

Wyłączenia prawa do odliczenia podatku naliczonego

Wiktor Klimiuk

Autor jest prawnikiem w kancelarii adwokackiej Krzysztof Czeszejko-Sochacki

Autor skupia się na krytycznej analizie instytucji wyłączenia prawa do odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego zawartej w art. 88 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług. Zauważa jej malejącą skuteczność i postuluje zrezygnowanie z niej. Proponuje, aby cele fiskalne osiągnąć raczej poprzez zmianę przepisów o prowadzeniu ksiąg rachunkowych, aniżeli poprzez utrzymywanie coraz mniej skutecznej instytucji ograniczenia prawa do odliczenia podatku naliczonego.

Ustawą z dnia 18 marca 2011 r.¹ uchylony został art. 88 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług², czyli przepis wyłączający prawo do odliczenia podatku naliczonego w przypadku dokonania przez podatnika „importu usług, w związku z którymi zaplata należności jest dokonywana bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotu mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju wymienionych w załączniku nr 5 do ustawy”³. Biorąc pod uwagę uchylenie w ostatnich latach kilku innych uregulowań wyłączających prawo do odliczenia podatku naliczonego⁴, należy zadać pytanie, czy koncepcja ograniczeń prawa do odliczenia podatku naliczonego w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. nie poniosła klęski.

Odliczenie podatku naliczonego od podatku należnego jest podstawowym elementem konstrukcji podatku VAT, dzięki któremu realny ciężar podatku ponosi ostateczny konsument, zaś podmioty prowadzące działalność gospodarczą, produkując, kupując i sprzedając produkty obłożone podatkiem VAT, ciężar podatkowy ponoszą tylko w zakresie różnicy pomiędzy kosztem zbycia a kosztem nabycia danego towaru. Ograniczenie tego prawa ingeruje więc w sam rdzeń konstrukcji podatku VAT, wobec czego musi być odpowiednio uzasadnione.

Ograniczenia prawa do odliczenia ustawodawca umieścił w art. 88 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. Można wyróż-

nić dwie grupy wyłączeń. Pierwsza – od początku obowiązywania w Polsce systemu VAT – wskazywana była w obowiązującej każdorazowo ustawie o podatku od towarów i usług. Są to z reguły wyłączenia danej grupy towarów i usług lub czynności dokonywanych przez określone podmioty lub na rzecz pewnych podmiotów. Katalog ten zmieniał się kilkakrotnie; w obecnie obowiązującej ustawie wyjątki te są uregulowane w art. 88 ust. 1. Drugą grupę tworzą wyłączenia stricte formalne, tzn. dotyczące nieprawidłowości faktur i dokumentów celnych – podstawy formalnej odliczenia. Początkowo przepisy te znajdowały się w rozporządzeniach Ministra Finansów; w 2005 r. prawodawca zamieścił je bezpośrednio w ustawie – w art. 88 ust. 3a.

Po ostatniej nowelizacji ustawy z dnia 11 marca 2004 r. z pierwszej grupy ograniczeń pozostawiono już tylko dyspozycje zawarte w pkt 4 i 5. Uchylone zostały więc przepisy wyłączające prawo do odliczenia podatku naliczonego w przypadku nabycia towarów od podmiotów z tzw. rajów podatkowych, a także odnoszące się do wydatków, które nie mogłyby być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów w rozumieniu przepisów o podatkach dochodowych, jak również dotyczące nabywanych przez podatnika paliw silnikowych, oleju napędowego oraz gazu, wykorzystywanych do napędu samochodów osobowych i niektórych innych pojazdów samochodowych. Głównym powodem uchylenia powyż-

