

---

# KILKA UWAG O IMPLEMENTACJI PRAWA UNIJNEGO I FUNKCJACH USTAWY NOWELIZUJĄCEJ NA PRZYKŁADZIE USTAWOWEJ ZMIANY DEFINICJI „PIERWSZEGO ZASIEDLENIA” W USTAWIE O PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG

---

ADAM BARTOSIEWICZ\*

---

## Spis treści

---

Uwagi wstępne .....	1
Zarys historii definicji pierwszego zasiedlenia.....	2
Ocena procesu nowelizacji.....	9
Zmiana definicji pierwszego zasiedlenia a funkcje nowelizacji .....	11
Podsumowanie .....	14

## UWAGI WSTĘPNE

---

Z dniem 1 września 2019 r. ustawodawca znowelizował przepisy ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>1</sup>, m.in. wprowadzając nową definicję pierwszego zasiedlenia.

Definicja ta ma znaczenie dla opodatkowania dostaw budynków, budowli, czy też ich części. W zależności bowiem od tego, czy względem danego budynku, budowli (czy też ich części) doszło już do pierwszego zasiedlenia, a jeśli tak - kiedy miało to miejsce,

---

\* Doktor nauk prawnych, doradca podatkowy, radca prawny, e-mail: adam.bartosiewicz@post.pl

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, t.j. Dz.U. z 2018 r. poz. 2174, dalej jako u.p.t.u.

ewentualne zastosowanie ma zwolnienie z podatku od towarów i usług przy dostawie takiego przedmiotu<sup>2</sup>.

Nowelizacja, o której mowa, została dokonana na mocy przepisów ustawy z dnia 4 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw<sup>3</sup>.

Z uwagi na powody jej wprowadzenia, jak również przy uwzględnieniu praktyki wykładni i stosowania prawa jaka powstała w oczekiwaniu na jej wprowadzenie, nowelizacja ta dostarcza wielu ciekawych obserwacji z dziedziny implementacji prawa unijnego, jak również funkcji samej nowelizacji (ustawy nowelizującej) jako aktu prawotwórczego.

Kwestie te są przedmiotem niniejszego opracowania.

## ZARYS HISTORII DEFINICJI PIERWSZEGO ZASIEDLENIA

Zacząć tutaj należy od przedstawienia historii brzmienia przepisów zawierających definicję pierwszego zasiedlenia w powiązaniu z przedstawieniem sposobów interpretacji tego przepisu w praktyce interpretacyjnej organów podatkowych oraz w orzecznictwie sądowym. Jej przedstawienie pozwoli bowiem na pełniejsze zaprezentowanie przyczyn wprowadzonej zmiany (nowelizacji), a następnie – na analizę funkcji ustawy nowelizacyjnej (na tle tego konkretnego przypadku) oraz na poczynienie kilku uwag, co do prawidłowości oraz wad procesu implementacji prawa unijnego.

Zgodnie z art. 2 pkt 14 u.p.t.u. (w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2009 r.<sup>4</sup>) pod pojęciem pierwszego zasiedlenia należało rozumieć oddanie do użytkowania, w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu, pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi budynków, budowli lub ich części, po ich:

- a) wybudowaniu lub
- b) ulepszeniu, jeżeli wydatki poniesione na ulepszenie, w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, stanowiły co najmniej 30 % wartości początkowej;

<sup>2</sup> Przy czym ze zwolnienia tego, przy spełnieniu określonych warunków, strony mogą zrezygnować.

<sup>3</sup> Dz. U. poz. 1520.

<sup>4</sup> Wcześniejszy stan prawny, z uwagi na inną ówczesnie konstrukcję zwolnień podatkowych związanych z dostawą budynków, budowli (ich części) pozostaje poza zakresem niniejszej publikacji.

KILKA UWAG O IMPLEMENTACJI PRAWA UNIJNEGO I FUNKCJACH  
USTAWY NOWELIZUJĄCEJ NA PRZYKŁADZIE USTAWOWEJ  
ZMIANY DEFINICJI „PIERWSZEGO ZASIEDLENIA” W USTAWIE O  
PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG

Trzeba zauważyć, że w ówczesnym stanie prawnym – zgodnie z brzmieniem powyższej definicji – pierwszym zasiedleniem nie było faktyczne rozpoczęcie używania budynku, czy też budowli (bądź ich części), lecz wydanie ich do używania w następstwie czynności podlegającej opodatkowaniu, czyli np. w formie dostawy, leasingu, wynajmu, dzierżawy, ustanowienia użytkowania. W szczególności nie było pierwszym zasiedleniem – w rozumieniu definicji ustawowej – rozpoczęcie używania budynku (budowli) przez podatnika, który ten obiekt budowlany wybudował, bądź zmodernizował podnosząc jego wartość początkową o co najmniej 30%.

