

Wojciech Zajączkowski*

**KURSY WALUT
W ŚWIETLE USTAWY O PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG
ORAZ PROJEKTOWANYCH NA 2013 R. ZMIAN W USTAWIE**

1. WSTĘP

Nieomal 10 lat członkostwa Polski w Unii Europejskiej jest równocześnie okresem obowiązywania zharmonizowanej z regulacjami unijnymi ustawy o podatku od towarów i usług (uptu) (*Ustawa z dnia 11 marca...*, 2004), która zastąpiła z dniem 1 maja 2004 r. ustawę o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (*Ustawa z dnia 8 stycznia...*, 1993). Harmonizacji tej nie należy rozumieć jako stanu dokonanego, lecz jako procesu zmierzającego do uzyskania jak najbliższej zgodności prawa polskiego (tu w zakresie podatku VAT) z owymi unijnymi regulacjami, które same fluktuują (K o s i k o w s k i, 2010), zmierzając do stale oddalającego się modelu docelowego. Natomiast przez unijne regulacje należy rozumieć prawo pierwotne, w szczególności art. 113 *Traktatu o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej...* (2010), prawo wtórne: VI dyrektywa (*Szósta dyrektywa...*, 1977 oraz uchylająca ją *Dyrektywa 2006/112/WE...* (2006), jak również orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (K i s z k a, 2010).

Jednym z istotnych zagadnień uptu są zasady przeliczania na złote kwot stosowanych do określenia podstawy opodatkowania, w przypadku gdy są one określone w walucie obcej. Problematyka kursów walut w podatku VAT rzadko jest poruszana w odrębnych opracowaniach. Przyczyną tego zapewne jest fakt, że dla tzw. podatników czynnych, kursy przeliczeniowe stosowane głównie w handlu transgranicznym (np. nabyciach wewnątrzspółnotowych, imporcie usług), stanowiących większość obrotów z zastosowaniem kursów wymiany walut, mają co do zasady charakter indyferentny. W takich transakcjach, dokonywanych przez podatników czynnych, kwota podatku należnego określona w złotych po przeliczeniu jej z zastosowaniem kursu waluty obcej jest równocześnie kwotą podatku naliczonego. Natomiast przy czynnościach eksportu towarów lub dostaw wewnątrzspółnotowych prawidłowe przeliczanie na złote kwot określonych w walutach obcych wpływa jedynie na zwiększenie lub zmniejszenie podstawy

* Mgr, asystent, Katedra Finansów Publicznych, Instytut Finansów, Bankowości i Ubezpieczeń, Wydział Ekonomiczno-Socjologiczny, Uniwersytet Łódzki, ul. POW nr 3/5, 90-255 Łódź.

opodatkowania, nie wpływając równocześnie na kwotę podatku (z uwagi na opodatkowanie takich transakcji stawką podatku w wysokości 0%).

Celem niniejszego artykułu jest wyjaśnienie problemów interpretacyjnych związanych z zasadami przeliczania na złote kwot stosowanych do określenia podstawy opodatkowania, w przypadku gdy kwoty te są określone w walucie obcej, m.in. analizie poddany został termin „podatnik” użyty w art. 31a upty. W artykule przedstawiono również – zwłaszcza w kontekście projektowanych zmian do tej ustawy (*Projekt z dnia 10 sierpnia...*, 2012) – wątpliwości prawne związane ze stanowiskiem Ministra Finansów wyrażanym w indywidualnych interpretacjach podatkowych dotyczących tej tematyki, wskazując na niezgodność polskich przepisów z przepisami Unii Europejskiej.

2. KURSY WALUT NA TLE ZMIENIAJĄCYCH SIĘ PRZEPISÓW

Znajomość zasad przeliczania na złote kwot określonych w walucie obcej jest dla podatników podatku VAT niezbędna, bowiem zarówno podstawa opodatkowania (*Ustawa z dnia 29 sierpnia...*, 1997, art. 63), jak i obliczony od tej podstawy należny podatek powinny być wyrażone w złotych (Bartosiewicz, Kubacki, 2012, s. 476).

Do 30 listopada 2008 r. przepisy regulujące problematykę przeliczania na złote kwot określonych w walucie obcej zamieszczone były w § 37 rozporządzenia w sprawie wykonania niektórych przepisów upty (*Rozporządzenie [...] z dnia 27 kwietnia...*, 2004). W świetle tych regulacji kwoty wyrażone w walucie obcej wykazywane na fakturze przeliczane były na złote według wyliczonego i ogłoszonego przez Narodowy Bank Polski bieżącego kursu średniego waluty obcej na dzień wystawienia faktury, jeżeli faktura jest wystawiana w terminie, w którym podatnik obowiązany był do jej wystawienia. Jednak, w sytuacji gdy na dzień wystawienia faktury bieżący kurs średni waluty obcej nie został wyliczony i ogłoszony, do przeliczenia stosowano kurs wymiany ostatnio wyliczony i ogłoszony. Natomiast w przypadku niewystawienia faktury w terminie, w którym podatnik zobowiązany był do jej sporządzenia, kwoty wyrażone w walucie obcej przeliczano na złote według wyliczonego i ogłoszonego przez Narodowy Bank Polski bieżącego kursu średniego waluty obcej na dzień powstania obowiązku podatkowego. W świetle § 37, ust. 4 wyżej wymienionego rozporządzenia wskazane zasady stosowane były odpowiednio do przeliczania kwot wykazywanych na fakturze wystawionej przez podatnika podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze, jeżeli dokumentowały one czynności, które u podatnika stanowiły: wewnątrzspółnotowe nabycie towarów, dostawę towarów, dla której podatnikiem jest ich nabywca oraz import usług.

Jednakże twórca norm nie wypowiedział się jednoznacznie na temat tego, czy w ramach odpowiedniego stosowania przepisów należało stosować kursy

z dnia wystawienia faktury przez zagranicznego kontrahenta, czy też kursy z dnia wystawienia faktury wewnętrznej przez polskiego podatnika (Bartosiewicz, Kubacki, 2012, s. 477).

Od 1 grudnia 2008 r. przepisy dotyczące przeliczania na złote kwot określonych w walucie obcej uległy znacznej modyfikacji (*Ustawa z dnia 7 listopada...*, 2008). Ustawodawca przeniósł przepisy regulujące sposób przeliczania wykazywanych na fakturach kwot w walutach obcych z powyższego rozporządzenia do ustawy o podatku od towarów i usług, do nowo dodanego art. 31a, pozostawiając jednak ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych uprawnienie do określenia (w drodze rozporządzenia), w odniesieniu do niektórych rodzajów usług lub towarów, inny niż określony w art. 31a, ust. 1, sposób przeliczania wykazywanych na fakturach kwot w walutach obcych, stosowanych do określenia podstawy opodatkowania¹. W wyniku tej zmiany uproszczono szeroko krytykowany (Krywana, 2008, s. 548; Wachowiec, 2009, s. 17; Bartosiewicz, Kubacki, 2012, s. 477) przepis (§ 37, ust. 1) w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, utrudniający wystawianie faktur danego dnia do godziny 12, a więc do godziny od której znany był wyliczony i ogłoszony przez Narodowy Bank Polski bieżący kurs średni waluty obcej z dnia wystawienia faktury. Jednakże zdarzały się interpretacje podatkowe (*Postanowienie Naczelnika...*, 2007), które pomimo jednoznacznej treści tego przepisu potwierdzały możliwość stosowania kursu waluty z dnia poprzedniego, jeśli faktura była wystawiana do godz. 12, a kurs NBP na ten dzień nie był jeszcze wyliczony i ogłoszony.

