



Prawo do odliczenia i zwrotu podatku naliczonego w VAT

Paweł Selera



LEX

a Wolters Kluwer business

W SERII UKAZAŁY SIĘ:

Wierzytelność i dług. Aspekty prawne i podatkowe

Robert Jurkiewicz

Skutki podatkowe wybranych czynności bankowych

Urszula Lewińska, Tomasz Lenart

Zarządzanie ryzykiem podatkowym

Anna Łukaszewicz-Obierska, Jarosław Ziobrowski,
Olaf Jędruszek

Transakcje wewnątrzspółnotowe w VAT. Analiza praktyczna

Paweł Selera

Doradca podatkowy podczas kontroli skarbowej

redakcja naukowa Adam Mariański

Likwidacja spółki kapitałowej. Prawo, podatki, rachunkowość

Witold Missala, Łukasz Wolbach

Restrukturyzacje spółek kapitałowych. Aspekty podatkowe

redakcja naukowa Katarzyna Klimkiewicz

Podatki w hotelarstwie

redakcja naukowa Małgorzata Dankowska

Kontrola podatkowa przedsiębiorców

Andrzej Melezini, Dariusz Zalewski

**Doradca podatkowy w egzekucji administracyjnej należności
pieniężnych**

redakcja naukowa Jan Paweł Tarno

**Opodatkowanie pochodnych instrumentów finansowych
podatkiem dochodowym od osób prawnych.**

Aspekty prawne, podatkowe i bilansowe

Andrzej Dmowski



Prawo do odliczenia i zwrotu podatku naliczonego w VAT

Paweł Selera

Zamów książkę w księgarni internetowej

profinfo.pl
księgarnia internetowa



LEX

a Wolters Kluwer business

Warszawa 2014

Stan prawny na 31 maja 2014 r.

Recenzent

Dr hab. Paweł Borszowski, prof. UWr

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Małgorzata Jarecka

Opracowanie redakcyjne

Katarzyna Świerk-Bożek

Łamanie

Andrzej Gudowski

Układ typograficzny

Marta Baranowska

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

prawolubni

SZANUJMY PRAWO I WŁASNOŚĆ
Więcej na www.legalnakultura.pl
POLSKA IZBA KSIĄŻKI

© Copyright by

Wolters Kluwer SA, 2014

ISBN: 978-83-264-3334-4

Wydane przez:

Wolters Kluwer SA

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 22 535 82 00, fax 22 535 81 35

e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

www.wolterskluwer.pl

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

Spis treści

Wykaz skrótów	9
Wprowadzenie	15
Rozdział I	
Prawo do odliczenia podatku naliczonego jako fundamentalne prawo podatnika i jego przesłanki	
19	
1. Podatek naliczony – geneza i natura odliczenia	19
2. Prawo do odliczenia – przesłanki podmiotowe	24
3. Związek podatku naliczonego ze sprzedażą opodatkowaną	29
3.1. Wprowadzenie	29
3.2. Podatek naliczony – koncepcja związku bezpośredniego i cenotwórcza rola podatku naliczonego	30
3.3. Podatek naliczony – związek bezpośredni a koszty ogólne	32
3.4. Zakres związku podatku naliczonego ze sprzedażą opodatkowaną w orzecznictwie sądów administracyjnych oraz interpretacjach Ministerstwa Finansów	37
3.5. Prawo do odliczenia – wykorzystywanie mieszane (działalność opodatkowana i cele prywatne)	49
3.5.1. Dwa modele mieszanego wykorzystywania nabywanych świadczeń	49
3.5.2. Doktryna <i>assets labelling</i> i jej ograniczenie	50
3.6. Sfera prywatna podatnika – spory wokół świadczeń z zakładowego funduszu świadczeń socjalnych	58
4. Wybrane problemy dotyczące odliczenia podatku naliczonego	61
4.1. Prawo do odliczenia podatku naliczonego w kontekście świadczeń nieodpłatnych	61
4.2. Prawo do odliczenia podatku naliczonego a dostawa towarów używanych	63
4.3. Prawo do odliczenia podatku naliczonego w przypadku błędnej implementacji prawa unijnego – zakaz „niesymetrycznego powoływania się na prawo unijne”	65
Rozdział II	
Źródła podatku naliczonego, powstawanie i wykonywanie prawa do odliczenia	
71	
1. Źródła podatku naliczonego	71
2. Powstanie i realizacja (wykonywanie) prawa do odliczenia	94

- 2.1. Pojęcie powstania a pojęcie wykonywania prawa do odliczenia na gruncie prawa unijnego 94
- 2.2. Powstanie i wykonywanie prawa do odliczenia na gruncie prawa krajowego 95