W taki też sposób – zgodny z brzmieniem przepisów – regulacje te były interpretowane w praktyce organów podatkowych, czy też sądów administracyjnych w początkowym okresie ich obowiązywania (w latach 2009 – 2014)<sup>5</sup>.

Stopniowo w praktyce zaczęły się pojawiać wątpliwości co do zgodności definicji „pierwszego zasiedlenia” z prawem unijnym. Wskazywano, że w przepisach unijnych nie zawarto definicji „pierwszego zasiedlenia”, mimo tego że dyrektywa VAT używała tego pojęcia. Podnoszono dalej, że zgodnie z poglądami TSUE w tego rodzaju sytuacjach (braku definicji) pojęcia używane w dyrektywie należy rozumieć przede wszystkim w sposób potoczny (zgodnie z ich znaczeniem w języku ogólnym). Taki pogląd wyrażony został choćby w orzeczeniu C-581/08 (EMI Group Ltd v. The Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs).

W związku z powyższym właśnie podnoszono, że definicja „pierwszego zasiedlenia” jest niezgodna z przepisami unijnymi i należałoby rozumieć „pierwsze zasiedlenie” raczej jako stan faktyczny (rozpoczęcie użytkowania danego obiektu budowlanego), a nie jako czynność opodatkowaną odnoszącą się do tego budynku (budowli).

Zastrzeżenia te znajdowały swój wyraz w orzeczeniach sądowych. Przykładowo w wyroku NSA z dnia 14 maja 2015 r., I FSK 382/14 stwierdzono m. in.: „polski ustawodawca nie miał uprawnienia do precyzowania warunków zastosowania kryterium pierwszego zasiedlenia w odniesieniu do sytuacji zaistniałych po wybudowaniu budynku. Polski ustawodawca zdecydował się na doprecyzowanie ww. pojęcia celem wyjaśnienia

---

<sup>5</sup> Zob. przykładowo wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA) z dnia 3 czerwca 2014 r., I FSK 956/13.

zakresu zwolnienia z VAT. Porównując zakresy definicji "pierwszego zasiedlenia" wynikające z ustawy o VAT i dyrektywy 112 należy stwierdzić, że ustawodawca polski dokonał zawężenia ww. definicji w porównaniu do definicji unijnej. Wykładnia językowa, systematyczna i celowościowa dyrektywy 112 wskazuje wyraźnie, że ww. pojęcie należy rozumieć szeroko jako "pierwsze zajęcie budynku, używanie". Zatem w taki sposób powinna być odczytywana definicja przewidziana w treści art. 2 pkt 14 ustawy o VAT".

Nasilające się wątpliwości, co do zgodności polskich regulacji z przepisami unijnymi zaowocowały ostatecznie wystąpieniem przez NSA z pytaniem prejudycjalnym w tym zakresie. Nastąpiło to w postanowieniu NSA z dnia 23 lutego 2016 r., sygn. I FSK 1573/14<sup>6</sup>. W pytaniu prejudycjalnym NSA zapytał TSUE o to: „Czy art. 135 ust. 1 lit. j) dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE 2006r. Nr L 347, s. 1) należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się krajowemu uregulowaniu [art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm.; dalej "u.p.t.u.")], zgodnie z którym zwolniona od VAT jest dostawa budynków, budowli lub ich części, z wyjątkiem gdy: a) dostawa jest dokonywana w ramach pierwszego zasiedlenia lub przed nim, b) pomiędzy pierwszym zasiedleniem a dostawą budynku, budowli lub ich części upłynął okres krótszy niż 2 lata w zakresie, w jakim art. 2 pkt 14 u.p.t.u. definiuje, że pierwszym zasiedleniem jest oddanie do użytkowania, w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu, pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi budynków, budowli lub ich części, po ich: a) wybudowaniu lub b) ulepszeniu, jeżeli wydatki poniesione na ulepszenie, w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, stanowiły co najmniej 30% wartości początkowej”.

Pytanie dotyczyło zatem w szczególności tego, czy do uznania, iż wystąpił skutek w postaci pierwszego zasiedlenia konieczne jest wykonanie (zaistnienie) czynności opodatkowanej, której przedmiotem jest dany obiekt budowlany.

Można w tym miejscu zauważyć, że już po wystąpieniu z tym pytaniem prejudycjalnym – jeszcze przed wydaniem opinii przez Rzecznika Generalnego oraz oczywiście przed samym wyrokiem – zmienił się sposób interpretacji przepisu zawierającego definicję pierwszego zasiedlenia.

<sup>6</sup> Zob. Postanowienie NSA z dnia 23 lutego 2016 r., I FSK 1573/14.