Zmiana przepisów dokonana od grudnia 2008 r. polegała na umożliwieniu w wielu przypadkach stosowania tego samego kursu walut dla celów podatku od towarów i usług oraz podatków dochodowych (*Uzasadnienie do projektu...*, 2008). W jej efekcie, w przypadku gdy kwoty stosowane do określenia podstawy opodatkowania są określone w walucie obcej, przeliczenia na złote dokonuje się według kursu średniego danej waluty obcej ogłoszonego przez Narodowy Bank Polski na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień powstania obowiązku podatkowego (art. 31a, ust.1 ustawy o podatku od towarów i usług). W myśl art. 31a, ust. 2 tej ustawy, w przypadku gdy zgodnie z jej przepisami lub przepisami wykonawczymi do ustawy podatek może wystawić fakturę przed powstaniem obowiązku podatkowego i wystawi ją w przewidzianym przepisami terminie, a kwoty stosowane do określenia podstawy opodatkowania są określone w walucie obcej na tej fakturze, przeliczenia na złote dokonuje się według kursu średniego danej waluty obcej ogłoszonego przez Narodowy Bank Polski na ostatni dzień

¹ *Ustawa z dnia 11 marca...*, 2004, art. 106, ust. 12. Minister Finansów skorzystał z ustawowej delegacji wprowadzając w *Rozporządzeniu [...] z dnia 4 kwietnia...* (2011), § 35, określający zasady przeliczania na złote kwot określonych w euro wykazywanych na fakturze wystawianej przez Centralne Biuro Opłat Trasowych Europejskiej Organizacji do Spraw Bezpieczeństwa Żeluggi Powietrznej.

roboczy poprzedzający dzień wystawienia faktury. Powyższy przepis umożliwia podatnikom przeliczanie na złote kwot określonych w walutach obcych według kursu średniego danej waluty obcej ogłoszonego przez Narodowy Bank Polski na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień wystawienia faktury (oczywiście przy założeniu, że podatnik może wystawić i wystawi fakturę przed powstaniem obowiązku podatkowego), bez konieczności weryfikowania, w jakim terminie powstanie obowiązek podatkowy. Sytuacja taka może np. występować przy świadczeniu przez polskich podatników usług związanych z nieruchomościami (*Ustawa z dnia 11 marca...*, 2004, art. 28e), np. usług budowlanych, dla których miejscem świadczenia nie będzie terytorium kraju (tzw. eksport usług), lub też usług krótkoterminowego wynajmu środków transportu (*Ustawa z dnia 11 marca...*, 2004, art. 28j) świadczonych poza terytorium kraju. Przy świadczeniu tego typu usług konieczność ich wykazania w ewidencji i deklaracji podatkowej jest skorelowana z momentem powstania obowiązku podatkowego określanego dla tego rodzaju usług świadczonych na terytorium kraju, co wynika z art. 109, ust. 3a ustawy o podatku od towarów i usług. Natomiast termin wystawienia faktury dokumentującej świadczenie tych usług jest określony w § 11, ust. 1 i 2 rozporządzenia w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług (*Rozporządzenie [...] z dnia 4 kwietnia...*, 2011). W myśl tych przepisów fakturę wystawia się nie później niż z chwilą powstania obowiązku podatkowego, jednak nie może ona być wystawiona wcześniej niż 30. dnia przed powstaniem obowiązku podatkowego², co oznacza, że podatnik ma możliwość wystawienia faktury przed momentem powstania obowiązku podatkowego, a dzień roboczy poprzedzający dzień wystawienia faktury będzie dniem przeliczania na złote kwot określonych w walutach obcych według kursu średniego danej waluty obcej ogłoszonego przez Narodowy Bank Polski.

3. STOSOWANIE KURSÓW WALUT W TRANSAKCJACH WEWNĄTRZSPÓLNOTOWYCH

Kontrowersji nie wywołuje kurs waluty, jaki należy stosować przy transakcjach wewnątrzwspólnotowych. Przy dostawie i nabyciu towarów wewnątrzwspólnotowym najczęściej stosowany jest kurs z dnia poprzedzającego wystawienie faktury, jeżeli faktura ta zostaje wystawiona przed upływem 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towaru (w przypadku dostawy), bądź też przed upływem 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towaru będącego przedmiotem nabycia (w przy-

² Obowiązek podatkowy dla usług budowlanych i budowlano-montażowych oraz usług najmu, z wyłączeniem małych podatników rozliczających się metodą kasową, został uregulowany w art. 19, ust. 13, pkt 2 i 4 *Ustawy z dnia 11 marca...*, 2004.

padku nabycia). Jeżeli bowiem faktura została wystawiona przez podmiot zagraniczny bądź przez polskiego podatnika w terminach wskazanych powyżej, to dzień wystawienia faktury jest równocześnie dniem powstania obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług z tytułu wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, jak i wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów na terytorium kraju (*Ustawa z dnia 11 marca...*, 2004, art. 20, ust. 2, 6). Natomiast gdy faktura nie została wystawiana (np. gdy dostawca wewnątrzwspólnotowy w ogóle nie wystawił faktury) lub gdy nie ma podstaw prawnych do jej wystawienia (np. w sytuacji transferu własnych towarów z innego państwa członkowskiego na terytorium kraju), to w takich sytuacjach obowiązek podatkowy będzie powstawał 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towaru (Wystrychowski, 2005, s. 243–244).

Interesującym przykładem wymagającym omówienia jest wystawienie faktury przez podatnika podatku od wartości dodanej przed otrzymaniem przez niego zaliczki na poczet wewnątrzwspólnotowej dostawy, która u polskiego podatnika skutkowałaby wewnątrzwspólnotowym nabyciem towarów. Z wydawanych przez dyrektorów izb skarbowych w imieniu Ministra Finansów interpretacji indywidualnych wynika, że „faktura wystawiona z datą wcześniejszą niż data wpłaty zaliczki nie dokumentuje żadnego zdarzenia gospodarczego podlegającego opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. W efekcie jej wystawienie w przypadku [...] zaliczki nie spowodowało dla Spółki powstania obowiązku podatkowego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów” (*Interpretacja [...] z dnia 9 sierpnia...*, 2010).

Faktury wystawione przed wpłatą zaliczki nie dokumentują żadnego zdarzenia gospodarczego podlegającego opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. W efekcie wystawienie ww. faktur nie spowoduje dla Wnioskodawcy powstania obowiązku podatkowego z tytułu zaliczki w wewnątrzwspólnotowym nabyciu towarów. Natomiast jeśli faktura końcowa wystawiona będzie na całą wartość dostawy, która będzie dokumentować dokonanie dostawy przez zagranicznego kontrahenta, spowoduje powstanie obowiązku podatkowego odpowiednio w trybie art. 20 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług, jeżeli zostanie wystawiona przed terminem, o którym mowa w art. 20 ust. 5 powołanej ustawy. W sytuacji, gdy faktura końcowa zostanie wystawiona na różnicę pomiędzy wartością dostawy, a wystawioną fakturą w dniu 17 stycznia 2011 r. (przed otrzymaniem zaliczki – dopisek autora), i faktura będzie wystawiona zgodnie z art. 20 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług od tej części obowiązek podatkowy powstanie w dniu jej wystawienia, a od pozostałej części zgodnie z art. 20 ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług, czyli 15. dnia miesiąca następującego po dostawie towarów będących przedmiotem wewnątrzwspólnotowego nabycia (*Interpretacja [...] z dnia 9 maja...*, 2011).

Przedstawiane przez organy podatkowe stanowisko jest niezgodne zarówno z językową wykładnią art. 20, ust. 7 ustawy o podatku od towarów i usług³, jak

³ Zgodnie z treścią art. 20, ust. 7 *Ustawy z dnia 11 marca...*, 2004: „przepis ust. 6 stosuje się odpowiednio do faktur wystawianych przez podatnika podatku od wartości dodanej potwierdzających otrzymanie przez niego od podatnika całości lub części należności przed dokonaniem dostawy towaru będącego przedmiotem wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów na terytorium kraju”.

i sprzeczne z wykładnią prounijną, która powinna stanowić następny etap wykładni przepisu krajowego (D u d z i k, 2006, s. 174).