Rozdział III

Wyłączenia i ograniczenia w prawie do odliczenia

- podatku naliczonego** 117
- 1. Istota wyłączeń/ograniczeń w prawie do odliczenia 117
- 2. Wyłączenia (ograniczenia) w prawie do odliczenia na mocy derogacji z art. 395 oraz 177 dyrektywy 2006/112/WE 120
 - 2.1. Zakres derogacji na podstawie art. 395 dyrektywy 2006/112/WE 120
 - 2.2. Decyzje Rady wydawane na podstawie art. 395 dyrektywy 2006/112/WE w systemie źródeł prawa Unii Europejskiej 122
 - 2.3. Konsultacje w trybie art. 177 dyrektywy 2006/112/WE 123
- 3. Klauzula stałości w systemie wyłączeń (ograniczeń) w prawie do odliczenia 124
- 4. Wyłączenia w prawie do odliczenia w prawie polskim (art. 88 ustawy o VAT) 127
 - 4.1. Wprowadzenie i ewolucja regulacji prawnych 127
 - 4.2. Usługi noclegowe i gastronomiczne 131
 - 4.3. Wyłączenie odliczenia w ramach nieodpłatnego świadczenia na gruncie stanu prawnego obowiązującego do 31 marca 2013 r. 134
 - 4.4. Wyłączenie odliczenia w przypadku poniesienia wydatków na rzecz nabywcy (zleceniodawcy) oraz wydatków zwracanych pośrednikom (pełnomocnikom) 135
 - 4.5. Wyłączenia mające przeciwdziałać oszustwom podatkowym 136
 - 4.5.1. Prawo do odliczenia a zwalczanie oszustw podatkowych na tle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości i praktyki państw członkowskich 136
 - 4.5.2. Przestępstwa karuzelowe 137
 - 4.5.3. Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości oraz geneza koncepcji ochrony podatnika działającego w dobrej wierze i jej rozwój 139
 - 4.5.4. Kształt wyłączeń mających przeciwdziałać oszustwom podatkowym na tle ustawy o VAT 146
 - 4.5.5. Zmiana dyrektywy 2006/112/WE mająca ułatwić zwalczanie przestępstw karuzelowych 156
 - 4.6. Wyłączenie związane z naruszeniem przepisów dotyczących samofakturowania 158
 - 4.7. Czynności, w stosunku do których nie wykazuje się kwoty podatku 159
 - 4.8. Brak rejestracji jako podatnik VAT czynny przeszkodą w skorzystaniu z prawa do odliczenia 160
 - 4.9. Brak odliczenia w przypadku wewnątrzspółnotowego nabycia towarów 161
- 5. Ograniczenia (wyłączenia) w prawie do odliczenia w przypadku nabycia i użytkowania samochodów osobowych/pojazdów samochodowych 164
 - 5.1. Dyrektywa 2006/112/WE oraz praktyka państw Unii Europejskiej 164
 - 5.2. Zarys polskich regulacji obowiązujących przed wejściem Polski do Unii Europejskiej (1993–2004) 166

5.3. Regulacje polskie obowiązujące po wejściu Polski do Unii Europejskiej w kontekście wyroku w sprawie <i>Magoora</i>	168
5.4. Pierwsza decyzja derogacyjna Rady UE (1 stycznia 2011 r. – 31 grudnia 2013 r.).....	172
5.4.1. Zakres ograniczeń (wyłączeń) w prawie do odliczenia.....	172
5.4.2. Wyjątki – 100% odliczenia podatku naliczonego.....	175
5.4.3. Wyłączenie opodatkowania prywatnego użytkownika jako konsekwencja ograniczonego prawa do odliczenia.....	184
5.4.4. Ograniczenie w odliczeniu z tytułu innych pojazdów samochodowych w latach 2011–2013. Wątpliwości związane ze zgodnością z klauzulą stałości.....	186
5.4.5. Decyzja 2010/581/UE – próba oceny zgodności systemu obowiązującego w latach 2011–2013 z prawem Unii Europejskiej.....	187
5.4.5.1. Decyzja 2010/581/UE a traktatowa zasada proporcjonalności.....	187
5.4.5.2. Decyzja 2010/581/UE a dyrektywa 2006/112/WE oraz wymóg proporcjonalnego zakresu prywatnego użytkownika.....	196
5.5. Ograniczenia (wyłączenia) w prawie do odliczenia w okresie przejściowym na gruncie stanu prawnego obowiązującego od 1 stycznia do 31 marca 2014 r.	201
5.5.1. Charakter systemu przejściowego i jego geneza.....	201
5.5.2. Zakres ograniczeń i wyłączeń w prawie do odliczenia w okresie przejściowym, zawartych w art. 86a i 88a ustawy o VAT.....	202
5.5.3. Pełne prawo do odliczenia – wyjątki od reguły ograniczonego odliczenia (samochody „z kratką”).....	203
5.6. Ograniczenia (wyłączenia) w prawie do odliczenia na gruncie stanu prawnego obowiązującego od 1 kwietnia 2014 r.	207
5.6.1. Decyzja 2013/805/UE i zakres upoważnienia do stosowania środków specjalnych.....	207
5.6.2. Zakres ograniczeń w prawie do odliczenia na gruncie stanu prawnego obowiązującego od 1 kwietnia 2014 r.	209
5.6.3. Pełne odliczenie podatku naliczonego dla pojazdów samochodowych na gruncie stanu prawnego obowiązującego od 1 kwietnia 2014 r. i jego zakres.....	212
5.6.4. Sankcje karno-skarbowe.....	220
5.6.5. System korekt (art. 90b ustawy o VAT).....	222
5.6.6. Regulacje przejściowe.....	224

Rozdział IV

Zwrot podatku naliczonego	229
1. Zwrot podatku naliczonego – podatnicy krajowi.....	229
1.1. Prawo unijne oraz zakres swobody państw członkowskich w kształtowaniu zasad i metodologii zwrotu podatku naliczonego.....	229
1.2. Kształt polskich regulacji i próba ich oceny.....	234
1.2.1. Podstawowy termin zwrotu – 60 dni.....	234
1.2.2. Szczególne zasady zwrotu.....	244
1.2.3. Zwrot przyspieszony – 25 dni.....	247
2. Zwrot podatku naliczonego dla podatników zagranicznych.....	251