KILKA UWAG O IMPLEMENTACJI PRAWA UNIJNEGO I FUNKCJACH  
USTAWY NOWELIZUJĄCEJ NA PRZYKŁADZIE USTAWOWEJ  
ZMIANY DEFINICJI „PIERWSZEGO ZASIEDLENIA” W USTAWIE O  
PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG

W udzielanych – mniej więcej od połowy 2016 r. – interpretacjach indywidualnych organy zaczęły uznawać, że pierwszym zasiedleniem jest także rozpoczęcie przez podatnika, który wybudował budynek, używania tego budynku na własne potrzeby związane z działalnością (nawet jeśli nie jest to połączone z żadną czynnością, w ramach której następuje oddanie budynku do używania innemu podmiotowi)<sup>7</sup>. W interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 14 kwietnia 2016 r., znak IPPP3/4512-873/15-3/S/RD wskazano m.in.: „planowana sprzedaż nieruchomości będzie dokonywana po ich wybudowaniu bądź kwalifikowanym ulepszeniu tj. gdy wydatki na ulepszenie stanowiły co najmniej 30% wartości początkowej nieruchomości przy czym, co istotne, planowana sprzedaż będzie dokonywana po upływie co najmniej dwóch lat prowadzenia w danej nieruchomości działalności gospodarczej licząc od wybudowania lub dokonania kwalifikowanego ulepszenia. Tym samym w odniesieniu do przedmiotowej nieruchomości (budynku, budowli lub ich części w tym wyodrębnionych lokali) wykorzystywanych przez Wnioskodawcę w prowadzonej działalności gospodarczej (w części zwolnionej w części opodatkowanej) doszło do pierwszego zasiedlenia”. W powyższej interpretacji zatem uznano za pierwsze zasiedlenie „prowadzenie w danej nieruchomości działalności gospodarczej”.

W tym kontekście wszakże na uwagę zasługuje to, że mimo takich interpretacji, rząd polski w pisemnych uwagach do sprawy z pytania prejudycjalnego przedłożonych TSUE podnosił, że uznanie, iż „pierwsze zasiedlenie” jest związane ze zwykłym faktycznym zasiedleniem, skutkowałoby wypaczeniem ogólnych zasad dyrektywy i umożliwiałoby popełnianie oszustw poprzez nadużywanie zwolnienia<sup>8</sup>.

Interesujące jest również i to, że takiego brzmienia normy prawnej – jaka była przedstawiana w powyższych interpretacjach indywidualnych - nie dawało się uzyskać żadną z metod wykładni przepisu. Było to oczywiście możliwe na skutek bezpośredniego zastosowania normy prawa unijnego. Ciekawym jest jednak to, że organy podatkowe (udzielające interpretacji) nie czekając ani na opinię Rzecznika Generalnego, ani na wyrok TSUE, przyjęły ową niezgodność z prawem unijnym za pewnik i interpretowały prawo krajowe niejako *contra legem*.

---

<sup>8</sup> Zob. pkt 31 Opinii Rzecznika Generalnego w sprawie C-308/16, <http://curia.europa.eu> ; data dostępu: 09.10.2019 r.

Można przy tym także zauważyć, że w interpretacjach indywidualnych nie dostrzegano niezgodności definicji pierwszego zasiedlenia z prawem unijnym w zakresie w jakim przepisy krajowe łączyły skutek w postaci pierwszego zasiedlenia, nie z rozpoczęciem użytkowania, tylko z wykonaniem czynności opodatkowanej po ulepszeniu budynku, budowli (czy też ich części). Tak przykładowo Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia 17 marca 2017 r., znak 0461-ITPP3.4512.66.2017.1.AB, w której stwierdzono m.in.: „<pierwsze zasiedlenie> budynku (po jego wybudowaniu) należy rozumieć szeroko jako pierwsze zajęcie budynku, używanie, w tym również na potrzeby własnej działalności gospodarczej. Powyższa kwestia przedstawia się inaczej w sytuacji, gdy budynek został ulepszony, a wydatki na ulepszenie w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym stanowiły co najmniej 30% wartości początkowej obiektu. Wówczas bowiem, aby nastąpiło pierwsze zasiedlenie budynku – zgodnie z art. 2 pkt 14 ustawy w zw. z art. 12 ust. 2 zdanie drugie Dyrektywy 2006/112/WE – musi dojść do oddania obiektu po ulepszeniu do użytkowania w ramach czynności podlegającej opodatkowaniu (np. w najem)”.

W swojej opinii w sprawie z pytania prejudycjalnego Rzecznik Generalny przyjął, że nie można – jak uczyniono to w przepisie krajowym – wiązać pojęcia pierwszego zasiedlenia z czynnościami opodatkowanymi. W opinii wskazano m.in., że „pojęcie <pierwszego zasiedlenia> ma własne znaczenie, niezależne od uprzedniego istnienia czynności podlegającej opodatkowaniu. Użytkowanie budynku (niezależnie od tego, czy jest on nowy, czy też przebudowany w sposób, który przeanalizuję w dalszej części) przez jego właściciela nieprzerwanie przez co najmniej przez dwa lata jest zrównane z pierwszą dostawą i jego późniejsza sprzedaż jest zwolniona z VAT”. W związku z tym Rzecznik uznał, że Trybunał powinien na pytanie prejudycjalne udzielić odpowiedzi, że przepisy unijne stoją na przeszkodzie temu, by „pierwsze zasiedlenie” budynków, budowli lub ich części było w sposób konieczny związane z dokonaniem czynności podlegających opodatkowaniu VAT.