Organy podatkowe swoje stanowisko opierają na twierdzeniu, że faktury wystawione przez podatnika podatku od wartości dodanej powinny potwierdzać otrzymanie zaliczki. Jeśli są wystawione wcześniej, to zdarzenia tego nie potwierdzają. Nie są więc fakturami wskazanymi przez polskiego ustawodawcę w art. 20, ust. 7 ustawy o podatku od towarów i usług.

Ustawodawca wyraźnie oddzielił sytuacje, w których nabywca dokonuje zapłaty części lub całości należności przed dokonaniem dostawy, a dostawca potwierdza ten fakt wystawiając faktury, od sytuacji gdy przed dokonaniem dostawy kontrahent zagraniczny wystawia fakturę na całość lub część wartości zrealizowanej dostawy. W przypadku wystawienia faktur zaliczkowych przez podatnika podatku od wartości dodanej istotna jest kolejność zdarzeń. Najpierw przyszły nabywca winien dokonać wpłaty zaliczki, a następnie zagraniczny kontrahent wystawia fakturę potwierdzającą jej otrzymanie (*Interpretacja [...] z dnia 19 października...*, 2011).

Potwierdzeniem nieprawidłowego stanowiska organów podatkowych jest wynik sporu, jaki kilka lat toczył się pomiędzy podatnikami a aparatem skarbowym. Chodziło w nim o wykładnię art. 86, ust. 2, pkt 1b ustawy o podatku od towarów i usług, zgodnie z którym kwotę podatku naliczonego stanowi suma kwot podatku określonych w fakturach otrzymanych przez podatnika potwierdzających dokonanie przedpłaty (zaliczki, zadatku, raty), jeżeli wiązały się one z powstaniem obowiązku podatkowego. W sporze tym również istotne było znaczenie terminu „potwierdzających”. W wyroku z dnia 18 lutego 2011 r. Naczelny Sąd Administracyjny wskazał:

nie może się ostać argumentacja autora skargi kasacyjnej, wskazująca, że przedmiotowe faktury nie są fakturami zaliczkowymi (tym samym tymi, o których mowa w art. 86 ust. 2 pkt 1 lit. b) ustawy o podatku od towarów i usług), bowiem nie potwierdzają dokonania przedpłaty. Według Naczelnego Sądu Administracyjnego kwestię tę prawidłowo wyjaśnił Sąd pierwszej instancji. Sformułowanie „potwierdzających dokonanie” nie oznacza – w rozumieniu języka powszechnego polskiego – że to potwierdzenie musi nastąpić po dokonaniu przedpłaty. Potwierdzeniem, w szczególności w rozumieniu omawianego przepisu, mogą być faktury wystawione przed dokonaniem faktycznym przedpłaty (zaliczki, zadatku, raty). Jednak dotąd taka faktura nie będzie stanowić podstawy do uwzględnienia kwoty podatku naliczonego wynikającego z tej faktury, dopóki nie nastąpi dokonanie przedpłaty (zaliczki) (*Wyrok [...] z dnia 18 lutego...*, 2011).

Również inne wyroki sądów administracyjnych potwierdzają taką interpretację pojęcia „potwierdzających” (*Wyrok [...] z dnia 24.11...*, 2011; *Wyrok [...] z dnia 24.06...*, 2010).

Dodatkowo należy zauważyć, że przepis art. 20, ust. 7 ustawy o podatku od towarów i usług jest – w ocenie autora – niezgodny z art. 69 *Dyrektywy 2006/112/WE...* (2006), zgodnie z którym w przypadku wewnątrzspółnotowego nabycia towarów VAT staje się wymagalny z chwilą wystawienia faktury lub jeżeli przed tym dniem nie wystawiono faktury z upływem terminu, o którym mowa w aka-

picie pierwszym art. 222⁴. Z przepisu tego wynika, że każda faktura wystawiona przez dostawcę z tytułu wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, jeżeli została wystawiona nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym miało miejsce zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego, powoduje powstanie obowiązku podatkowego po stronie nabywcy dokonującego wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów. Przepisy unijne dotyczące obowiązku podatkowego przy transakcjach wewnątrzwspólnotowych nie rozróżniają faktur wystawionych po otrzymaniu zaliczki, które w ocenie organów podatkowych powodują powstanie obowiązku podatkowego, od faktur wystawionych przed otrzymaniem zaliczki, które w ocenie organów podatkowych interpretujących art. 20, ust. 7 ustawy o podatku od towarów i usług takiego obowiązku podatkowego nie powodują. Wymaga podkreślenia, że dyrektywy zasadniczo są skierowane do państw członkowskich i nie wiążą podmiotów indywidualnych. Podmioty te mogą powołać się bezpośrednio na przepis dyrektywy w relacjach z organami krajowymi w przypadku kolizji pomiędzy normą prawa krajowego a normą prawa unijnego. Prawo takie występować będzie jedynie wówczas, gdy przepis dyrektywy jest wystarczająco jasny, precyzyjny i bezwarunkowy (*Wyrok [...] z dnia 20 października...*, 1993; *Wyrok [...] z dnia 6 lipca...*, 1995). Jak z wynika z powyższego, przepis art. 69 *Dyrektywy 2006/112/WE...* (2006) jest wystarczająco precyzyjny i bezwarunkowy, aby uznać, że art. 20, ust. 7 ustawy o podatku od towarów i usług jako niezgodny z unijnymi regulacjami jest prawnie nieskuteczny.

Oznacza to, że w przypadkach faktur wystawionych przez podatnika podatku od wartości dodanej przed otrzymaniem zaliczki przeliczenia na złote winno się dokonywać według kursu średniego danej waluty obcej ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień wystawienia faktury, co wynika z art. 31a, ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług. Natomiast przyjmując nieprawidłową wykładnię organów podatkowych, jeżeli poza fakturą zaliczkową nie zostanie wystawiona inna faktura, polscy podatnicy powinni stosować kurs średni danej waluty obcej ogłaszany przez Narodowy Bank Polski na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień powstania obowiązku podatkowego. Byłby to kurs średni danej waluty obcej ogłaszany przez Narodowy Bank Polski na ostatni dzień roboczy poprzedzający 15. dzień miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towaru będącego przedmiotem wewnątrzwspólnotowego nabycia⁵.

⁴ Przepis art. 69 *Rozporządzenia [...] z dnia 15 marca...* (2011) odnosi się bowiem do każdej faktury wystawionej przed 15. dniem miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towaru będącego przedmiotem wewnątrzwspólnotowego nabycia, a nie jedynie do faktur, które zostały wystawione najwcześniej z dniem dokonania dostawy, czy z dniem otrzymania zaliczki, co oznacza, że obejmuje również faktury wystawione przed otrzymaniem zaliczki, a nie tylko te, które zostały wystawione po otrzymaniu zaliczki. Zbliżony podgląd zaprezentował W. Protasiewicz (2011, s. 411).

⁵ Stanowisko zbieżne z wyrażanym w interpretacjach podatkowych można odnaleźć w literaturze przedmiotu, jednakże nie uwzględnia ono przepisów unijnych i ich nieprawidłowej

Podkreślenia wymaga, że według projektowanych zmian w ustawie o podatku od towarów i usług od 1 stycznia 2013 r. (*Projekt z dnia 10 sierpnia...*, 2012, art. 1, pkt 19) Ministerstwo Finansów planuje wykreślenie niezgodnego z unijnymi regulacjami art. 20, ust. 7 ustawy o podatku od towarów i usług, co spowoduje usunięcie kolizji przepisów polskich i unijnych w tym zakresie oraz umożliwi, bez sporów z organami podatkowymi, stosowanie przez polskich podatników kursu średniego danej waluty obcej ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień wystawienia faktury nawet wówczas, gdy podatnik podatku od wartości dodanej wystawi fakturę przed otrzymaniem zaliczki.