szych wyłączeń był zarzut ich niezgodności z prawem unijnym, w szczególności z Dyrektywą Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej⁵. Na wyjątkową uwagę zasługuje tu tzw. klauzula stałości. W myśl bowiem art. 176 ww. dyrektywy: „Stanowiąc jednomyślnie na wniosek Komisji, Rada określa wydatki, które nie dają prawa do odliczenia VAT. W żadnym przypadku prawo do odliczenia VAT nie dotyczy wydatków, które nie są ściśle związane z działalnością gospodarczą, takich jak wydatki na artykuły luksusowe, rozrywkę lub wydatki reprezentacyjne”. Jednak z uwagi na to, że Rada nigdy decyzji w tej kwestii nie podjęła, decydującego znaczenia nabiera zdanie drugie art. 17 VI Dyrektywy: „Do czasu wejścia w życie przepisów, o których mowa w akapicie pierwszym, państwa członkowskie mogą utrzymać wszystkie wyłączenia przewidziane w prawie krajowym w dniu 1 stycznia 1979 r. lub, w odniesieniu do państw członkowskich, które przystąpiły do Wspólnoty po tym terminie, przepisy obowiązujące w dniu ich przystąpienia”. Jest to tzw. klauzula stałości – jej konstrukcja polega na tym, że po wejściu w życie VI Dyrektywy lub też przystąpieniu danego państwa do UE, czyli od momentu wejścia uregulowań tej dyrektywy do prawa krajowego, ustawodawca nie może wprowadzać nowych ograniczeń, ma jedynie prawo zachować ograniczenia obowiązujące w chwili wejścia uregulowań wymienio-

nej dyrektywy w życie w danym kraju. Prawo do zachowania istniejących przed tym momentem ograniczeń potwierdza wyrok TSUE w sprawie C-43/96⁶ pomiędzy Komisją Europejską a Republiką Francuską stwierdzający brak sprzeczności utrzymanych przepisów z art. 17 VI Dyrektywy.

Klauzula stałości okazała się niezwykle skutecznym narzędziem w rugowaniu z ustaw wyłączeń prawa do odliczenia. Otóż zabroniona jest nie tylko zmiana samego przepisu ustalającego wyłączenie prawa do odliczenia, ale zabroniona jest jakakolwiek zmiana w uregulowaniach dowolnej gałęzi prawa, jeżeli w efekcie sytuacja podatnika w kwestii prawa do odliczenia zmieniłaby się na niekorzyść. To samo dotyczy dodawania nowych przepisów. Na przykład w przypadku uregulowania dotyczącego kosztów uzyskania przychodów oznaczało to, że w razie wprowadzenia w którejkolwiek z ustaw o podatku dochodowym do katalogu kosztów nowego kosztu, którego nie można uznać za koszt uzyskania przychodu, zmiana taka powodowała naruszenie klauzuli stałości i konieczność zniesienia przepisu o kosztach. Ze względu na to, że poszczególne gałęzie prawa czy ustawy i inne uregulowania odnoszące się do podatków nie są od siebie odseparowane, lecz przenikają się, prawdopodobieństwo wpływu zmiany przepisów jednej ustawy na postanowienia innej jest wysokie. Tym bardziej dotyczy to Polski, gdyż tak jak większość krajów naszego regionu dysponujemy relatywnie młodym systemem prawnym, znajdującym się nadal w czasie przemian. Można to stwierdzić chociażby na przykładzie liczby zmian w ustawach podatkowych w ciągu ostatnich 20 lat.

Tak restrykcyjne przestrzeganie interpretacji wspólnotowego prawa może budzić pewne obiekcje, jednakże faktem jest wycofanie się ustawodawcy z większości materialnych wyłączeń prawa do odliczenia. Warto w tej sytuacji odpowiedzieć na pytanie, czy zasadne jest dalsze utrzymywanie w systemie VAT katalogu wyłączeń z art. 88 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. Warto w tym celu przyrzeć się pozostałym w ustawie ograniczeniom.

Przepis art. 88 ust. 1 pkt 4 wyłącza z prawa do odliczenia nabyte usługi

gastronomiczne i hotelowe, z wyjątkiem nabycia gotowych posiłków przeznaczonych dla pasażerów przez podatników świadczących usługi przewozu osób. Trzeba tu jednak przypomnieć, że w chwili wejścia w Polsce w życie przepisów wspólnotowych w przedmiotowym uregulowaniu istniało jeszcze jedno ograniczenie, tzn. „jeżeli zostały nabyte przez podatników świadczących usługi turystyki, jeżeli w skład usługi turystyki, opodatkowanej na zasadach innych niż określone w art. 119, wchodzi usługi noclegowe lub gastronomiczne lub jedno i drugie”. To ograniczenie wyłączenia, mimo że praktycznie niestosowane, stanowiło polepszenie sytuacji podatnika w stosunku do tej, kiedy tego ograniczenia nie ma. Po wejściu w życie przepisów wspólnotowych nastąpiło poprzez zmianę tego uregulowania pogorszenie sytuacji podatnika. Skoro ustawodawca usunął pozostałe unormowania naruszające klauzulę stałości, to konsekwentnie powinien usunąć także i ten przepis.

