanej powyżej instytucji fakultatywnego podlegania opodatkowaniu VAT odnosi się komentowany przepis, z którego można wywieść dwie normy prawne. Zgodnie z pierwszą z nich fakt nadania lub nienadania numeru identyfikacyjnego VAT w związku z wykonywaniem lub odbiorem usług objętych tzw. odwrotnym obciążeniem przez podmiot uprawniony do dokonania wyboru dotyczącego opodatkowania czynności VAT pozostaje bez znaczenia dla możliwości skorzystania z tego wyboru. Druga norma prawna wynikająca z tego przepisu stwarza domniemanie podjęcia decyzji o opodatkowaniu czynności VAT, w przypadku gdy podmiot uprawniony do jej podjęcia przekazał dostawcy numer identyfikacyjny VAT w związku z dokonaniem wewnątrzspółnotowego nabycia towarów.

II. Zasady szczególne

Wymienienie przez prawodawcę unijnego konkretnych przepisów, w związku z którymi nadanie numeru identyfikacyjnego VAT nie wpływa na możliwość opodatkowania czynności, rodzi uzasadnione wątpliwości interpretacyjne, czy nadanie tego numeru na podstawie innych przepisów niż art. 214 ust. 1 lit. d lub e dyrektywy 2006/112/WE wpływa na możliwość podjęcia tej decyzji. W treści komentowanego rozporządzenia oraz wspomnianej dyrektywy, względem której ma ono charakter wykonawczy, nie znajdują się jednak przepisy, które pozwalałyby na teleologiczne uzasadnienie ograniczenia uprawnienia wynikającego z art. 3 ust. 3 tej dyrektywy. W związku z tym należy stwierdzić, że akapit pierwszy tego przepisu w zakresie, w jakim doprecyzowuje, z jakiego tytułu podatnikowi nadano numer identyfikacyjny VAT, stanowi *superfluum* i jako taki jest zbędny.

III. Przepisy krajowe i wspólnotowe

1. Stosownie do art. 214 ust. 1 lit. d i e dyrektywy 2006/112/WE „Państwa członkowskie podejmują niezbędne środki, aby zapewnić, że następujące osoby zostaną zidentyfikowane za pomocą indywidualnego numeru:

- d) każdy podatnik, który jest na terytorium danego państwa odbiorcą usług, za które jest zgodnie z art. 196 zobowiązany do zapłaty VAT, oraz
- e) każdy podatnik, który na terytorium danego państwa ma siedzibę i który na terytorium innego państwa członkowskiego świadczy usługi, za które VAT ma obowiązek zapłacić jedynie usługobiorca zgodnie z art. 196.”

2. Przepisem krajowym odpowiadającym treściowo komentowanemu przepisowi rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011 jest art. 10 ust. 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.

3. Komentowany artykuł pozostaje w związku z następującymi przepisami dyrektywy 2006/112/WE: art. 3, art. 214 ust. 1 lit. d i e.

IV. Judykatura

Wyrok NSA z dnia 22 marca 2013 r.:

„Zgodzić się należy również co do zasady ze stanowiskiem skarżącej, że złożone zgłoszenie na podstawie art. 97 ust. 3 ustawy o VAT², nie oznacza, że skarżąca poddała opodatkowaniu wszystkie dokonywane przez siebie transakcje, rezygnując ze zwolnienia wynikającego z art. 113 ust. 1 lub 9 ustawy o VAT. Zdaniem Sądu dla uzyskania takiego celu musiałaby ona wskazać na art. 97 ust. 2 ustawy o VAT. Takie wskazanie oznaczałoby dokonanie wyboru na podstawie art. 10 ust. 6 ustawy o VAT³.”

V. Stosowanie przepisu

Komentowany przepis jest stosowany od dnia 1 lipca 2011 r.

² Tj. ustawy z dnia 11 marca 2004 r. (przyp. red.).

³ 1 FSK 817/12, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/1B2E8C2E6F>, dostęp: 31.01.2024.

ROZDZIAŁ III
PODATNICY
(TYTUŁ III DYREKTYWY 2006/112/WE)

Artykuł 5

Europejskie Ugrupowanie Interesów Gospodarczych (EUIG), utworzone zgodnie z rozporządzeniem (EWG) nr 2137/85, które realizuje dostawy towarów lub świadczy usługi odpłatnie na rzecz swoich członków lub osób trzecich, uznaje się za podatnika w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE.

EUIG uznaje się za podatnika VAT, jeśli na rzecz swoich członków lub osób trzecich odpłatnie realizuje dostawy towarów lub świadczy usługi.

I. Istota przepisu

EUIG uznaje się za podatnika, o ile realizuje dostawy towarów lub świadczy usługi odpłatnie.

II. Zasady szczególne

1. Na gruncie komentowanego przepisu podkreślić należy, że prawodawca unijny dla celów klasyfikacji EUIG jako podatnika VAT posłużył się innym kryterium niż ogólne, zawarte w art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE, w którym zdefiniował pojęcie podatnika.

2. Zgodnie z zasadami ogólnymi podatnikiem VAT jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności. Działalność gospodarcza obejmuje natomiast wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. W przypadku EUIG kryterium decydującym o uznaniu go za podatnika jest natomiast odpłatne realizowanie dostaw lub świadczenie usług.

3. *Ratio legis* takiego ukształtowania komentowanego przepisu jest treść art. 3 rozporządzenia nr 2137/85, który określa cel EUIG jako ułatwianie lub rozwój działalności gospodarczej jego członków oraz poprawa lub intensyfikacja wyników tej działalności. W związku z tym na gruncie art. 9 dyrektywy 2006/112/WE powstały wątpliwości interpretacyjne dotyczące spełniania przez EUIG przesłanek zawartych w tym artykule. Owe wątpliwości rozwiewa komentowany przepis, który wprowadza dla EUIG szczególne kryterium uznania za podatnika VAT.

III. Przepisy krajowe i wspólnotowe

1. Na gruncie prawa krajowego definicję podatnika VAT zawiera art. 15 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. Polski prawodawca słusznie nie zdecydował się na wprowadzenie oddzielnego przepisu, który regulowałby warunki, jakie spełnić musi EUIG, aby było uznane za podatnika, gdyż warunki określone w omawianym art. 5 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011 są ujęte we wspomnianym art. 15.

2. Komentowany artykuł pozostaje w związku z następującymi przepisami dyrektywy 2006/112/WE: art. 9 ust. 1.

IV. Stosowanie przepisu

Komentowany przepis jest stosowany od dnia 1 lipca 2011 r.