4. KURSY WALUT W TRANSAKCJACH IMPORTU USŁUG LUB DOSTAW TOWARÓW, DLA KTÓRYCH PODATNIKIEM JEST NABYWCA

Istotne wątpliwości interpretacyjne dotyczące art. 31a ustawy o podatku od towarów i usług odnoszą się również do kursu waluty, jaki należy zastosować przy czynnościach dokonywanych przez zagranicznych podatników stanowiących dla polskich podatników świadczenie usług lub dostawę towarów, dla których są oni podatnikami. Istotą problemu jest to, czy faktura wystawiona przez podmiot spoza terytorium Polski jest fakturą, o której mowa w art. 31a, ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług, i czy termin jej wystawienia może mieć wpływ na kurs przeliczeniowy stosowany przez polskiego podatnika przy świadczeniu usług, dla których podatnikiem jest usługobiorca, lub dostawach towarów, dla których podatnikiem jest ich nabywca.

Stanowisko organów podatkowych interpretujących przepis art. 31a, ust. 1 i 2 ustawy o podatku od towarów i usług w odniesieniu do kursów przeliczeniowych przy wyżej wymienionych transakcjach można uznać za jednolite i utrwalone (*Interpretacja [...] z dnia 30 grudnia...*, 2010; *Interpretacja [...] z dnia 25 stycznia...*, 2011; *Interpretacja [...] z dnia 9 marca...*, 2011). W *Interpretacji [...] z dnia 9 marca...* (2011) stwierdzono:

jeżeli kontrahent zagraniczny wystawi fakturę z tytułu świadczonej usługi w terminie przewidzianym w wymienionym rozporządzeniu, podstawę opodatkowaną z tytułu importu usług określoną w walucie obcej przelicza się na złote zgodnie z art. 31a ust. 2 upty, tj. według kursu średniego NBP na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień wystawienia faktury przez kontrahenta zagranicznego. Bowiern przez podatnika należy rozumieć podatnika podatku VAT, podatku od wartości dodanej oraz podatnika z terytorium państwa trzeciego. Należy zauważyć iż przepis ten jasno wskazuje, że do przeliczenia kwot wyrażonych w walucie obcej na złote stosuje się kurs średni danej waluty ogłoszony przez Narodowy Bank Polski na ostatni dzień

implementacji, poprzestając na analizie polskich przepisów; zob.: Kucharska-Kubiś, 2011, s. 515.

roboczy poprzedzający dzień wystawienia faktury, w sytuacji gdy faktura zostanie wystawiona przed powstaniem obowiązku podatkowego w terminie zgodnym z § 11 ust. 1 i 2 rozporządzenia w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług. W artykule tym nie zostało wskazane, iż faktura winna być wystawiona przez polskiego podatnika. W związku z tym z wykładni tego przepisu wynika, że ma on zastosowanie również do faktur wystawionych przez kontrahenta zagranicznego.

Z indywidualnych interpretacji podatkowych wynika, że pod pojęciem „podatnik” użytym przez ustawodawcę w art. 31a ustawy o podatku od towarów i usług organy podatkowe rozumieją nie tylko polskiego podatnika, lecz również podatnika podatku od wartości dodanej (podatnika z Unii Europejskiej) oraz podatnika spoza terytorium Unii Europejskiej.

Przyjęty przez organy podatkowe sposób interpretacji terminu „podatnik” użytego w art. 31a, ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług, pomimo jednolitości i niezmienności, jest w ocenie autora błędny. Wynika to zarówno z językowej, jak i historycznej wykładni terminu „podatnik”. W tekście ustawy o podatku od towarów i usług ustawodawca wyraźnie rozróżnia podatnika krajowego od podatnika spoza Polski. Widoczne jest to np. w przepisach dotyczących transakcji wewnątrzwspólnotowych. W art. 9, ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług normodawca wskazuje warunki podmiotowe zaistnienia wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów. Jednym z nich, zawartym w art. 9, ust. 2, pkt 1a ustawy o podatku od towarów i usług, jest wymóg, aby nabywcą był podatnik, o którym mowa w art. 15, lub podatnik „od wartości dodanej”. Podobnie wskazano w art. 13 ust. 2 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług. W świetle tego przepisu wewnątrzwspólnotowa dostawa ma miejsce, gdy „nabywca towarów jest podatnikiem podatku od wartości dodanej zidentyfikowanym na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju”.

Gdyby przyjęć za prawidłowe stanowisko organów podatkowych, że zakresem desygnatów pojęcia „podatnik” objęty został zarówno podatnik polski, jak i zagraniczny, należałoby postawić pytanie, dlaczego ustawodawca we wskazanych wyżej przepisach posługuje się odrębnymi terminami dla określenia podatnika z Polski i spoza niej. Jest to szczególnie widoczne w powołanym wyżej art. 13, ust. 2, pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług. Jeżeli ustawodawca uznawałby, że w zakresie pojęcia „podatnik” mieści się również podatnik z Unii Europejskiej, to przepis ten miałby następującą treść: nabywca towarów jest podatnikiem (podatku od wartości dodanej – ta część przepisu byłaby zbędna) zidentyfikowanym na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju. W jakim celu ustawodawca wskazywałby w poszczególnych przepisach ustawy na podatnika podatku od wartości dodanej skoro zakresem desygnatów pojęcia „podatnik” objęty byłby

już „podatnik podatku od wartości dodanej”. Przyjmując, że ustawodawca jest racjonalny, należy uznać, iż użyte w jednym przepisie różne pojęcia muszą oznaczać odmienne treści. Odmienne prowadziłyby to do wykładni synonimicznej (polegającej na przyjęciu, że różnym zwrotom nie należy nadawać tego samego znaczenia), którą co do zasady należy uznać za niedopuszczalną (M o r a w s k i, 2006, s. 103). Teza, że zakres pojęcia „podatnik” wskazanego w art. 31a uptu nie obejmuje zagranicznych podmiotów prowadzących działalność gospodarczą ulega wzmocnieniu w toku analizy art. 28a, pkt 1a tejże ustawy. Zgodnie z tym przepisem, na potrzeby stosowania niniejszego rozdziału, pod pojęciem „podatnik” rozumie się te podmioty, które wykonują samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w art. 15, ust. 2, lub działalność gospodarczą odpowiadającą tej działalności, bez względu na cel czy rezultat takiej działalności, z uwzględnieniem art. 15, ust. 6. Przepis ten interpretuje pojęcie podatnika wyłącznie na potrzeby stosowania rozdz. 3 w dziale V ustawy o podatku od towarów i usług. Z przepisu art. 28a, pkt 1a uptu wynika, że przez podatnika ustawodawca rozumie nie tylko podatnika polskiego, lecz również podmiot wykonujący poza terytorium kraju działalność gospodarczą, która odpowiadać ma wykonywanej na terytorium kraju działalności gospodarczej zdefiniowanej w art. 15, ust. 2 tej ustawy. Jeżeli rozdz. 3 dziale V ustawy kończy się na przepisie art. 28o, to stwierdzić należy, że pojęcie „podatnik” rozumiany jako podatnik polski i zagraniczny zawarte w art. 28a, pkt 1a stosowane jest wyłącznie na potrzeby przepisów określających miejsce świadczenia przy świadczeniu usług zawartych we wskazanym rozdz. 3. *A contrario* w przepisie art. 31a uptu termin „podatnik” obejmuje swoim zakresem wyłącznie podatnika krajowego. Jeśli byłoby tak, jak twierdzą organy podatkowe, to należałoby postawić pytanie, w jakim celu ustawodawca w art. 28a, pkt 1a tejże ustawy uznaje za podatnika obywatela polskiego i zagranicznego, skoro w innym przepisie ustawy (art. 31a) w zakresie pojęcia „podatnik” mieściłby się podatnik polski i zagraniczny. To również oznaczałoby, że art. 28a, pkt 1a w przeważającej części jest zbędny. Jak wskazano wyżej, wykładnia taka byłaby nieprawidłowa.