2.1. Wprowadzenie. Zmiana modelu zwrotu podatku naliczonego dla podatników zagranicznych na gruncie stanu prawnego obowiązującego do 31 grudnia 2009 r.	251
2.2. Zwrot podatku naliczonego dla podatników zagranicznych na gruncie stanu prawnego obowiązującego od 1 stycznia 2010 r.	254
2.2.1. Regulacje dyrektywy 2006/112/WE i ustawy o VAT - zasady ogólne zwrotu	254
2.2.2. Zakres podmiotowy - podatnicy uprawnieni	256
2.2.3. Sprzedaż na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej niewykluczająca procedury zwrotu	264
2.2.4. Kwoty podatku naliczonego wykluczające zwrot - procedura	266
3. Zwrot podatku zapłaconego w innych państwach Unii Europejskiej przez polskich podatników - zarys systemu	272

Rozdział V

Odliczanie częściowe oraz korekta podatku naliczonego	275
1. Odliczenie podatku naliczonego w przypadku wykonywania czynności uprawniających i nieuprawniających do odliczenia podatku naliczonego	275
1.1. Metoda alokacji bezpośredniej	275
1.2. Odliczenie według proporcji	280
1.2.1. Odliczenie według proporcji jako zasada i zakres uprawnień państw członkowskich	280
1.2.2. Kalkulacja proporcji - czynności uwzględnianie w proporcji	284
1.2.3. Kalkulacja proporcji - czynności nieuwzględniane w proporcji	291
1.2.4. Zasady <i>de minimis</i> (art. 90 ust. 10 ustawy o VAT)	312
2. Korekta podatku naliczonego	316
2.1. Wprowadzenie	316
2.2. Korekta jednorazowa	317
2.3. Korekta związana z zakupem środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych powyżej 15 000 zł	319
2.4. Sprzedaż w okresie korekty oraz korekta w przypadku zmiany przeznaczenia	321
2.5. Korekta dokonywana przez nabywcę przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części	336
2.6. Korekta podatku naliczonego w przypadku nieruchomości wykorzystywanej do celów działalności gospodarczej oraz celów prywatnych na gruncie stanu prawnego obowiązującego od 1 stycznia 2011 r.	337
3. Korekta podatku naliczonego w przypadku całkowitego bądź częściowego braku uregulowania należności na gruncie stanu prawnego obowiązującego od 1 stycznia 2013 r.	345

Zakończenie	353
--------------------------	-----

Bibliografia	357
---------------------------	-----

Orzecznictwo	361
---------------------------	-----

Wykaz skrótów

Akty prawne

- decyzja
2000/186/EC
- Council Decision 2000/186/EC of 28 February 2000 authorising the Federal Republic of Germany to apply measures derogating from Articles 6 and 17 of the Sixth Directive 77/388/EEC on the harmonisation of the laws of the Member States relating to turnover taxes – common system of value added tax: uniform basis of assessment (Dz. Urz. UE L 59 z 4.03.2000, s. 12)
- decyzja
2010/581/UE
- decyzja wykonawcza Rady 2010/581/UE z dnia 27 września 2010 r. upoważniająca Rzeczpospolitą Polską do wprowadzenia szczególnego środka stanowiącego odstępstwo od art. 26 ust. 1 lit. a) i art. 168 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 256 z 30.09.2010, s. 24)
- decyzja
2013/805/UE
- decyzja wykonawcza Rady 2013/805/UE z dnia 17 grudnia 2013 r. upoważniająca Rzeczpospolitą Polską do stosowania środków stanowiących odstępstwo od art. 26 ust. 1 lit. a) i art. 168 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 353 z 28.12.2013, s. 51)
- I dyrektywa
- pierwsza dyrektywa Rady 67/227/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych (Dz. Urz. UE L 71 z 14.04.1967, s. 1301 z późn. zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 3)
- II dyrektywa
- druga dyrektywa Rady 67/228/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji legislacji Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych – Struktura i procesy stosowania wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 71 z 14.04.1967, s. 1303)
- VI dyrektywa
- szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz. Urz. UE L 145 z 13.06.1977, s. 1 z późn. zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 23).

- VIII dyrektywa – ósma dyrektywa Rady 79/1072/EWG z dnia 6 grudnia 1979 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych – warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby na terytorium kraju (Dz. Urz. UE L 331 z 27.12.1979, s. 11 z późn. zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 79)
- XIII dyrektywa – trzynasta dyrektywa Rady 86/560/EWG z dnia 17 listopada 1986 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych – warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby na terytorium Wspólnoty (Dz. Urz. UE L 326 z 21.11.1986, s. 40; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 129)
- dyrektywa 2006/112/WE – dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1 z późn. zm.).
- dyrektywa 2008/9/WE – dyrektywa Rady 2008/9/WE z dnia 12 lutego 2008 r. określająca szczegółowe zasady zwrotu podatku od wartości dodanej, przewidzianego w dyrektywie 2006/112/WE, podatnikom niemającym siedziby w państwie członkowskim zwrotu, lecz mającym siedzibę w innym państwie członkowskim (Dz. Urz. UE L 44 z 20.02.2008, s. 23 z późn. zm.)
- dyrektywa 2009/162/UE – dyrektywa Rady 2009/162/UE z dnia 22 grudnia 2009 r. zmieniająca niektóre przepisy dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 10 z 15.01.2010, s. 14)
- dyrektywa 2010/45/UE – dyrektywa Rady 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 (Dz. Urz. UE L 189 z 22.07.2010, s. 1)
- dyrektywa 2013/42/UE – dyrektywa Rady 2013/42/UE z dnia 22 lipca 2013 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w odniesieniu do mechanizmu szybkiego reagowania na oszustwa związane z VAT (Dz. Urz. UE L 201 z 26.07.2013, s. 1)
- dyrektywa 2013/43/UE – dyrektywa Rady 2013/43/UE z dnia 22 lipca 2013 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, w zakresie fakultatywnego i tymczasowego stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia w związku z dostawami niektórych towarów i usług podatnych na oszustwa (Dz. Urz. UE L 201 z 26.07.2013, s. 4)
- k.c. – ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 121)
- k.k.s. – ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 186 z późn. zm.)
- Konstytucja RP – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.)
- k.s.h. – ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (tekst jedn.: Dz. U. 2013 r. poz. 1030 ze sprost.)