W wyroku w niniejszej sprawie, wydanym 16 listopada 2017 r., Trybunał Sprawiedliwości UE zgodził się z Rzecznikiem, że istotnie nie można wiązać pojęcia pierwszego zasiedlenia z wykonaniem czynności opodatkowanej (a więc również faktyczne rozpoczęcie użytkowania może być pierwszym zasiedleniem). W wyroku

KILKA UWAG O IMPLEMENTACJI PRAWA UNIJNEGO I FUNKCJACH  
USTAWY NOWELIZUJĄCEJ NA PRZYKŁADZIE USTAWOWEJ  
ZMIANY DEFINICJI „PIERWSZEGO ZASIEDLENIA” W USTAWIE O  
PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG

wskazano m.in., że „państwa członkowskie nie są w szczególności upoważnione do uzależnienia zwolnienia z VAT w zakresie dostaw budynków następujących po ich pierwszym zasiedleniu od warunku, który nie został przewidziany w dyrektywie VAT, a zgodnie z którym takie pierwsze zasiedlenie ma nastąpić w ramach czynności podlegającej opodatkowaniu”.

W następstwie wyroku przygotowano projekt stosownej nowelizacji przepisów ustawy o podatku od towarów i usług. Sam projekt ustawy nowelizacyjnej został ujawniony stosunkowo szybko. Stało się to bowiem w drugiej połowie lutego 2018 r., a projekt nosił datę: 13 lutego 2018 r. Projekt udostępniono na stronach internetowych Rządowego Centrum Legislacyjnego<sup>9</sup>.

W projekcie istotnie zawarto propozycję zmiany treści art. 2 pkt 11 u.p.t.u. (zawierającego definicję pierwszego zasiedlenia). Zgodnie bowiem z projektem część początkowa tej definicji miała otrzymać brzmienie, iż pod pojęciem pierwszego zasiedlenia rozumie się „oddanie do użytkowania pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi, lub rozpoczęcie użytkowania na potrzeby własne, budynków, budowli lub ich części”. Zaproponowano zatem usunięcie z owej definicji powiązania pierwszego zasiedlenia z czynnością podlegającą opodatkowaniu. W uzasadnieniu projektu wskazywano zresztą wprost, że zmiana powyższa „stanowi realizację wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE) z dnia 16 listopada 2017 r. w sprawie C-308/16 Kozuba Premium Selection Sp. zo.o.”<sup>10</sup>.

Projekt powyższy jednak był przedmiotem bardzo długich prac na etapie rządowym. Mimo tego bowiem, że został opublikowany w lutym 2018 r. do Parlamentu został wniesiony dopiero 7 czerwca 2019 r.<sup>11</sup>, czyli blisko półtora roku później!

Jak się wydaje powyższa zwłoka była spowodowana przede wszystkim faktem, że w powyższym projekcie znalazły się również propozycje regulacji ograniczających możliwość wystawiania faktur do sprzedaży dokumentowanej wcześniej paragonem fiskalnym<sup>12</sup>. Ich wprowadzenie zaś – jak się wydaje – uzależniono od wprowadzenia tzw.

---

<sup>9</sup> <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12308701> (data dostępu: 09 października 2019 r.)

<sup>10</sup> Punkt 1 uzasadnienia powyższego projektu.

<sup>11</sup> Pismo przewodnie z dnia 7 czerwca 2019 r. w sprawie wniesienia do Sejmu powyższego projektu; <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12308701/12493635/dokument399841.pdf> (data dostępu 10 października 2019 r.)

<sup>12</sup> Regulacje te zawarto w art. 106b ust. 4-7 u.p.t.u.

kas rejestrujących on-line. Opóźnienia we wdrożeniu tego systemu spowodowały opóźnienia w pracach nad całym projektem powyższej ustawy nowelizacyjnej.

Ostatecznie ustawa – którą przyjęto w procesie ustawodawczym, na podstawie powyższego projektu – została uchwalona dnia 4 lipca 2019 r., zaś opublikowano ją w Dzienniku Ustaw pod pozycją 1520, wyznaczając jej zasadniczą datę wejścia w życie na dzień 1 września 2019 r.<sup>13</sup>

Na uwagę zasługuje przy tym fakt, że – mimo świadomości, iż powyższy projekt wykonuje wyrok TS UE i ma za zadanie usuwać sprzeczności przepisów ustawy o podatku od towarów i usług z prawem unijnym w zakresie definicji pierwszego zasiedlenia – nie zdecydowano się przesunąć, czy też wyodrębnić propozycji regulacji dotyczących tej kwestii do osobnego projektu i uchwalić stosowną nowelizację (choćby w tym zakresie) szybciej.