Jest również kolejny argument przemawiający za uznaniem, że pojęcie „podatnik”, o którym mowa w art. 31a uptu dotyczy wyłącznie polskiego podatnika. Argument ten wynika z historycznej wykładni przepisu § 37 rozporządzenia w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (*Rozporządzenie [...] z dnia 27 kwietnia...*, 2004), które obowiązywało od 1 maja 2004 r. do dnia 30 listopada 2008 r. Od 1 grudnia 2008 r. przepis ten w związku z uchynieniem wyżej wymienionego rozporządzenia został przeniesiony przez ustawodawcę bezpośrednio do tekstu uptu do art. 31a. W myśl § 37, ust. 1 tego rozporządzenia w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, kwoty wyrażone w walucie obcej wykazywane na fakturze przelicza się na złote według wyliczonego i ogłoszonego przez Narodowy Bank Polski bieżącego kursu średniego waluty obcej na dzień wystawienia faktury, jeżeli

faktura jest wystawiana w terminie, w którym podatnik obowiązany jest do jej wystawienia, z zastrzeżeniem ust. 2, 3 i 5. W przepisie tym normodawca, analogicznie jak w art. 31a, ust 2 uptu, posługiwał się pojęciem „podatnik”. Jednakże w myśl § 37, ust. 4 rozporządzenia w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów, ust. 1–3 stosuje się odpowiednio do przeliczania kwot wykazywanych na fakturze wystawionej przez podatnika podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze, jeżeli dokumentują one czynności, które u podatnika stanowią: wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, dostawę towarów, dla której podatnikiem jest ich nabywca, lub import usług. Normodawca w stanie prawnym obowiązującym do 30 listopada 2008 r. dla sposobu przeliczania kwot wykazywanych na fakturach, w sytuacji gdy kwoty te wykazywane są w walutach obcych rozstrzygnął, że pojęcie „podatnik” obejmowało swoim zakresem nie tylko podatnika krajowego, lecz również podatnika podatku od wartości dodanej lub podatnika podatku o podobnym charakterze. Przepis § 37 rozporządzenia w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów, jak i całe rozporządzenie, zostały uchylone z dniem 30 listopada 2008 r. Natomiast od 1 grudnia 2008 r. przeliczenia kwot stosowanych do określenia podstawy opodatkowania, jeśli kwoty te są określone w walucie obcej, dokonuje się zgodnie z przepisem art. 31a ustawy o podatku od towarów i usług. Jednakże od 1 grudnia 2008 r. ustawodawca przenosząc ten przepis z rozporządzenia do ustawy zrezygnował z przeniesienia powołanego wyżej ust. 4, § 37 rozporządzenia w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów. Dlatego w ustawie tej od 1 grudnia 2008 r. brak jest wskazania, jakie podmioty (krajowe czy zagraniczne) mieszczą się w zakresie pojęcia „podatnik” użytym przez ustawodawcę w art. 31a ustawy. Należy z powyższego wywieść, że normodawca do 30 listopada 2008 r. pod pojęciem „podatnik” dla celów stosowania kursów walut rozumiał nie tylko krajowego podatnika, lecz również podatnika spoza Polski. *A contrario* od 1 grudnia 2008 r., w konsekwencji przeniesienia wyżej wymienionego przepisu do ustawy i braku przepisu odpowiadającego treści przepisu § 37, ust. 4 ww. rozporządzenia, ustawodawca pod pojęciem „podatnik” rozumie już wyłącznie podatnika krajowego. Zrezygnował bowiem z przeniesienia przepisu § 37, ust. 4. rozporządzenia w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów do przepisu art. 31a uptu. Powyższa zmiana nie miała więc jedynie charakteru technicznego, lecz merytoryczny, zmieniając istotnie od 1 grudnia 2008 r. sposób przeliczania na złote kwot stosowanych do określenia podstawy opodatkowania określanych w walucie obcej.

Dodatkowym argumentem przemawiającym za wskazaną wyżej tezę, iż ustawodawca pod pojęciem „podatnik” rozumie już wyłącznie podatnika krajowego, jest treść ust. 2, art. 31a ustawy o podatku od towarów i usług. W myśl tego przepisu, jeżeli zgodnie z przepisami ustawy lub przepisami wykonawczymi do ustawy podatnik może wystawić fakturę przed powstaniem obowiązku podatkowego i wystawi ją w przewidzianym przepisami terminie, a kwoty stosowane do

określenia podstawy opodatkowania są określone w walucie obcej na tej fakturze, przeliczenia na złote dokonuje się według kursu średniego danej waluty obcej ogłoszonego przez Narodowy Bank Polski na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień wystawienia faktury. Powyższy przepis wskazuje, że faktura powinna zostać wystawiona przez podatnika zgodnie z terminami wskazanymi przepisami ustawy i przepisami wykonawczymi do ustawy. Owe terminy wystawiania faktur reguluje w 2012 r. rozporządzenie w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług, ilekroć w rozporządzeniu jest mowa o podatniku, rozumie się przez to podatnika podatku od towarów i usług. Ponadto § 4, ust. 1 rozporządzenia w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług wskazuje, że zarejestrowani podatnicy, jako podatnicy VAT czynni, posiadający numer identyfikacji podatkowej, wystawiają faktury oznaczone wyrazami „FAKTURA VAT”. Natomiast w § 5, ust. 1, pkt 3 tego rozporządzenia czytamy, że faktura stwierdzająca dokonanie sprzedaży powinna zawierać co najmniej numer kolejny faktury oznaczonej jako „FAKTURA VAT”. Uregulowania prawne zamieszczone w rozporządzeniu w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług, udowadniają, że podmiotami uprawnionymi wyłącznie do wystawiania faktur są podatnicy czynni⁶. Ich też dotyczyć będą przepisy § 9–11 rozporządzenia w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług. Wskazują one na terminy wystawiania faktur odsyłając do ustawy o podatku od towarów i usług, w szczególności do art. 19 uptu regulującego momenty powstania obowiązku podatkowego w tym podatku. Zdaniem autora powyższe przepisy odnoszą się i regulują problematykę wystawiania faktur przez krajowych podatników dokonujących zarówno czynności podlegających opodatkowaniu na terytorium kraju, jak i czynności niepodlegających opodatkowaniu na terytorium kraju, dla których miejsce świadczenia znajduje się poza terytorium Polski. Powyższy sposób interpretacji prowadzi do

⁶ Przykładami mogą być *Interpretacja [...] z dnia 1 marca...*, 2012 oraz nr *Interpretacja [...] z dnia 24 września...*, 2008.

wniosku, że zasady i terminy wystawiania faktur określone w powołanych polskich przepisach dotyczących podatku VAT nie mogą dotyczyć zagranicznych podatników, którzy na rzecz polskich podmiotów dokonują świadczeń usług i dostaw towarów, dla których podatnikami są usługobiorcy lub nabywający towary⁷.