- o.p. – ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 749 z późn. zm.)
- p.p.s.a. – ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 270 z późn. zm.)
- pr. cel. – ustawa z dnia 19 marca 2004 r. – Prawo celne (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 727 z późn. zm.)
- p.r.d. – ustawa z dnia 20 czerwca 1997 r. – Prawo o ruchu drogowym (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 1137 z późn. zm.)
- rozporządzenie nr 2454/93 – rozporządzenie Komisji (EWG) nr 2454/93 z dnia 2 lipca 1993 r. ustanawiające przepisy w celu wykonania rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 ustanawiającego Wspólnotowy Kodeks Celny (Dz. Urz. UE L 253 z 11.10.1993, s. 1 z późn. zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 2, t. 6, s. 3)
- rozporządzenie nr 282/2011 – rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 77 z 23.03.2011, s. 1)
- r.w.o.w.p. – rozporządzenie Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji z dnia 7 września 2010 r. w sprawie wymagań, jakim powinna odpowiadać ochrona wartości pieniężnych przechowywanych i transportowanych przez przedsiębiorców i inne jednostki organizacyjne (Dz. U. Nr 166, poz. 1128 z późn. zm.)
- r.z.p. – rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 czerwca 2011 r. w sprawie zwrotu podatku od towarów i usług niektórym podmiotom (Dz. U. Nr 136, poz. 797)
- TFUE – Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana: Dz. Urz. UE C 326 z 26.10.2012, s. 47)
- TUE – Traktat o Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana: Dz. Urz. UE C 326 z 26.10.2012, s. 13)
- u.p.d.o.f. – ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 361 z późn. zm.)
- u.p.d.o.p. – ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 z późn. zm.)
- u.s.d.g. – ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 672)
- ustawa o VAT – ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.)
- ustawa o VAT 1993 – ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50 z późn. zm.)
- ustawa zm. 2008 – ustawa z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 209, poz. 1320)

- ustawa zm. 2010 – ustawa z dnia 16 grudnia 2010 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o transporcie drogowym (Dz. U. Nr 247, poz. 1652 z późn. zm.)
- ustawa zm. 2011 – 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)
- ustawa zm. 2012 – ustawa z dnia 7 grudnia 2012 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2013 r. poz. 35 z późn. zm.)
- ustawa zm. 2014 – ustawa z dnia 7 lutego 2014 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 312)
- UStG – niemiecka ustawa o podatku od towarów i usług, Umsatzsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung, vom 21. Februar 2005 (BGBl. I s. 386)
- u.z.f.ś.s. – ustawa z dnia 4 marca 1994 r. o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 592 z późn. zm.)
- w.k.c. – rozporządzenie Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiające Wspólnotowy Kodeks Celnny (Dz. Urz. UE L 302 z 19.10.1992, s. 1 z późn. zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 2, t. 4, s. 307)

Czasopisma, zbiory orzecznictwa

- DGP – Dziennik Gazeta Prawna
- Dor. Pod. – Doradca Podatnika
- DStR – Deutsches Steuerrecht
- ISr – Internationales Steuerrecht
- KPP – Kwartalnik Prawa Podatkowego
- M. Pod. – Monitor Podatkowy
- ONSAiWSA – Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych
- OSNP – Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Pracy, Ubezpieczeń Społecznych i Spraw Publicznych
- OSP – Orzecznictwo Sądów Polskich
- OTK – Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego
- PiP – Państwo i Prawo
- Prz. Pod. – Przegląd Podatkowy
- UR – Umsatzsteuerrundschau

Inne

- BFH – Bundesfinanzhof – niemiecki federalny sąd finansowy
- ECR – European Court Reports
- IS – izba skarbowa
- KRS – Krajowy Rejestr Sądowy
- NSA – Naczelny Sąd Administracyjny
- OECD – Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju
- PKWiU – Polska Klasyfikacja Wyrobów i Usług

PZC	- poświadczenie zgłoszenia celnego
SN	- Sąd Najwyższy
TK	- Trybunał Konstytucyjny
TSUE/Trybunał	- Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
VAT	- Value Added Tax - podatek od towarów i usług
WDT	- wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów
WNT	- wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów
WSA	- wojewódzki sąd administracyjny
ZFŚS	- zakładowy fundusz świadczeń socjalnych

Wprowadzenie

Prawo do odliczenia stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu podatku VAT, które co do zasady nie może być ograniczane i które przysługuje natychmiast w stosunku do całego podatku obciążającego transakcje powodujące naliczenie podatku. Tę podstawową tezę podkreśla TSUE¹ w niemal każdym orzeczeniu dotyczącym prawa do odliczenia podatku naliczonego. Choć sam fundamentalny charakter tego prawa jest powszechnie akceptowany, to jednak spory w praktyce opodatkowania wywołuje zakres i realizacja tego prawa, tak na poziomie spraw rozpatrywanych przed TSUE, jak i przed polskimi sądami oraz administracją podatkową.