Być może powodem takiego a nie innego podejścia egzekutywy (co rzutowało również na podejście legislatywy do tej kwestii) była okoliczność, że w międzyczasie można było obserwować dalsze umacnianie się takiej praktyki stosowania i wykładni przepisów krajowych oraz przepisów unijnych – w tym także (a może nawet przede wszystkim!) po stronie organów podatkowych – która prowadziła do wykształcenia się normy prawnej wyraźnie sprzecznej z brzmieniem przepisów krajowych, w myśl której pierwszym zasiedleniem było również rozpoczęcie użytkowania budynku, czy też budowli (lub ich części) następujące bez wykonania żadnej czynności opodatkowanej.

Można było bowiem zaobserwować, że zmianie (w praktyce stosowania prawa przez organy podatkowe) uległo także rozumienie „pierwszego zasiedlenia” w kontekście użytkowania budynku, budowli (lub ich części) po jego znaczącym ulepszeniu. Tak przykładowo w interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 6 lutego 2018 r., znak 0114-KDIP1-3.4012.514.2017.2.JG, w której wskazano m.in.: „zarówno w przypadku wybudowania obiektu jak również po jego ulepszeniu pojęcie <pierwsze zasiedlenie> należy rozumieć w sposób tożsamy. Oznacza to, że w sytuacji dokonywania ulepszeń wykorzystanie obiektu do własnej działalności należy uznać za jego ponowne <pierwsze zasiedlenie>”.

---

<sup>13</sup> Część z jej regulacji wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2020 r.



Podsumowanie ówczesnego podejścia organów podatkowych co do treści normy prawnej dekodowanej z przepisów polskich i unijnych znaleźć można przykładowo w interpretacji Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 14 czerwca 2018 r., znak: 0114-KDIP1-1.4012.253.2018.1.DG, w której stwierdzono m.in.: „Zarówno zgodnie z przepisami Dyrektywy 2006/112/WE Rady oraz w świetle utrwalonego orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej pierwsze zasiedlenie należy rozumieć szeroko jako <pierwsze zajęcie budynku, używanie>. W efekcie, aby można było mówić o pierwszym zasiedleniu, musi dojść do zajęcia budynku, jego używania, w tym również na potrzeby własnej działalności gospodarczej. W kwestii rozumienia definicji pierwszego zasiedlenia wypowiedział się NSA w wyroku z dnia 14 maja 2014 r.<sup>14</sup>. Sąd w wyroku tym stwierdził, że „Wykładnia językowa, systematyczna i celowościowa dyrektywy 112 wskazuje wyraźnie, że ww. pojęcie należy rozumieć szeroko jako „pierwsze zajęcie budynku, używanie”. Zatem w taki sposób powinna być odczytywana definicja przewidziana w treści art. 2 pkt 14 u.p.t.u.”.

## OCENA PROCESU NOWELIZACJI

---

Sygnalizowano już wcześniej, że naganną wydaje się sytuacja, w której zmiana przepisów prawnych – których sprzeczność z prawem unijnym stwierdzono w wyroku TS UE – zajmuje ustawodawcy prawie półtora roku.

A może jednak nie warto o to kruszyć kopii, skoro – jak już wskazywano w praktyce – w zasadzie praktyka stosowania i interpretacji prawa krajowego w połączeniu z prawem unijnym doprowadziła do powstania normy prawnej o treści w zasadzie tożsamej z normą, jaką z prawa unijnego wyinterpretował TS UE?

Na powyższe pytanie należy jednak odpowiedzieć przecząco i to co najmniej z dwóch powodów. Opisywana zaniechania ustawodawcy muszą być ocenione negatywnie, również przy uwzględnieniu owej specyficznej sytuacji związanej z normą prawną funkcjonującą „obok” brzmienia przepisów krajowych.

---

<sup>14</sup> Wyrok NSA z dnia 14 maja 2014 r., I FSK 382/14.

Po pierwsze – niewątpliwym jest, że obowiązkiem państwa członkowskiego jest implementacja prawa unijnego. Po wyroku TS UE w sprawie C-308/16<sup>15</sup> potwierdziło się, że treść dotychczasowych przepisów krajowych była sprzeczna z wymogami unijnymi (w zakresie definicji pierwszego zasiedlenia). Wskazywano, że co prawda wyrok TS UE – a nawet samo zadanie pytania prejudycjalnego – wykształciło praktykę stosowania prawa prowadzącą do wykształcenia normy prawnej generalnie zgodnej z dyrektywą, jednakże, co wynika z orzecznictwa samego TS UE - niewłaściwą implementacją prawa unijnego jest sytuacja zawierająca „oczekiwanie” od krajowych organów sądowych odmowy zastosowania norm prawa krajowego w razie ich niezgodności z dyrektywą<sup>16</sup>. Jak konsekwentnie wskazywał Trybunał niezgodności przepisów krajowych z przepisami wspólnotowymi (także mającymi bezpośrednie zastosowanie) można usunąć tylko za pomocą wiążących przepisów krajowych, które mają taką samą moc prawną jak przepisy, które należy zmienić. Zwykłe praktyki administracyjne, które ze swej natury są dowolnie zmieniane przez władze i które nie są promulgowane, nie mogą być uznane za wypełnienie nakazu prawidłowej implementacji przepisów unijnych<sup>17</sup>. Implementacją nie jest także, ani jej nie zastępuje, powinność dokonywania wykładni prawspólnotowej prawa wewnętrznego<sup>18</sup>.