Wyjątkiem od powyższej zasady oznaczającym, że faktura wystawiona przez zagraniczny podmiot dla udokumentowania transakcji dostawy towarów lub świadczenia usług, dla których podatnikami są krajowi podatnicy nabywający towary lub usługi, może powodować powstanie obowiązku podatkowego dla nabywców towarów lub usług na terytorium kraju, a przez to faktura taka może mieć wpływ na kurs przeliczeniowy stosowany przez polskich podatników, są sytuacje unormowane w art. 19, ust. 19, 20 uptu dotyczące odpowiedniego stosowania art. 19, ust. 4, 5 tej ustawy.

Podsumowując, kurs walut, jaki powinien być stosowany przez polskich podatników nabywających towary i usługi, dla których podatnikami są nabywcy lub usługobiorcy, wynika z art. 31a, ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, i winien to być, co do zasady, kurs średni danej waluty obcej ogłoszony przez Narodowy Bank Polski na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień powstania obowiązku podatkowego.

Wskazany sposób interpretacji przepisów z uwagi na sposób rozliczania podatku przez polskich podatników od zagranicznych podmiotów dokonujących dostaw towarów oraz świadczenia usług, dla których podatnikami są nabywający towary lub usługi, gdzie podatek należny od tych transakcji jest często podatkiem naliczonym, ma ograniczony zasięg praktyczny. Może on jednak być pomocny dla tych podmiotów, które nie rozliczają w całości podatku naliczonego, bądź organów podatkowych, które chciałyby odejść od błędnej praktyki.

5. KURSY WALUT NA TLE PROJEKTOWANYCH ZMIAN W Ustawie O PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG

Poruszony wyżej problem pomimo projektowanych zmian w ustawie o podatku od towarów i usług (*Projekt z dnia 10 sierpnia...*, 2012), które Ministerstwo Finansów od 2013 r. zamierza wprowadzić w życie, może być w dalszym ciągu aktualny. Zmiana przepisów wymuszona jest przez regulacje unijne, do których polskie przepisy winny być dostosowane, w szczególności do postanowień *Dyrektywy 2010/45/UE...* (2010, art. 2, ust. 1) wchodzącej w życie z dniem 1 stycznia 2013 r. W myśl art. 1, pkt 31 projektu ustawy o zmianie uptu (*Projekt z dnia 10 sierpnia...*, 2012), który zmienia art. 31a, ust. 2 tejże ustawy, w przypadku gdy podatnik wystawia fakturę przed powstaniem obowiązku podatkowego, a kwoty

⁷ Zbliżone stanowisko można znaleźć w literaturze przedmiotu: Martini, Skorupa, Wojda, 2010, s. 452.

stosowane do określenia podstawy opodatkowania są określone w walucie obcej na tej fakturze, przeliczenia na złote dokonuje się według kursu średniego danej waluty obcej, ogłoszonego przez Narodowy Bank Polski na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień wystawienia faktury. Projektodawca odchodzi od sformułowań zawartych w obecnym przepisie art. 31a, ust. 2 uptu i nie odnosi się do terminów wystawiania faktur zgodnych z przepisami tej ustawy i przepisami wykonawczymi. Wskazuje jednak, że to podatnik winien wystawić fakturę przed powstaniem obowiązku podatkowego, aby dokonać przeliczenia na złote kwoty określonych w walucie obcej według kursu średniego danej waluty obcej ogłoszonego przez Narodowy Bank Polski (lub Europejskiego Banku Centralnego) na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień wystawienia faktury. Ponownie można zastanawiać się, czy podatnik wskazany w art. 1, pkt 31 projektu ustawy, zmieniającym art. 31a, ust. 2 uptu, wystawiającym fakturę jest polski lub też zagraniczny podmiot. W świetle projektowanych przepisów dotyczących wystawiania faktur (*Projekt z dnia 10 sierpnia...*, 2012, art. 106a–106p) to polscy podatnicy obowiązani są na podstawie zmienianych przepisów do wystawiania faktur. Z projektowanego art. 106a ustawy o podatku od towarów i usług (*Projekt z dnia 10 sierpnia...*, 2012) wynika, że przepisów rozdz. 1 działu XI ustawy dotyczących faktur nie stosuje się do transakcji rozliczanych przez polskich podatników na zasadzie odwrotnego obciążenia (w tym importu usług lub dostawy towarów, dla której podatnikiem jest polski podmiot), na podstawie dokumentów sprzedaży wystawionych przez zagranicznych kontrahentów. Równocześnie nowo projektowany art. 106b (*Projekt z dnia 10 sierpnia...*, 2012) wskazuje, że wyłącznie polscy podatnicy wystawiają faktury, o których mowa w rozdz. 1 działu XI uptu. Nadal może jednak istnieć wątpliwość, czy podatnik wystawiający fakturę przed powstaniem obowiązku podatkowego, wskazany w *Projekcie z dnia 10 sierpnia...* (2012, art. 1, pkt 31), art. 31a, ust. 2, powinien być wyłącznie polskim podatnikiem, czy też termin „podatnik” obejmuje swoim znaczeniem również podatników zagranicznych. W odpowiedzi na powyższe pytanie pomocny może okazać się nowo projektowany art. 86, ust. 2, pkt 4c⁸ uptu, w myśl którego kwotę podatku naliczonego stanowi kwota podatku należnego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, o którym mowa w art. 9, określana na podstawie otrzymanej faktury, wystawionej zgodnie z przepisami *Dyrektywa 2006/112/WE...* (2006), dokumentującej dostawę towarów stanowiącą u podatnika wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów. Projektodawca w przepisie tym jednoznacznie wskazuje, że faktura wskazana w art. 86, ust. 2, pkt 4c ustawy powinna zostać wystawiona zgodnie z przepisami *Dyrektywy 2006/112/WE...* (2006). Jeśli więc projektodawca w jednym przepisie ustawy (art. 86, ust. 2, pkt 4c) jednoznacznie pragnie wskazać, że podstawą odliczenia podatku przy wewnątrzwspólnotowym nabyciu

⁸ Zgodnie z art. 11 *Projekt z dnia 10 sierpnia...* (2012) datą wejścia w życie tego przepisu ma być 1 stycznia 2013 r.

będzie faktura otrzymana przez polskiego podatnika, która musi zostać wystawiona zgodnie z przepisami *Dyrektywy 2006/112/WE...* (2006), i faktura ta nie może być fakturą w rozumieniu projektowanych przepisów art. 106a–106p (nie byłoby bowiem potrzeby jej szczególnej identyfikacji), to w innych przepisach ustawy, w szczególności projektowanym art. 31a, ust. 2 upton, fakturą wystawioną przez podatnika przed powstaniem obowiązku podatkowego może być wyłącznie faktura – z zastrzeżeniem art. 19, ust. 19, 20 tejsze ustawy – wskazana w art. 106a–106p projektu ustawy o zmianie tej ustawy, której wystawcą musi być polski podatnik.

Oznaczać to będzie, że również po zmianie przepisów faktura wystawiona przez podatnika zagranicznego dokumentująca transakcje stanowiące u polskiego podatnika import usług bądź dostawę towarów, dla której podatnikiem będzie jej nabywca, z zastrzeżeniem art. 19, ust. 19, 20, nie będzie mogła mieć żadnego wpływu na kurs przeliczeniowy, jaki zastosuje polski podatnik. Sposób przeliczenia na złote kwot określonych w walucie obcej w takich sytuacjach, również po zmianie przepisów, unormowany będzie w art. 31a, ust. 1 upton.