Prawo do odliczenia, zwłaszcza w aspekcie ograniczeń (wyłączeń), przechodziło w Polsce i wciąż przechodzi ciągle – niekiedy zaskakujące dla podatników – ewolucje. W istocie najważniejsze zmiany wprowadzone w zakresie podatku od towarów i usług od dnia wejścia Polski do Unii Europejskiej, czyli zmiany obowiązujące od dnia 1 stycznia 2014 r., również dotyczą prawa do odliczenia, zwłaszcza w zakresie jego wykonywania, a także ograniczeń (wyłączeń). Kolejne istotne zmiany w obszarze ograniczeń w prawie do odliczenia, dotyczące pojazdów samochodowych, weszły ponownie w życie z dniem 1 kwietnia 2014 r. Zwłaszcza w tym ostatnim newralgicznym obszarze następują permanentne (i zapewne nie ostatnie) zmiany, co nie przyczynia się do realizacji postulatu pewności i stabilności prawa podatkowego. Nie jest to zresztą tylko tendencja specyficzna dla prawa polskiego, ponieważ wiele krajów Unii Europejskiej ogranicza prawo do odliczenia w przypadku towarów (usług) „wrażliwych” nabywanych przez podatników na potrzeby działalności gospodarczej, lecz w praktyce wykorzystywanych przez podatników tak w sferze działalności gospodarczej, jak i do celów prywatnych. Z jednej strony, wprowadzając ryczałtowe prawo do odliczenia (względnie brak prawa do odliczenia) w tym zakresie, państwa Unii Europejskiej motywują to potrzebą walki z oszustwami podatkowymi oraz uszczelnianiem systemu podatkowego przed brakiem nieopodatkowanej konsumpcji (prywatnego użytku), co jest celem samym w sobie wspieranym przez TSUE. Z drugiej strony rodzi się pytanie, czy zakres władztwa podatkowego państw Unii Europejskiej nie jest w tym przypadku niczym nieograniczony. Powstaje także pytanie, czy także wówczas, gdy państwa członkowskie działają na podstawie decyzji wykonawczych Rady UE,

¹ W ten sposób będą oznaczane także orzeczenia wydane przez Europejski Trybunał Sprawiedliwości (ETS).

wydawanych zgodnie z art. 395 dyrektywy 2006/112/WE, zasadne jest badanie zgodności krajowych regulacji z prawem unijnym (zasadami prawa unijnego).

Monografia *Prawo do odliczenia i zwrotu podatku naliczonego w VAT* stanowi próbę kompleksowej analizy problematyki samej natury prawa do odliczenia podatku naliczonego, jego zakresu, zwłaszcza w kontekście wyłączeń (ograniczeń) w prawie do odliczenia, jak i problematyki zwrotu podatku naliczonego. W szczególności celem opracowania jest przede wszystkim znalezienie odpowiedzi na pytanie, **czy i na ile polskie regulacje dotyczące prawa do odliczenia podatku naliczonego, a zwłaszcza wyłączeń i ograniczeń tego prawa, są zgodne z prawem unijnym oraz jakie normy prawa unijnego powinny być w tym kontekście brane pod uwagę**. W tym celu dokonano systemowej analizy prawa do odliczenia i jego zakresu w kontekście prawa krajowego, unijnego oraz regulacji wybranych państw członkowskich, jak i orzecznictwa TSUE, polskich sądów administracyjnych oraz wiążących interpretacji wydawanych przez Ministra Finansów. W celu zbadania zgodności przepisów prawa polskiego z prawem unijnym odniesiono się nie tylko (co jest zrozumiałe) do przepisów dyrektywy 2006/112/WE, ale także – a w niektórych obszarach przede wszystkim – do ogólnych zasad prawa unijnego. Dopiero taka pełna analiza pozwala na pełne zbadanie zgodności polskich regulacji z prawem unijnym. Szczególną uwagę poświęcono systemowi ograniczeń w prawie do odliczenia również z uwagi na kluczowe dla przedsiębiorców zmiany obowiązujące w tym zakresie od 1 stycznia 2014 r. oraz od 1 kwietnia 2014 r., a także ze względu na to, że właśnie w tym obszarze dostrzegane są najistotniejsze niezgodności polskich regulacji z prawem unijnym. Najwięcej uwagi poświęcono obszarom, które budzą wątpliwości na tle orzecznictwa oraz interpretacji Ministerstwa Finansów, zwłaszcza zaś znowelizowanym przepisom dotyczącym wykonywania prawa do odliczenia obowiązującym od 1 stycznia 2014 r., jak i ograniczeniom w prawie do odliczenia dotyczącym samochodów (pojazdów samochodowych). W pracy uwzględniono zwłaszcza najnowsze orzecznictwo TSUE, polskich sądów administracyjnych oraz interpretacje Ministerstwa Finansów. Rozważania ilustrowane są przykładami (przykładami liczbowymi).

W pracy pominięto bądź jedynie zasygnalizowano problematykę szczególnego odliczenia/zwrotu podatku naliczonego w przypadku niektórych grup podatników (np. małych podatników, rolników ryczałtowych).

Charakter opracowania i założenia, jakimi kierowano się podczas jego przygotowywania rzutują na jego układ. Składa się ono z pięciu rozdziałów. Rozdział I odnosi się do zasadniczych kwestii związanych z istotą samego prawa do odliczenia oraz przesłanek tego prawa. W ramach tego rozdziału dokonano analizy kryteriów warunkujących powstanie prawa do odliczenia ze szczególnym uwzględnieniem, obok prawa krajowego i prawa unijnego, orzecznictwa TSUE. Przeanalizowano wybrane problemy dotyczące zakresu prawa do odliczenia, zwłaszcza budzące niekiedy wiele kontrowersji kwestie zakresu związku podatku naliczonego (zakupów) ze sprzedażą opodatkowaną podatnika. Została także poruszona m.in. problematyka prawa do odliczenia w przypadku wykonywania czynności opodatkowanych na gruncie prawa unijnego, lecz wskutek błędnej implementacji zwolnionych na gruncie prawa krajowego (tzw. niesymetryczne powoływanie się na prawo unijne).