Abstrahując od prawa UE, należy się jednak zastanowić, czy usługi noclegowe i gastronomiczne zasługują na „specjalne potraktowanie” poprzez wyłączenie wydatków na nie z zakresu prawa do odliczenia. Trzeba zauważyć, że nie istnieją w polskiej ustawie inne, wymienione jako docelowo dozwolone w Dyrektywie 112, wyłączenia dotyczące wydatków na artykuły luksusowe i rozrywkę lub wydatków reprezentacyjnych. Czy słuszne jest wobec tego tylko w tej sytuacji odebranie podatnikowi prawa do odliczenia? Wydatki na usługi gastronomiczne i noclegowe, jeżeli nie są nadużywane, można przecież uznać za poniesione w obrocie gospodarczym w celu uzyskania przychodu⁷.

Art. 88 ust. 1 pkt 5 przewiduje dwa następne wyłączenia. Prawa do odliczenia nie stosuje się więc w stosunku do nabywanych przez podatnika towarów i usług, których nabycie „zostało udokumentowane fakturami otrzymanymi przed dniem utraty zwolnienia określonego w art. 113 ust. 1 lub 9 albo przed dniem rezygnacji z tego zwolnienia, z wyjątkiem przypadków określonych w art. 113 ust. 5 i 7” lub „nastąpiło w wyniku darowizny lub nieodpłatnego świadczenia usługi”. Trudno nie uznać słuszności tych wyłączeń, jed-

nakże należy stwierdzić, iż brak możliwości odliczenia podatku naliczonego w powyższych sytuacjach wynika już z samej konstrukcji podatku VAT. Wniosek ten można wywieść bezpośrednio z postanowień ustawy z dnia 11 marca 2004 r. określających warunki odliczenia. Zamieszczanie więc w katalogu wyłączeń przypadków, w których odliczenie i tak nie przysługuje, mija się z celem i jest niepotrzebnym superfluum.

W art. 88 ust. 3a ustawodawca określił ograniczenia mające związek z wadami faktury lub dokumentu celnego. Pomijając wątpliwości dotyczące wprowadzenia tych wyłączeń do ustawy już po przystąpieniu Polski do UE⁸, trzeba poddać analizie ich zasadność. Zauważyć przy tym należy, że mają one charakter formalny – powodem wyłączenia jest wadliwość dokumentu potwierdzającego wykonanie danej czynności. Regulacja ta pozwala organom skarbowym stwierdzić brak uprawnienia do odliczenia na podstawie samego dokumentu – nie muszą one udowadniać podatnikowi wadliwości samej czynności.

Analizując wyłączenia z powyższego przepisu, należy pamiętać o uchyleniu przez ustawodawcę kilka lat temu postanowienia rozporządzenia Ministra Finansów dotyczącego braku możliwości odliczenia w przypadku braku kopii faktury u sprzedawcy. Zarówno większość doktryny, jak i orzecznictwa uznała to uregulowanie za niezgodne z Konstytucją i podstawowymi regułami prawa. Stwierdzono, iż wprowadza ono pewnego rodzaju domniemanie winy podatnika, i to wnioskując na podstawie posiadania kopii faktur przez osobę trzecią, czyli sprzedawcę. Powodowało to konieczność ciągłego monitorowania kontrahentów, co w wielu przypadkach nie było możliwe.

Tymczasem część obecnie obowiązujących przepisów nadal nakłada na podatnika podobny obowiązek. Art. 88 ust. 3a pkt 1 lit. a wyłącza z zakresu prawa do odliczenia sprzedaż, która została udokumentowana fakturami lub fakturami korygującymi „wystawionymi przez podmiot nieistniejący lub nieuprawniony do wystawiania faktur lub faktur korygujących”.