6. PROBLEMATYKA ZGODNOŚCI PRZEPISU ART. 31A USTAWY O PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG Z DYREKTYWĄ

Ostatnim zagadnieniem, które należy poruszyć, jest problematyka zgodności art. 31a, ust. 2 upton z przepisami *Dyrektywy 2006/112/WE...* (2006). Przepisem dyrektywy określającym sposób przeliczania kwot stosowanych do określenia podstawy opodatkowania transakcji (innych niż import towarów) wyrażonych w walucie innej niż waluta państwa członkowskiego, jest akapit pierwszy art. 91, ust. 2. Zgodnie z jego treścią, w przypadku gdy kwoty stosowane do określenia podstawy opodatkowania transakcji innej niż import towarów, są wyrażone w walucie innej niż waluta państwa członkowskiego, w którym następuje określenie tej wartości, jako kurs wymiany stosuje się ostatni zanotowany kurs sprzedaży, w chwili gdy VAT staje się wymagalny, na najbardziej reprezentatywnym rynku lub rynkach walutowych danego państwa członkowskiego, lub też kurs ustalony przez odniesienie do takiego rynku lub rynków, na warunkach określonych przez to państwo członkowskie. W literaturze przedmiotu spotkać można wyłącznie pogląd, że przepis art. 31a upton jest zgodny z przepisami *Dyrektywy 2006/112/WE...* (2006), stanowiąc ich wierną (prawidłową) implementację (Kucharska-Kubiś, 2011, s. 514; Martini, Skorupa, Wojda, 2010, s. 448). Również w ocenie autora ust. 1, 3 i 4 art. 31a tej ustawy prawidłowo implementują przepisy *Dyrektywy 2006/112/WE...* (2006). Ustęp 1, art. 31a ustawy o podatku od towarów i usług stanowi implementację akapitu pierwszego art. 91, ust. 2 dyrektywy, ustęp 3, art. 31a upton implementuje postanowienia zawarte w jej art. 91, ust. 1, natomiast w ust. 4, art. 31a upton realizuje się zasady wynikające z akapitu trzeciego art. 91, ust. 2 dyrektywy. Należy przypomnieć, że art. 31a, ust. 2 upton reguluje

sposób przeliczania kwot określonych w walutach obcych na złote, w przypadkach gdy podatnik zgodnie z przepisami ustawy o podatku od towarów i usług lub przepisami wykonawczymi do ustawy wystawił fakturę przed powstaniem obowiązku podatkowego. Analiza unijnych przepisów i polskiej ustawy o podatku od towarów i usług prowadzi do wniosku, że brak jest regulacji unijnych, których zasady odzwierciedla art. 31a, ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług. Oznacza to, że art. 31a, ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług został wydany bez upoważnienia wynikającego z przepisów unijnych w zakresie podatku VAT, a przez to jest niezgodny z przepisami *Dyrektywy 2006/112/WE...* (2006), harmonizującymi opodatkowanie podatkiem VAT w krajach członkowskich.

Powyższa konstatacja może nieść za sobą istotne konsekwencje prawne, zarówno dla podatników, jak i dla organów podatkowych. Stosowanie się przez tych pierwszych do powszechnie obowiązującego, choć niezgodnego z dyrektywą, przepisu krajowego nie może im szkodzić (*Wyrok [...] z dnia 8 czerwca...*, 2011a). Mogą oni z pełną świadomością stosować ten przepis bez jakichkolwiek negatywnych konsekwencji prawnych. Podatnicy mają jednak możliwość niestosowania przepisu niezgodnego z unijnymi regulacjami.

O ile więc jednostka (podatnik) może powoływać się wprost na bezwarunkowy przepis dyrektywy, to takiego uprawnienia nie ma już organ państwa członkowskiego, gdyż to państwo członkowskie obowiązane jest do dostosowania prawa krajowego do uregulowań wspólnotowych. Opodatkowanie powinno więc wynikać z regulacji krajowych, które przy tym powinny być zgodne z prawem wspólnotowym. Nie można bowiem domniemywać opodatkowania (*Wyrok [...] z dnia 8 czerwca...*, 2011b).

Organy podatkowe winny stosować normy prawa krajowego jedynie wówczas, gdy są one zgodne z prawem unijnym. W sytuacji omawianej niezgodności podatnicy z jednej strony nie mieliby obowiązku stosowania przepisów krajowych, natomiast z drugiej – organy podatkowe byłyby zobowiązane postępowanie podatników akceptować, i to niezależnie od tego, czy stosowaliby bezpośrednio przepisy *Dyrektywy 2006/112/WE...* (2006), czy też polskie regulacje – art. 31a, ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług.

Należy wyraźnie odróżnić racjonalność regulacji art. 31a, ust. 2 upu od jego zgodności z przepisami unijnymi. Nie ulega wątpliwości, że przepis ten w jego bieżącym kształcie jest potrzebny, a nawet niezbędny. Jego brak doprowadziłby, co prawda, do zgodności z przepisami dyrektywy, jednakże jego skutkiem byłyby istotne problemy praktyczne dotyczące wystawiania faktur w walutach obcych przed powstaniem obowiązku podatkowego. Takie bowiem sytuacje reguluje art. 31a, ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług. Niemniej jednak praktyczna funkcja omawianego przepisu nie może prowadzić do uchwalania regulacji normujących zasady stosowania kursów walut do określenia podstawy opodatkowania odmiennie niż przepis art. 91 *Dyrektywy 2006/112/WE...* (2006). Wprowadzanie takich przepisów do krajowego porządku prawnego, jak art. 31a,

ust. 2 uptu, nieznanających odzwierciedlenia w prawie unijnym, skutkować winno stwierdzeniem o ich niezgodności z przepisami Unii Europejskiej, bez względu na ich porządkujące i systematyzujące znaczenie.

7. PODSUMOWANIE

Przedstawione zagadnienia dotyczące przeliczania kwot określonych w walucie obcej na złote obrazują znaczny zakres tematyki związanej z kursami walut w podatku VAT, jednakże niniejsze opracowanie nie ma charakteru kompleksowego. W tekście nie odniesiono się bowiem zarówno do stosowania kursów walut w transakcjach pomiędzy podmiotami krajowymi, problematyki zaokrąglania podstawy opodatkowania, jak i kwot podatku, różnic pomiędzy podstawą opodatkowania określoną w złotych, a kwotami podatku określonymi w walucie obcej lub też kwestii korygowania *in plus* i *in minus* transakcji krajowych oraz transgranicznych, gdy podstawa opodatkowania lub podatek określone są w walucie obcej. Niewątpliwie problematyka kursów walut, na tle głównych zagadnień w podatku VAT, jakimi są zakres opodatkowania, powstanie obowiązku podatkowego lub prawo do odliczenia podatku naliczonego jawi się jako drugoplanowa. Jednakże prawidłowość stosowania kursów walut ma istotny wpływ zarówno na określanie podstawy opodatkowania, wysokości podatku, jak i w konsekwencji na kwotę podatku naliczonego obniżającą kwotę podatku należnego. Poruszone zagadnienia winny przyczynić się do pełniejszego zobrazowania problematyki kursów walut w podatku VAT, a w konsekwencji do interpretowania treści przepisów zarówno zgodnie z polskimi, jak i unijnymi normami prawnymi.

Niniejsze opracowanie ukazuje również, że w bez mała 10-letnim okresie przynależności Polski do Unii Europejskiej nie został zakończony proces implementowania przez polskiego ustawodawcę przepisów unijnych w zakresie opodatkowania podatkiem VAT. Jest to związane zarówno z modyfikowanymi przepisami Unii Europejskiej w zakresie podatku VAT, kształtującym oraz niekiedy zmieniającym się orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej oraz formującym się stanowiskiem doktryny w zakresie zgodności krajowych przepisów z unijnymi regulacjami. Rozbieżności interpretacyjne w państwach członkowskich bądź różnice w zakresie implementacji skłaniają organy Unii Europejskiej do wprowadzania przepisów, które transpozycji do krajowych porządków prawnych nie wymagają (zob. *Rozporządzenie [...] z dnia 15 marca...*, 2011). Odbywa się to jednak poprzez ujednocnianie opodatkowania w państwach członkowskich, co może skutkować naruszeniem zasady *no taxation without representation* i oznaczać może zaaprobowanie nieograniczonego ustawodawstwa Unii Europejskiej w zakresie podatków (M a k o w i c z, 2004, s. 105).