Po drugie – brak wyraźnej zmiany przepisów zagrażał bezpieczeństwu prawnemu (na co również zwracał uwagę TS UE w powyższych orzeczeniach) a ponadto mógł prowadzić do naruszenia zasady równości wobec prawa. Należy bowiem zauważyć, że – o czym jeszcze szerzej poniżej – z uwagi na specyficzny paradygmat skutku bezpośredniego prawa unijnego niektórzy podatnicy mogli wybierać co do zastosowania w ich sytuacji normy prawnej opartej wyłącznie o przepisy polskie, bądź normy prawnej wynikającej z prawa polskiego z uwzględnieniem prawa unijnego.

---

<sup>15</sup> Wyrok Trybunału z dnia 16 listopada 2017 r., C-308/16, Kozuba Premium Selection sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Warszawie, ECLI:EU:C:2017:869.

<sup>16</sup> Tak Europejski Trybunał Sprawiedliwości w orzeczeniu z dnia 13 marca 1997 r., C-197/96, Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Republice Francuskiej.

<sup>17</sup> Zob. także orzeczenie z dnia z dnia 7 marca 1996 r., C-334/94, Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Republice Francuskiej..

<sup>18</sup>K. Lenaerts, P. Van Nuffel, *Constitutional Law of the European Union*, London 2005, s. 768.

## ZMIANA DEFINICJI PIERWSZEGO ZASIEDLENIA A FUNKCJE NOWELIZACJI

---

W dalszej kolejności – zastanawiając się nad nowelizacją przepisów definiujących „pierwsze zasiedlenie” – można postawić prowokacyjne pytanie: czy zmiana ta w istocie doprowadziła do zmiany stanu prawnego?

Jak wskazuje się w literaturze przedmiotu nowelizacja ma dwa główne cele – albo wprowadza regulacje nowe (wówczas ma charakter merytoryczny) albo też porządkuje, precyzuje, uszczegóławia regulacje dotychczasowe, nie zmieniając ich istoty<sup>19</sup>. Wydaje się, że nie ma wątpliwości, że zmiana brzmienia definicji pierwszego zasiedlenia nie miała charakteru porządkującego, czy też uszczegóławiającego. Treść przepisu zmieniono w sposób istotny.

Czy miała ona jednak charakter merytoryczny? W warstwie brzmienia przepisu z pewnością. Tak, jak już jednak wskazywano w istocie (czy też „niemal”) nie doprowadziła do powstania nowej normy prawnej. Ta bowiem już wcześniej dekodowana była z uwzględnieniem przepisów unijnych.

Podkreślić przy tym należy, że było to funkcją skutku bezpośredniego przepisów unijnych, a nie skutkiem wykładni pronunijnej. Niezależnie bowiem od tego, co można było wyczytać niekiedy w interpretacjach indywidualnych organów podatkowych z pewnością brzmienie przepisu polskiego nie dawało samoistnie podstawy do osiągnięcia normy prawnej o takiej treści (tj. łączącej pierwsze zasiedlenie także z rozpoczęciem użytkowania obiektu budowlanego).

W każdym zaś przypadku wynik wykładni – który kojarzony będzie jako najbardziej zgodny z prawem unijnym – musi być chociaż możliwy do przyjęcia na gruncie krajowych metod wykładni. Nie może być więc tak, że podstawą się pod przepis krajowy normę, którą zamierza się uzyskać, mając na uwadze prawo unijne, a następnie stwierdzi, że właśnie taki jest wynik wykładni pronunijnej.

Zasadą przyjętą w orzecznictwie ETS dotyczącą wykładni pronunijnej jest to, że powinna ona sięgać tak dalece jak to tylko możliwe<sup>20</sup>. Przez określenie „tak dalece jak to

---

<sup>19</sup> H. Rot. *Nowelizacja*, Państwo i Prawo z 1993 r. Nr 10, s. 39.