Rozdział II dotyczy źródeł podatku naliczonego, powstawania i wykonywania prawa do odliczenia. W jego ramach dokonano przede wszystkim analizy tzw. źródeł podatku naliczonego, wskazując na specyfikę polskich regulacji w tym zakresie, zwłaszcza związanej z rolą faktury. Największą jednak uwagę skoncentrowano na znowelizowanych z dniem 1 stycznia 2014 r. przepisach dotyczących powstawania i realizacji (wykonywania) prawa do odliczenia. Została zbadana zgodność tych regulacji z prawem unijnym oraz wskazano na problemy interpretacyjne (i próbę ich rozwiązania) mogące powstać w związku z interpretacją przepisów obowiązujących od 1 stycznia 2014 r.

Najistotniejsza część pracy zawarta jest w rozdziale III. Stanowi on szczegółową analizę problematyki wyłączeń i ograniczeń w prawie do odliczenia tak na gruncie prawa unijnego, jak i prawa krajowego oraz poszczególnych (wybranych) regulacji państw Unii Europejskiej. Punktem wyjścia do dalszych rozważań były przepisy dyrektywy 2006/112/WE dotyczące wyłączeń w prawie do odliczenia oraz związana z tym zakresem tzw. klauzula stałości, jak i uprawnienia derogacyjne wynikające z art. 395 dyrektywy 2006/112/WE. W kolejnym etapie przedmiotem badań były funkcjonujące na gruncie polskiej ustawy o VAT wyłączenia (ograniczenia) w prawie do odliczenia i ich ewolucja. Szczególny nacisk położono na ograniczenia w prawie do odliczenia związane z nabywaniem (użytkowaniem) samochodów/pojazdów samochodowych, zwłaszcza w zakresie przepisów obowiązujących w okresach od 1 stycznia 2011 r. do 31 grudnia 2013 r., od 1 stycznia do 31 marca 2014 r. oraz na gruncie stanu prawnego obowiązującego od 1 kwietnia 2014 r. Funkcjonowanie tych ograniczeń zostało skonfrontowane z wydanymi wobec Polski decyzjami wykonawczymi Rady, a przede wszystkim z zasadami rządzącymi dyrektywą 2006/112/WE oraz ogólnymi zasadami prawa unijnego. Obszernie przedstawiono zwłaszcza nowy kształt ograniczeń obowiązujących od 1 kwietnia 2014 r. wraz ze szczegółową analizą przepisów przejściowych w tym zakresie.

Rozdział IV dotyczy problematyki zwrotu podatku naliczonego. Składa się on niejako z dwóch części, które można w uproszczeniu określić jako: analizy procedur zwrotu podatku naliczonego przewidzianych dla polskich podatników oraz analizy procedur zwrotu dla podatników zagranicznych. W tym obszarze w dużej mierze udało się już usunąć istniejące wcześniej niezgodności z prawem unijnym, co nie oznacza, że obecnie funkcjonujący system zwrotu jest pozbawiony wad. Przedmiotem rozważań był kształt polskich regulacji dotyczących zwrotu podatku naliczonego w odniesieniu do założeń, które przewiduje prawo unijne i dokonujący jego wykładni TSUE. Następnie analizie poddano zmieniony od dnia 1 stycznia 2010 r. system zwrotu podatku naliczonego dla zagranicznych podatników.

W rozdziale V skoncentrowano się na systemie odliczeń częściowych oraz korekcie podatku naliczonego. Na wstępie poruszono problematykę i specyfikę związaną z wykonywaniem przez podatnika zarówno czynności uprawniających, jak i nieuprawniających do odliczenia podatku naliczonego. W kolejnym etapie skonfrontowano ze sobą system alokacji bezpośredniej oraz system proporcji, a także kolejność stosowania tych metod, która jest inna na gruncie prawa krajowego i unijnego. Analizie poddano wątpliwości związane z kalkulacją proporcji i wykonywaniem czynności neutralnych dla proporcji w kontekście

bogatego orzecznictwa, jak i interpretacji Ministerstwa Finansów. Metodologię korekt podatku naliczonego zobrazowano przykładami liczbowymi, jak i problemami występującymi na gruncie orzecznictwa i interpretacji Ministerstwa Finansów.

Monografia jest adresowana do osób, które interesują się szczególnie problematyką polskiego prawa podatkowego i jego relacjami względem unijnego prawa podatkowego. Przeznaczona jest zarówno dla teoretyków prawa, jak i praktyków, a zwłaszcza doradców podatkowych i działów finansowo-księgowych. Oprócz rozważań teoretyczno-prawnych Czytelnik odnajdzie w niej wiele praktycznych informacji i wskazówek w szczególności w kontekście zmian obowiązujących od 1 stycznia 2014 r. oraz od 1 kwietnia 2014 r. Praca zawiera bogatą analizę orzecznictwa TSUE, polskich sądów administracyjnych oraz interpretacji Ministerstwa Finansów.

Publikacja uwzględnia stan prawny na dzień 31 maja 2014 r.