Tak samo jak w przypadku kopii u sprzedawcy, uregulowanie to nakłada

na podatnika obowiązek dokładnego sprawdzania każdego kontrahenta, tzn. czy rzeczywiście ma on obecnie osobowość prawną i czy jest uprawniony do wystawiania faktur. Jest to czasami bardzo trudne i niesie za sobą spore koszty, zwłaszcza jeżeli kontrahent jest nieuczciwy i próbuje oszukać drugą stronę. Budzi to uzasadnione wątpliwości, czy nałożenie na podatnika takiego obowiązku jest proporcjonalne do uzyskanych w ten sposób korzyści.

Trzeba wobec tego zadać pytanie, czy sama wada faktury może pozbawić podatnika prawa do odliczenia. Innymi słowy, czy w przypadku, gdy transakcja została naprawdę dokonana zgodnie z uregulowaniami ustawy z dnia 11 marca 2004 r., ale jednocześnie faktury zawierają błędy, to czy stanowi to już podstawę do odebrania podatnikowi prawa do odliczenia.

Zarówno w orzecznictwie TSUE, jak i polskich sądów, wyrażany jest pogląd, że sama wadliwość związana z fakturą nie może być jedyną podstawą pozbawienia prawa do odliczenia. Jest to konsekwencją faktu, iż to nie faktura jest podstawą odliczenia, ale faktycznie dokonane czynności.

Trybunał wskazał, że podatnik może korzystać z prawa do odliczenia podatku przewidzianego w VI Dyrektywie wyłącznie w odniesieniu do podatków faktycznie należnych, tj. przypadających do zapłaty z tytułu działalności podlegającej opodatkowaniu lub zapłaconych, o ile były one należne⁹.

Podobne stanowisko prezentowane jest w orzecznictwie polskich sądów. WSA w Bydgoszczy w wyroku z dnia 26 lutego 2008 r. (sygn. akt I SA/Bd 838/07) orzekł:

„1. Okoliczność, że dopiero od 1 czerwca 2005 r. w obowiązującym art. 88 ust. 3a ustawy o podatku od towarów i usług wymieniono faktury i faktury korygujące, które nie dają prawa do odliczenia zawartego w nich podatku naliczonego, nie oznacza, iż przed tą datą istniała prawna możliwość do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony wynikający z faktur nie potwierdzających czynności.

2. Prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony związane jest z nabyciem towarów i usług, a

nie tylko z otrzymaniem faktury, choćby od strony formalnej poprawnej.

3. Prawdziwość materialnoprawna faktury zachodzi, jeżeli odzwierciedla ona prawdziwe zdarzenie gospodarcze. Faktura, która nie potwierdza faktycznego zdarzenia gospodarczego nie stanowi podstawy do wykazania i odliczenia podatku naliczonego, o którym mowa w art. 86 ust. 2 pkt 1 lit. a ustawy.

4. Przepisy art. 86 ustawy o podatku od towarów i usług nie stanowią podstawy domniemania prawdziwości faktury.

5. Tylko wtedy organ podatkowy ma obowiązek wystąpienia z powództwem o ustalenie, jeżeli w wyniku przeprowadzonego postępowania podatkowego pozostały niedające się usunąć wątpliwości, co do istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, z którym związane są skutki podatkowe. Poza zakresem normy z art. 199a § 3 o.p. pozostają okoliczności faktyczne sprawy”.

Z kolei WSA w Warszawie w wyroku z dnia 28 kwietnia 2009 r. (sygn. akt III SA/Wa 3087/08) stwierdził, iż: „Prawdziwość materialnoprawna faktury zachodzi, jeżeli odzwierciedla ona prawdziwe zdarzenie gospodarcze. Nie może stanowić podstawy do obniżenia podatku należnego faktura, która wykazuje zdarzenie gospodarcze, które w ogóle nie zaistniało, nie zostało wykonane. Faktura, która nie potwierdza faktycznego zdarzenia gospodarczego nie stanowi podstawy do wykazania i odliczenia podatku naliczonego, o którym mowa w art. 86 ust. 2 pkt 1 lit. a ww. ustawy. Przepisy art. 86 ustawy o podatku od towarów i usług nie stanowią podstawy domniemania prawdziwości faktury. W wyroku z 28 lutego 2001 r. (sygn. akt I SA/Łd 2535/98) Naczelny Sąd Administracyjny zauważył, że «tak jak podatnikowi ustawodawca przydał niezbywalne prawo do odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego, tak organy podatkowe wyposażył w instrumenty kontrolne pozwalające na badanie prawidłowości rozliczeń z fiskusem».