BIBLIOGRAFIA

- Bartosięwicz A., Kubacki R. (2012), *VAT. Komentarz*, a Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Dudzik J. (2006), *Wykładnia przepisów krajowych jako metoda implementacji – pośrednia skuteczność dyrektywy*, [w:] L. Leszczyński (red.), *Wykładnia prawa. Odrębności w wybranych gałęziach prawa*, Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin, s. 167–176.
- Kiszką J. (2010), *Wykładnia prawspólnotowa jako element interakcji prawa krajowego ze wspólnotowym i jej obecność w procesie sądowego stosowania polskich regulacji podatków pośrednich*, [w:] H. Litwińczuk (red.), *Prawo europejskie – 5 lat doświadczeń w polskim prawie finansowym*, Oficyna Prawa Polskiego, Warszawa, s. 332–355.
- Kosikowski C. (2010), *Prawo Unii Europejskiej w systemie polskiego prawa finansowego*, Temida2, Białystok.
- Krywan T. (2008), *VAT'emecum 2008*, Difin, Warszawa.
- Kucharska-Kubiś P. (2011), *Kurs walut*, [w:] E. Sokołowska-Strug (red.), *Leksykon VAT. Praktyka. Teoria. Orzecznictwo*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa, s. 507–521.
- Makowicz B. (2004), *Harmonizacja podatków pośrednich w Unii Europejskiej*, „Studia Europejskie”, nr 2, s. 91–109.
- Martini J., Skorupa P., Wojda M. (2010), *VAT 2010*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
- Morawski L. (2006), *Zasady wykładni prawa*, Wydawnictwo TNOIK, Toruń.
- Protasiewicz W. (2011), *Zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego i wymagalność podatku*, [w:] J. Martini (red.), *Dyrektywa VAT 2006/112/WE*, Oficyna Wydawnicza Unimex, Wrocław, s. 379–411.
- Wachowiec M. (2009), *Nowe zasady przeliczania faktur wyrażonych w walutach obcych*, „Dodatek do Przeglądu Podatkowego”, nr 2, s. 16–17.
- Wystrychowski M. (2005), *Wewnątrzspólnotowe nabycie towarów*, Kantor Wydawniczy Zakamycze, Kraków.

Akty prawne

- Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (2006), DzUrż UE L 347, s. 1.
- Dyrektywa 2010/45/UE z dnia 13 lipca 2010 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w odniesieniu do przepisów dotyczących fakturowania (2010), DzUrż UE L 189, s. 1.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 27 kwietnia 2004 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (2004), DzU, nr 97, poz. 970, z późn. zm.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 kwietnia 2011 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (2011), DzU, nr 73, poz. 392, z późn. zm.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 marca 2011 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług (2011), DzU, nr 68, poz. 360.
- 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 (2011), DzUrż UE L 77, s. 1.
- Szósta dyrektywa Rady z dnia 17.05.1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku (1977), DzUrż UE L nr 145 z 13.06.1977, s. 1–106.

- Traktat o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej, wersja skonsolidowana* (2010), DzUrz UE C 83, s. .
- Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym* (1993), DzU, nr 11, poz. 50, z późn. zm.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa* (1997), DzU, nr 137, poz. 926, z późn. zm.
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług* (2004), DzU, nr 54, poz. 535, z późn. zm.
- Ustawa z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw* (2008), DzU, nr 209, poz. 1320.

Dokumenty z Internetu

- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 19 października 2011 r. nr ITPP2/443-1099b/11/RS* (2011), <http://sip.mf.gov.pl/sip/index.php>, 18.08.2012.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 9 sierpnia 2010 r. nr ITPP2/443-450a/10/AP* (2010), <http://sip.mf.gov.pl/sip/index.php>, 18.08.2012.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 1 marca 2012 r. IBPP1/443-1692/11/AW* (2012), <http://sip.mf.gov.pl/sip/index.php>, 18.08.2012.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 30 grudnia 2010 r. nr IBPP3/443-743/10/DG* (2010), <http://sip.mf.gov.pl/sip/index.php>, 18.08.2012.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 9 maja 2011 r. nr ILPP4/443-143/11-2/ISN* (2011), <http://sip.mf.gov.pl/sip/index.php>, 18.08.2012.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 24 września 2008 r. nr ILPP1/443-646/08-2/BD* (2008), <http://sip.mf.gov.pl/sip/index.php>, 18.08.2012.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 9 marca 2011 r. nr IPPP2/443-931/09/10-7/S/AN/IG* (2011), <http://sip.mf.gov.pl/sip/index.php>, 18.08.2012.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 25 stycznia 2011 r. nr IPPP3/443-1068/10-2/LK* (2011), <http://sip.mf.gov.pl/sip/index.php>, 18.08.2012.
- Postanowienie Naczelnika Trzeciego Urzędu Skarbowego w Radomiu z dnia 13 lipca 2007 r. nr 1473/WVO/443-41/2007/ACH* (2007), <http://sip.mf.gov.pl/sip/index.php>, 18.08.2012.
- Projekt z dnia 10 sierpnia 2012 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o zmianie niektórych innych ustaw* (2012), <http://mofnet.gov.pl/dokument.php?const=6&dzial=636&id=297761>, 18.08.2012.
- Uzasadnienie do projektu z dnia 16 lipca 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 819* (2008), <http://orka.sejm.gov.pl/Druki6ka.nsf/0/ACBBA43B6C50F76FC12574900037246D?OpenDocument>, 14.08.2012.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18 lutego 2011 r. sygn. akt I FSK 298/10* (2011), <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/879CD582AC>, 18.08.2012.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24.06.2010 r. sygn. akt I FSK 1079/09* (2010), <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/B77DA76201>, 18.08.2012.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 czerwca 2011 r. sygn. akt I FSK 883/10* (2011a), <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/4D196EEBC3>, 18.08.2012.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 czerwca 2011 r. sygn. akt I FSK 748/10* (2011b), <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/850990F293>, 18.08.2012.
- Wyrok Trybunału z dnia 20 października 1993 r. C-10/92* (1993), <http://curia.europa.eu/juris/celex.jsf?celex=61992CJ0010&lang1=pl&lang2=EN&type=NOT&ancre=>, 18.08.2012.
- Wyrok Trybunału z dnia 6 lipca 1995 r. C-62/93* (1995), <http://curia.europa.eu/juris/celex.jsf?celex=61993CJ0062&lang1=pl&lang2=EN&type=NOT&ancre=>, 18.08.2012.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 24.11.2011 r. sygn. akt I SA/Wr 1080/10* (2011), <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/168E9F63B0>, 14.08.2012.

Wojciech Zajączkowski

**EXCHANGE RATES OF FOREIGN CURRENCIES
IN THE LIGHT OF THE ACT ON GOODS AND SERVICES TAX
AND AMENDMENTS TO THE ACT PLANNED FOR 2013**

The article is devoted to exchange rates of foreign currencies used in VAT for the determination of tax base of taxable activities and due tax, according to the regulations binding in 2012 and amendments to the act planned for 2013. The study concentrates on the analysis of the opinions of the Ministry of Finance expressed in individual tax interpretations concerning exchange rates of foreign currencies in Intra-community acquisition of goods and delivery of goods or services, where goods or services are acquired by domestic taxpayers, in the context of theses resulting from the judicature of administrative courts and the doctrine. The attention has also been paid to the incompatibility of some regulations of the act on VAT with regulations of Directive 2006/112/EC, including the ones concerning exchange rates of foreign currencies.