PRAWO DO ODLICZENIA VAT W ŚWIETLE ORZECZNICTWA TSUE

Beata Rogowska-Rajda, Tomasz Tratkiewicz

ZAGADNIENIA PODATKOWE

Wolters Kluwer
PRAWO DO ODLICZENIA VAT W ŚWIETLE ORZECZNICTWA TSUE

Beata Rogowska-Rajda, Tomasz Tratkiewicz

Zamów książkę w księgarni internetowej profinfo.pl

WARSZAWA 2018
Stan prawny na 1 kwietnia 2018 r.

Recenzent
Prof. zw. dr hab. Teresa Famulska

Wydawca
Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący
Kinga Zając

Opracowanie redakcyjne
JustLuk

Łamanie
Wolters Kluwer Polska / JustLuk

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

© Copyright by
Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2018


Dział Praw Autorskich
01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33
tel. 22 535 82 19
e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl
www.wolterskluwer.pl
księgarnia internetowa www.proinfo.pl
SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów ........................................................................................................ 11
Przedmowa........................................................................................................... 13
Wprowadzenie.................................................................................................. 15

Rozdział I
Powstanie prawa do odliczenia podatku naliczonego .................................... 19
1. Działanie w charakterze podatnika – pierwszy podstawowy warunek powstania prawa do odliczenia podatku naliczonego ........................................ 19
   1.1. Rozwiązania unijne.................................................................................... 19
   1.2. Rozwiązania polskie................................................................................ 23
2. Związek z wykonywaniem czynności opodatkowanych VAT
   – drugi podstawowy warunek powstania prawa do odliczenia podatku naliczonego................................................................. 24
   2.1. Rozwiązania unijne.................................................................................... 24
      Istnienie związku z czynnościami opodatkowanymi VAT.................. 24
      Bezpośredni charakter związku z czynnościami opodatkowanymi VAT .............................................................................................. 26
      Wykorzystanie zakupionych towarów lub usług do czynności
      opodatkowanych VAT ............................................................................. 28
      „Cenotwórczość” kosztów......................................................................... 30
      Ciągłość bezpośredniego związku z czynnościami opodatkowanymi VAT ................................................................. 31
      Przykładowe oceny dokonane przez Trybunał....................................... 33
   2.2. Rozwiązania polskie................................................................................ 35
3. Ustalenie zakresu prawa do odliczenia podatku naliczonego
   w przypadku nabycia towarów lub usług związanych z prowadzeniem
   działalności gospodarczej i pozostającej poza systemem VAT ................ 36
   3.1. Rozwiązania unijne.................................................................................... 36
   3.2. Rozwiązania polskie................................................................................ 39
4. Ustalenie zakresu prawa do odliczenia podatku naliczonego w przypadku nabycia towarów lub usług związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej i celami prywatnymi........................................ 40
   4.1. Rozwiązania unijne................................................................. 40
   4.2. Rozwiązania polskie............................................................... 45

5. Ustalenie zakresu prawa do odliczenia podatku naliczonego w przypadku nabycia towarów lub usług związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej – opodatkowanej i zwolnionej z podatku VAT... 46
   5.1. Rozwiązania unijne................................................................. 46
   5.2. Rozwiązania polskie............................................................... 48

Rozdział II
Realizacja prawa do dokonania odliczenia podatku naliczonego.................. 51
   1. Sposób realizacji prawa do odliczenia podatku naliczonego............. 51
   2. Zasady odliczania podatku naliczonego w przypadku transakcji krajowych opodatkowanych na zasadach ogólnych.......................... 54
      2.1. Formalne warunki odliczenia................................................. 54
      2.2. Cel wprowadzenia formalnego warunku – posiadania faktury........ 55
      2.3. Dopuszczalność odliczenia w sytuacji posiadania nieprawidłowo wystawionej faktury............................................................... 61
      2.4. Dokonanie odliczenia w sytuacji skorygowania faktury po dokonaniu transakcji................................................................. 66
      2.5. Dopuszczalność odliczenia w sytuacji niespełniania innych wymogów formalnych............................................................... 67
   3. Zasady odliczania podatku naliczonego w przypadku transakcji objętych odwrotnym obciążeniem................................................. 68
   4. Zasady odliczania podatku naliczonego w pozostałych przypadkach ...... 70
      4.1. Transakcyjne wewnątrzspółnotowe nabycie towarów............... 70
      4.2. Wewnątrzspółnotowe nabycie towarów z tytułu przemieszczenia oraz pozostałe nabycia......................................................... 74
      4.3. Import towarów........................................................................ 75
      4.4. Nabycie towarów i usług, w odniesieniu do których ma zastosowanie metoda kasowa............................................................... 76
   5. Terminy dokonywania odliczenia podatku naliczonego...................... 76
      5.1. Podstawowy termin, w jakim może zostać dokonane odliczenie podatku naliczonego............................................................... 76
      5.2. Późniejsze dokonanie odliczenia podatku naliczonego............. 79
      5.3. Realizacja prawa do odliczenia podatku naliczonego a realizacja prawa do zwrotu nadpłaty w VAT ........................................... 81
   6. Rozwiązania polskie...................................................................... 84
      6.1. Uwagi ogólne.......................................................................... 84
6.2. Odliczanie podatku naliczonego w przypadku transakcji objętych zasadami ogólnymi ................................................................. 86
6.3. Odliczanie podatku naliczonego w przypadku transakcji objętych odwrotnym obciążeniem .......................................................... 88
6.4. Odliczanie podatku naliczonego w przypadku transakcyjnego wewnątrzspołecznotowego nabycia towarów ........................................ 89
6.5. Odliczanie podatku naliczonego w przypadku importu towarów ...... 90
6.6. Odliczanie podatku naliczonego przez podatników stosujących metodę kasową......................................................................... 90
6.7. Możliwość odliczenia podatku naliczonego w kolejnych okresach rozliczeniowych ................................................................. 91