W podatku od towarów i usług nie obowiązuje legalna teoria dowodów. Zatem faktura nie jest absolutnym dowodem zdarzenia gospodarczego, któremu nie można by przeciwstawić

innych dowodów. W przypadku powzięcia wątpliwości co do tego, czy faktura odzwierciedla rzeczywiste zdarzenie gospodarcze, organ podatkowy uprawniony jest do sprawdzenia zgodności faktury z tym zdarzeniem (...). Nie może budzić wątpliwości, że do odliczenia podatku naliczonego nie wystarcza posiadanie umowy lub faktury. Muszą istnieć dowody, że dana umowa została wykonana (...)”.

Skoro zatem faktura nie jest podstawą opodatkowania, to jej wadliwość nie może stanowić przesłanki do odebrania prawa do odliczenia podatnikowi, jeżeli czynność opodatkowana rzeczywiście miała miejsce.

W takim stanie rzeczy powstaje pytanie o rolę, jaką dyspozycje art. 88 ust. 3a pełnią w ustawie. Jeżeli nie mogą stanowić samodzielnej podstawy do odebrania prawa do odliczenia, to jedyną ich funkcją może być domniemanie, iż wadliwość faktury świadczy o tym, że czynność podlegająca opodatkowaniu nie została dokonana. Jednakże, gdyby przyjąć to rozwiązanie, to omawiane przepisy nie są samodzielnymi wyłączeniami, a jedynie regulacjami dotyczącymi kwestii dowodowych. Wobec niemożności uznania ich za samodzielne podstawy do ograniczenia prawa do odliczenia, uregulowania te nie powinny być zamieszczone w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. w katalogu wyłączeń.

Podsumowując zagadnienie katalogu wyłączeń prawa do odliczenia podatku naliczonego, można stwierdzić, że nie pełni on obecnie żadnej ważnej funkcji w systemie VAT. W większości stanowi bądź powtórzenie zasad wynikających z konstrukcji podatku VAT, bądź też dotyczy jedynie dokumentacji opodatkowanych czynności i jej braków. Katalog ten zawiera praktycznie tylko jedno wyłączenie przedmiotowe, którego obecność z kolei nie ma doniosłego uzasadnienia strukturalnego. Reasumując, można stwierdzić, iż jest to przykład tzw. zaśmiecania ustawy poprzez tworzenie niepotrzebnych uregulowań. Rezygnacja z omawianego przepisu zwiększyłaby przejrzystość systemu VAT.

Oczywiście uchylene tej regulacji pociągnęłoby za sobą pewne straty dla budżetu państwa, głównie z uwagi na większe trudności w udowodnieniu

uchylania się przez podatnika od opodatkowania. Jednakże polityka fiskalna nie powinna się opierać na obarczaniu podatnika obowiązkiem kontrolowania podmiotów od niego niezależnych; zamiast tego należałoby obciążyć podatników obowiązkiem dokładniejszego ewidencjonowania własnych dochodów. Koszty zrezygnowania z art. 88 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. z nadwyżką pokryłyby dochody uzyskane dzięki zmianie rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 26 sierpnia 2003 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów¹⁰.