Prawo do odliczenia podatku naliczonego jako fundamentalne prawo podatnika i jego przesłanki

1. Podatek naliczony – geneza i natura odliczenia

Prawo do odliczenia podatku naliczonego jest fundamentalnym prawem podatnika, wyrazem zasady neutralności VAT wprowadzonej przez nieobowiązującą już I dyrektywę, która stworzyła podwaliny unijnego systemu VAT w drugiej połowie lat 60. ubiegłego wieku. Stanowi ono na gruncie utrwalonego orzecznictwa „integralną część mechanizmu podatku VAT i co do zasady nie podlega ograniczeniu”². W literaturze wskazuje się, że prawo do odliczenia jest centralnym zagadnieniem podatku od towarów i usług, tworzy jego trzon i istotę³. Także w orzecznictwie TK, ukształtowanym na gruncie poprzednio obowiązującej ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym⁴ zwracano uwagę, że prawo do odliczenia podatku naliczonego jest istotnym elementem konstrukcyjnym przedmiotu i podstawy tego podatku, a pozbawienie podatnika tego prawa, jako decydujące o zachowaniu konstrukcji tego podatku, może następować jedynie w przypadkach ściśle określonych przez ustawodawcę⁵.

Prawo do odliczenia podatku naliczonego wraz z zasadą powszechności i neutralności opodatkowania znajduje swój wyraz już w preambule do I dyrektywy, jak i jej art. 2⁶. Sama I dyrektywa, choć składała się tylko z sześciu

² Tak np. wyrok TSUE z dnia 22 grudnia 2008 r. w sprawie C-414/07 *Magoora sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Krakowie*, ECR [2008] I-10921.

³ D. Dziadkowski, *EuGH billigt systemwidrige Vorsteuerabzug bei Gebäuden – Kritische Anmerkung zum Seeling-Urteil*, IStR 2004, z. 10, s. 339. Autor wskazuje, że prawo do odliczenia tworzy *Herzstück* i „Achillesferse” des Mehrwertsteuersystems (centralny punkt i „pięte achillesową” systemu podatku od wartości dodanej).

⁴ Dz. U. Nr 11, poz. 50 z późn. zm.

⁵ Por. wyrok TK z dnia 11 grudnia 2001 r., SK 16/00, OTK 2001, nr 8, poz. 257; wyrok TK z dnia 25 października 2004 r., SK 33/03, Dz. U. z 2004 r. Nr 237, poz. 2382.

⁶ Zgodnie z art. 2 I dyrektywy w brzmieniu nadanym przez art. 36 VI dyrektywy: „Zasada wspólnego systemu podatku od towarów i usług obejmuje zastosowanie do towarów i usług ogólnego podatku konsumpcyjnego dokładnie proporcjonalnego do ceny towarów i usług, niezależnie od ilości transakcji, jakie mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji przed etapem, na którym podatek jest pobierany.

artykułów, stworzyła podwaliny nowoczesnego systemu podatku od wartości dodanej. Podczas gdy 5 motyw preambuły⁷ do I dyrektywy wprowadził zasadę powszechności i neutralności opodatkowania, to 8 motyw⁸ nakazywał realizację zasady neutralności konkurencji poprzez równe obciążenie obrotów wewnątrz krajowych, jak i transgranicznych. Dokonując wykładni VI dyrektywy, TSUE wielokrotnie odnosił się także do I dyrektywy, obowiązującej do czasu wejścia w życie dyrektywy 2006/112/WE. Już w pierwszym orzeczeniu dotyczącym podatku od wartości dodanej Trybunał wskazał na art. 2 I dyrektywy⁹.

Mimo że formalnie I dyrektywa już nie obowiązuje, reguły z niej wynikające inkorporowano do tekstu dyrektywy 2006/112/WE. Stosownie do pkt 5 preambuły do dyrektywy 2006/112/WE: „System VAT staje się najbardziej jasny i neutralny, kiedy podatek nakładany jest w możliwie najbardziej ogólny sposób, a zakres jego zastosowania obejmuje wszystkie etapy produkcji i dystrybucji oraz świadczenie usług. W związku z tym w interesie rynku wewnętrznego i państw członkowskich leży przyjęcie wspólnego systemu, który ma również zastosowanie do handlu detalicznego”. Natomiast w świetle pkt 7 preambuły do dyrektywy 2006/112/WE: „Nawet jeżeli stawki i zwolnienia nie zostaną całkowicie zharmonizowane, wspólny system VAT powinien pozwolić na osiągnięcie neutralnych warunków konkurencji, w takim znaczeniu, że na terytorium każdego państwa członkowskiego podobne towary i usługi podlegają takiemu samemu obciążeniu podatkowemu, bez względu na długość łańcucha produkcji i dystrybucji”.

Należy wskazać także na art. 1 ust. 2 zdanie drugie dyrektywy 2006/112/WE, zgodnie z którym: „VAT, obliczony od ceny towaru lub usługi według stawki, która ma zastosowanie do takiego towaru lub usługi, jest wymagalny od każdej transakcji, po odjęciu kwoty podatku poniesionego bezpośrednio w różnych składnikach kosztów”.

Obecnie zasadę prawa do odliczenia (jej uszczegółowienie) na gruncie prawa unijnego wyraża art. 168 dyrektywy 2006/112/WE, w świetle którego:

Każda transakcja będzie podlegała podatkowi od towarów i usług obliczonemu od ceny towarów lub usług według stawki, jaka ma zastosowanie do takich towarów i usług, po odjęciu kwoty podatku od towarów i usług poniesionego bezpośrednio w składnikach kosztów.

Wspólny system podatku od towarów i usług stosuje się aż do etapu sprzedaży detalicznej, łącznie z tym etapem”.