<sup>20</sup> Trybunał powtarza ten znany z wcześniejszych orzeczeń zwrot także w orzeczeniach dotyczących unijnego systemu podatku od wartości dodanej – tak np. w orzeczeniu C-62/00 *Marks & Spencer plc and Commissioners of Customs & Excise*

możliwe” rozumieć należy powinność wyboru wyniku wykładni najlepiej odpowiadającego treści i celom norm wspólnotowych, jednocześnie jednak w każdym przypadku musi to być wynik wykładni, który jest choćby możliwy do przyjęcia na gruncie krajowych metod wykładni<sup>21</sup>. W taki właśnie sposób – jako wybór wyłącznie tego wyniku wykładni, który jest możliwy do osiągnięcia krajowymi metodami wykładni – należy rozumieć pojawiające się często stwierdzenie, że wykładnia pounijna nie może być wykładnią *contra legem*<sup>22</sup>. Nie można bowiem w wyniku wykładni nadawać normie (krajowej) brzmienia sprzecznego z jej jednoznaczną treścią<sup>23</sup>. Nie można także prowadzić do zmiany rozumienia jednoznacznego przepisu, nie budzącego żadnych wątpliwości interpretacyjnych<sup>24</sup>.

Nie można w rezultacie wykładni prawa krajowego podstawiać pod przepis krajowy normę, którą zamierza się uzyskać, mając na uwadze regulacje unijne. Nie ma tutaj bowiem rzeczywistej interpretacji prawa krajowego, lecz ma miejsce faktyczne zastąpienie norm prawa krajowego przez normy prawa wspólnotowego (tzw. skutek bezpośredni dyrektyw). Nie w każdym zaś przypadku mogą one wywierać bezpośredni skutek. W szczególności przepisy dyrektywy mogą być bowiem powołane wyłącznie w ściśle określonych układach sytuacyjnych. Na podstawie orzecznictwa Trybunału można tutaj wskazać na następujące możliwe w praktyce konfiguracje :

- układ wertykalny (zwykły),
- układ wertykalny odwrócony,
- układ horyzontalny,
- sytuacje triangularne<sup>25</sup>.

---

<sup>21</sup> A. Bartosiewicz, *Wykładnia praw wspólnotowa prawa krajowego a skutek bezpośredni norm dyrektyw*, Przegląd Podatkowy z 2006 r. Nr 2, s.

<sup>22</sup> B. Kurcz, *Dyrektywy Wspólnoty Europejskiej...*, s. 198

<sup>23</sup> W. Postulski, *Sądy państw członkowskich jako sądy wspólnotowe* [w:] *Stosowanie prawa Unii Europejskiej przez sądy* [red.] A. Wróbel, Kraków 2005, s. 445

<sup>24</sup> S. Biernat, *Wykładnia prawa krajowego zgodnie z prawem Wspólnot Europejskich*, [w:] C. Mik (red.), *Implementacja prawa wspólnot europejskich w krajowych porządkach prawnych*, Toruń, s. 1998, s. 133

<sup>25</sup> Te dwie ostatnie sytuacje – dotyczące relacji pomiędzy jednostkami (układ horyzontalny) oraz sytuacji podmiotu trzeciego w relacji między jednostką a państwem (układ triangularny) zostaną tutaj pominięte jako niemające znaczenia dla tematu.

Pod pojęciem „układu wertykalnego (zwykłego)”<sup>26</sup> należy rozumieć taką sytuację, w której przepis dyrektywy stanowi podstawę do powołania prawa przez jednostkę, czy też wskazania obowiązku państwa członkowskiego, w relacjach pomiędzy jednostką a państwem. Taki skutek norm dyrektywy jest powszechnie uznawany z orzecznictwie TSUE. Trybunał zazwyczaj wiąże skutek bezpośredni dyrektyw w relacjach państwo – obywatel z faktem, że państwo nie może czerpać korzyści z nieprzestrzegania prawa unijnego<sup>27</sup>. Mówiąc o skutku bezpośrednim w układzie wertykalnym wskazuje się na możliwość powołania dyrektywy przeciwko państwu, czy też w sporze z państwem.

W praktyce pojawia się także zagadnienie związane z możliwością bezpośredniego skutku przepisów dyrektywy w sytuacji odwrotnej, w której dyrektywa miałaby być wyłącznym źródłem nałożenia obowiązków na jednostkę. Dotychczas TSUE stoi na stanowisku, że państwo nie może powoływać się na bezpośrednią skuteczność dyrektywy wobec osób fizycznych i prawnych. Dyrektywa wiąże bowiem państwo a nie podmiot indywidualny<sup>28</sup>. Taki to pogląd po raz pierwszy wyrażony został w orzeczeniu w sprawie *Marshall I*<sup>29</sup>, gdzie wskazano, że dyrektywa jako taka nie może nakładać obowiązków na jednostkę. Nie jest więc możliwe dochodzenie roszczeń wynikających z dyrektywy przez państwo przeciwko jednostce, czyli w tzw. układzie wertykalnym odwróconym<sup>30</sup>.