Zgodnie z art. 19 ust. 1: „Zapisy w księdze dotyczące przychodów ze sprzedaży wyrobów, towarów handlowych i usług są dokonywane na podstawie wystawionych faktur, a w przypadku sprzedaży nieudokumentowanej fakturami – na podstawie wystawionego na koniec dnia dowodu wewnętrznego, w którym w jednej kwocie wykazana jest wartość tych przychodów za dany dzień, o ile nie jest prowadzona ewidencja sprzedaży lub ewidencja przy zastosowaniu kas rejestrujących”. Wedle obecnej regulacji dochody są ewidencjonowane tylko raz pod koniec dnia, jeżeli nie trzeba wystawiać faktur, a tych nie trzeba wystawiać aż do przekroczenia progu zwalniającego z podatku VAT. Przepis ten jest jednak często nadużywany, nieuczciwe podmioty nie prowadzą ewidencji na bieżąco, a w razie kontroli twierdzą, iż nie przekroczyły jeszcze rzeczzonego limitu. W tej sytuacji organ skarbowy jest bezsilny, a Skarb Państwa każdego dnia traci wpływy podatkowe, które mógłby uzyskać. Gdyby jednak wprowadzono obowiązek ewidencjonowania wszelkich transakcji na bieżąco¹¹, nawet przed przekroczeniem progu, to ten sposób oszustwa stałby się bezużyteczny.

Zmiany idące w tym kierunku zwiększyłyby też przejrzystość prawa. Dyspozycje art. 88 obrosły już sporą liczbą interpretacji i orzeczeń. Obecnie – zwłaszcza odnośnie do wyłączeń z ust. 3a – istnieje kilka linii orzeczniczych, często ze sobą sprzecznych. Podatnik nie może być zatem pewien swojej sytuacji podatkowej; jeżeli w interpretacji jednego składu sędziowskiego dopełnił wszelkiej staranności, to według innego brał udział w oszu-

stwie podatkowym, za co spotka go sankcja. Taki stan rzeczy zniechęca do inwestowania i sprzyja postawie wyrażającej się w próbie uchylenia się od opodatkowania, „bo i tak, jak skontrolują, to znajdują jakieś niedociągnięcie”. Z drugiej natomiast strony, rozciągnięcie obowiązku bieżącego ewidencjonowania obrotu sprzyja przejrzystości i równości podmiotów opodatkowania.

Przypisy:

- ¹ Ustawa z dnia 18 marca 2011 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo o miarach (Dz.U. Nr 64, poz. 332).
- ² Tekst jednolity Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, zwana dalej „ustawą z dnia 11 marca 2004 r.”.
- ³ W załączniku tym były wymienione kraje prowadzące szkodliwą konkurencję podatkową, czyli tzw. raje podatkowe.
- ⁴ Z dniem 7 listopada 2008 r. uchylono art. 88 ust. 1 pkt 2, a 16 grudnia 2010 r. – art. 88 ust. 1 pkt 3.
- ⁵ Dz. Urz. UE L 347 z dnia 11 grudnia 2006 r. ze zm., zwana dalej „Dyrektywą 112”. Dyrektywę 112 poprzedzała 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: ujednoliciona podstawa wymiaru podatku (77/388/EWG) (Dz. Urz. WE L 145 z dnia 13 czerwca 1977 r., zwana dalej „VI Dyrektywą”).
- ⁶ K. Sachs, R. Namysłowski, *Dyrektywa VAT. Komentarz*, Warszawa 2008.
- ⁷ Według ustaw o podatkach dochodowych wydatki na usługi noclegowe mogą być uznane za koszt uzyskania przychodu, natomiast na usługi gastronomiczne już nie. Jednak katalog wyłączeń z kosztów uzyskania przychodów jest o wiele szerszy i zauważyć należy, iż po uchyleniu art. 88 ust. 1 pkt 2 żadne z nich nie powoduje braku możliwości odliczenia w podatku VAT.
- ⁸ Wcześniej katalog tych wyłączeń zamieszczany był w rozporządzeniach Ministra Finansów. De facto ograniczenia te istniały, jednak niewątpliwie przeniesienie ich do ustawy podniosło ich rangę, co powoduje powstanie wątpliwości co do tego, czy są zgodne z klauzulą stałości.
- ⁹ Wyrok TSUE w sprawie C-342/87 Genius Holding BV v. Staatssecretaris van Financiën (w.): T. Michalik, *VAT. Komentarz 2009*, Warszawa 2009.
- ¹⁰ Dz.U. Nr 152, poz. 1475 ze zm.
- ¹¹ Lub też gdyby ustanowiono obowiązek stosowania kas rejestrujących przez wszystkich handlujących, to jednak pociągnęłyby za sobą duże koszty, a w niektórych sytuacjach ich wprowadzanie byłoby wręcz niewskazane.