⁷ „[S]ystem podatku od towarów i usług osiąga najwyższy stopień prostoty i neutralności wówczas, gdy podatek nakładany jest w sposób jak najogólniejszy i gdy obejmuje on wszystkie etapy produkcji i dystrybucji oraz świadczenia usług; w interesie wspólnego rynku i Państw Członkowskich jest przyjęcie wspólnego systemu, który obejmie również handel detaliczny”.

⁸ „[Z]astąpienie kumulatywnych wieloszczeblowych systemów podatkowych, obowiązujących w większości Państw Członkowskich, wspólnym systemem podatku od towarów i usług musi, nawet jeżeli stawki i zwolnienia nie zostaną zharmonizowane w tym samym czasie, mieć neutralny efekt dla konkurencji, jako że w każdym kraju podobne towary obłożone są takim samym podatkiem, bez względu na długość łańcucha produkcji i dystrybucji, i że w handlu międzynarodowym kwota obciążenia podatkowego towarów jest znana, a więc można zapewnić dokładne zrównanie tych kwot; w pierwszym etapie, przyjęcie, przez wszystkie Państwa Członkowskie wspólnego systemu podatku od towarów i usług, powinno być dokonane, bez towarzyszącej mu harmonizacji stawek i zwolnień”.

⁹ Wyrok TSUE z dnia 5 maja 1982 r. w sprawie 15/81 *Gaston Schul Douane Expeditie BV przeciwko Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen te Roosendaal*, ECR [1982] 01409.

„Jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia następujących kwot od kwoty VAT, którą jest zobowiązany zapłacić [...]”. Na tle ustawy o VAT wyrazem tej zasady jest art. 86 ust. 1, zgodnie z którym: „W zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi, o którym mowa w art. 15, przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego [...]”. Polska ustawa generalnie wiernie odzwierciedla brzmienie art. 168 dyrektywy 2006/112/WE. Kluczowe jest zatem dla odliczenia to, aby nabyte towary były wykorzystywane na potrzeby (do wykonywania) opodatkowanych transakcji (czynności opodatkowanych). Jak podkreślił TSUE w wyroku w sprawie *MDDP sp. z o.o. Akademia Biznesu, sp. komandytowa*¹⁰: „Ze zdania wprowadzającego art. 168 dyrektywy VAT, który przewiduje warunki powstania i zakres prawa do odliczenia, wynika bowiem, że tylko transakcje objęte podatkiem naliczonym mogą przyznać prawo do odliczenia podatku VAT poniesionego przy nabyciu towarów i usług wykorzystywanych przy wykonywaniu tych transakcji. W konsekwencji, według logiki systemu wprowadzonego dyrektywą VAT, odliczenie podatku naliczonego związane jest z poborem podatku należnego”. Trybunał wielokrotnie podkreślał, że z wyjątkiem wypadków wyraźnie przewidzianych przez dyrektywę w tej dziedzinie, gdy jeden podatnik świadczy usługi na rzecz innego podatnika, które ten wykorzystuje do celów transakcji zwolnionej od podatku, to temu drugiemu podatnikowi nie przysługuje prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT¹¹.

Artykuł 168 dyrektywy 2006/112/WE wskazuje na merytoryczne przesłanki odliczenia podatku naliczonego. Jak podkreśla TSUE w najnowszym orzecznictwie: „[...] z treści art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112 wynika, że w celu skorzystania z prawa do odliczenia, po pierwsze, dany podmiot ma być podatnikiem w rozumieniu tej dyrektywy, oraz po drugie, towary i usługi, które mają być podstawą tego prawa, powinny być wykorzystywane przez podatnika na dalszym etapie obrotu na potrzeby jego własnych opodatkowanych transakcji, a owe towary i usługi powinny być dostarczone przez innego podatnika znajdującego się na wcześniejszym etapie obrotu. Jeżeli przesłanki te są spełnione, co do zasady nie można odmówić korzystania z prawa do odliczenia”¹².

Warto zwrócić uwagę, że nie we wszystkich regulacjach państw członkowskich dokonano tak wiernej implementacji wymogu określonego w art. 168 dyrektywy 2006/112/WE. W krajach niemieckojęzycznych wskazuje się, że warunkiem prawa do odliczenia jest to, aby nabyte świadczenie było przeznaczone dla przedsiębiorstwa (*Leistung für das Unternehmen*)¹³. Kluczowe jest więc

¹⁰ Wyrok TSUE z dnia 28 listopada 2013 r. w sprawie C-319/12 *Minister Finansów przeciwko MDDP sp. z o.o. Akademia Biznesu, sp. komandytowej*, niepubl.

¹¹ W szczególności wyrok TSUE z dnia 6 kwietnia 1995 r. w sprawie C-4/94 *BLP Group plc przeciwko Commissioners of Customs & Excise*, ECR [1995] I-00983, pkt 28; wyrok TSUE z dnia 26 września 1996 r. w sprawie C-302/93 *Etienne Debouche przeciwko Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen*, ECR [1996] I-04495, pkt 16.

¹² Wyrok TSUE z dnia 13 lutego 2014 r. w sprawie C-18/13 *Maks Pen EOOD przeciwko Direkto na Direktsia „Obzhalovane i danachno-osiguritelna praktika” Sofia*, niepubl.

¹³ Zgodnie z § 15 ust. 1 pkt 1 zdanie pierwsze UStG przedsiębiorca ma prawo odliczyć z tytułu podatku zapłaconego na wcześniejszym etapie obrotu podatek należny od świadczeń nabytych