W związku z tym w tym kontekście należy zauważyć, że w świetle sytuacji powstałej po wyroku TSUE – a jeszcze przed wejściem w życie zmian w definicji pierwszego zasiedlenia – podatnik dokonujący dostawy obiektu budowlanego mógł wybrać, czy do opodatkowania tej czynności zastosowanie będzie miała norma:

- czysto krajowa (oparta tylko o definicję pierwszego zasiedlenia z ustawy);
- z uwzględnieniem pierwiastka unijnego (oparta o wskazane przez TS UE potoczne rozumienie pierwszego zasiedlenia).

---

<sup>26</sup> W piśmiennictwie mówi się także o układzie „pionowym”. Można spotkać się także z wyróżnianiem nie tyle układów działania normy dyrektywy, co z wydzieleniem, jako odrębnych, wertykalnego skutku bezpośredniego, horyzontalnego skutku bezpośredniego etc. - W. Postulski, *Sądy państw członkowskich jako...*, s. 415

<sup>27</sup>J. Galster, *Teoretycznoprawne aspekty obowiązywania, stosowania i przestrzegania prawa wspólnotowego w porządku krajowym [w:] Implementacja prawa integracji europejskiej w krajowych porządkach prawnych [red.] C. Mik, Toruń 1998*, s. 17

<sup>28</sup> M. Ahlt, *Prawo europejskie*, Warszawa 1998, s. 27

<sup>29</sup> Cyt. już orzeczenie w sprawie 152/84

<sup>30</sup> W. Postulski, *Sądy państw członkowskich jako...*, s. 427-428

Podsumował to w jakiejś mierze Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji z dnia 14 czerwca 2018 r., znak 0114-KDIP1-1.4012.253.2018.1.DG, wskazując: „Końcowo, w kwestii podniesionej przez Wnioskodawcę wykładni „pierwszego zasiedlenia” należy zwrócić uwagę, że z perspektywy podatnika wyrok w sprawie C 308/16 skutkuje tym, że do czasu zmiany odpowiednich przepisów prawa krajowego (definicji pierwszego zasiedlenia - art. 2 pkt 14 ustawy o VAT) podatnicy mogą zastosować obowiązujące normy prawa krajowego albo bezpośrednio zastosować przepisy Dyrektywy z uwzględnieniem wykładni pojęcia pierwszego zasiedlenia przedstawionego w wyroku C-308/16. Obowiązek wykładni pronunijnej jest ograniczony przez ogólne zasady prawa i nie może służyć dokonywaniu wykładni prawa krajowego contra legem, rezultat wykładni pronunijnej nie może być sprzeczny z jednoznaczną treścią przepisu prawa krajowego (tj. art. 2 pkt 14 ustawy o VAT), natomiast to po stronie podatnika jest prawo wyboru obowiązujących norm prawa krajowego albo bezpośredniego zastosowania przepisów dyrektywy oraz orzeczenia TSUE. Zatem niniejszego rozstrzygnięcia dokonano przy uwzględnieniu przyjętej przez Wnioskodawcę definicji pierwszego zasiedlenia”.

W związku z powyższym można twierdzić, że w pewnym zakresie nowelizacja stworzyła jednak nowy stan prawny poprzez usunięcie owej możliwości wyboru przez podatników normy określającej skutki ich postępowania. .

## PODSUMOWANIE

---

Nieprawidłowe wykonywanie obowiązku implementacji jest nieprawidłowym zachowaniem państwa członkowskiego. Dotyczy to niewątpliwie również sytuacji, w której implementacja polega na zmianie (usunięciu) przepisów krajowych, które zostały uznane za naruszające prawo unijne.

Nie zmienia tego istniejąca praktyka stosowania prawa, prowadząca w praktyce do urzeczywistnienia się prawa unijnego. Nie jest ona wystarczająca. Nie uzasadnia także wydłużenia procesu ustawodawczego mającego skutkować prawidłową implementacją prawa unijnego.

Zawsze zdarzeniem pożądanym jest wprowadzenie przepisów krajowych prawidłowo implementujących dyrektywy unijne. Nawet jeśli nie prowadzi to do zmiany normy prawnej (czy też niemal jej nie zmienia).

Podobnie było i w opisywanym przypadku.

#### SUMMARY

**The supply of buildings (constructions), generally, should be exempted from VAT in Member States, besides supplies made in realization of "first occupation".**

The Polish definition of "first occupation" has been recognized in Nov 2017 by the CJEU as incompatible with EU law. Even before above mentioned judgment, there was a practice of applying national law in a way comply to expected judgment, but contra to words of domestic law provisions. After issuing the judgment by CJEU, the Polish legislator delayed the amendment of national regulations for a long time. In parallel, the domestic law was applying in accordance with the judgment. This practice provokes several questions about the essence of the implementation of EU law and the functions of amending the law.

**Key words:** implementation of EU law, amendment of the act, first occupation

**Słowa kluczowe:** implementacja prawa unijnego, nowelizacja ustawy, pierwsze zasiedlenie