Rozdział III

Wyłączenia i ograniczenia w odliczaniu podatku naliczonego........ 93
1. „Derogacyjne” wyłączenie lub ograniczenie w odliczaniu podatku naliczonego................................................................. 94
   1.1. Rozwiązania unijne......................................................................................................................................................... 94
   1.2. Rozwiązania polskie.................................................................................................................................................... 100
2. Wyłączenie lub ograniczenie w odliczaniu podatku naliczonego dopuszczone w ramach klauzuli standstill........................................ 102
   2.1. Uwagi ogólne w zakresie rozwiązań unijnych.................................................................................................................. 102
   2.2. Zakres dopuszczalności klauzuli standstill...................................................................................................................... 103
   2.3. Przepisy lub praktyka krajowa objęte klauzulą standstill................................................................................................. 105
   2.4. Zmiana zakresu klauzuli standstill.............................................................................................................................. 106
   2.5. Konsekwencje przekroczenia dopuszczalnego zakresu klauzuli standstill................................................................. 107
   2.6. Rozwiązania polskie.................................................................................................................................................... 109
3. Wyłączenie lub ograniczenie w odliczaniu podatku naliczonego objęte klauzulą standstill a wyłączenie lub ograniczenie „derogacyjne” 111
   3.1. Rozwiązania unijne......................................................................................................................................................... 111
   3.2. Rozwiązania polskie.................................................................................................................................................... 112
4. Wyłączenie lub ograniczenie w odliczaniu podatku naliczonego uwarunkowane cyklami koniunktury gospodarczej.............................. 114
   4.1. Rozwiązania unijne......................................................................................................................................................... 114
   4.2. Rozwiązania polskie.................................................................................................................................................... 116
5. Wyłączenie w odliczaniu podatku naliczonego uzasadnione brakiem dobrej wiary........................................................................... 117
   5.1. Rozwiązania unijne......................................................................................................................................................... 117
   5.2. Rozwiązania polskie.................................................................................................................................................... 122
6. Wyłączenie w odliczaniu podatku naliczonego uzasadnione zasadą zakazu nadużycia prawa.............................................................. 126
   6.1. Geneza zasady zakazu nadużycia prawa w obszarze VAT .............. 126
Spis treści

6.2. Zasada nadużycia prawa a zasada pewności prawa................................. 129
6.3. Przesłanki niezbędne do wystąpienia nadużycia prawa w VAT ............ 130
6.4. Konsekwencje wystąpienia nadużycia.............................................. 132
6.5. Brak obowiązku transpozycji do przepisów krajowych zasady zakazu nadużycia prawa w VAT................................................................. 134
6.6. Przykładowe wyroki Trybunału, w których dokonano oceny pod kątem wystąpienia nadużycia prawa ......................................................... 136
6.7. Rozwiązania polskie.......................................................................... 139

Rozdział IV
Korekta „wstępnego” odliczenia podatku naliczonego................................. 151
1. Podmioty, których dotyczy system korekt podatku naliczonego............ 151
   1.1. Rozwiązania unijne........................................................................ 151
   1.2. Rozwiązania polskie....................................................................... 154
2. Zakres podatku naliczonego, jakiego dotyczy system korekt podatku naliczonego.............................................................. 155
   2.1. Rozwiązania unijne........................................................................ 155
   2.2. Rozwiązania polskie....................................................................... 157
3. Przesłanki dokonywania korekt podatku naliczonego.......................... 157
   3.1. Rozwiązania unijne........................................................................ 157
   3.2. Rozwiązania polskie....................................................................... 163
4. Korekta podatku naliczonego w sytuacji braku zapłaty........................ 166
   4.1. Rozwiązania unijne........................................................................ 166
   4.2. Rozwiązania polskie....................................................................... 170
5. Zasady i tryb dokonywania korekt podatku naliczonego....................... 174
   5.1. Rozwiązania unijne........................................................................ 174
   5.2. Rozwiązania polskie....................................................................... 176
6. Korekta podatku naliczonego w przypadku wykonywania czynności pozostających poza systemem VAT ...................................................... 178
   6.1. Rozwiązania unijne........................................................................ 178
   6.2. Rozwiązania polskie....................................................................... 180
7. System korekt odliczonego podatku naliczonego a system opodatkowywania czynności prywatnych..................................................... 182
   7.1. Rozwiązania unijne........................................................................ 182
   Wyjątek dotyczący nieruchomości ....................................................... 185
   7.2. Rozwiązania polskie....................................................................... 186
Spis treści

Bibliografia.................................................................................................................... 189
Wyroki Trybunału Sprawiedliwości................................................................. 191
Unijne akty prawne i dokumenty urzędowe ........................................... 205
Orzecznictwo polskich sądów administracyjnych........................................ 209
## WYKAZ SKRÓTÓW

### Akty prawne

<table>
<thead>
<tr>
<th>Uwaga</th>
<th>Opis</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>druga dyrektywa</td>
<td>druga dyrektywa Rady 67/228/EWG z 11.04.1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych – struktura i sposób stosowania współnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. WE L 71, s. 1303)</td>
</tr>
<tr>
<td>dyrektywa 2006/112/WE</td>
<td>dyrektywa 2006/112/WE Rady z 28.11.2006 r. w sprawie współnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 347, s. 1, ze zm.)</td>
</tr>
<tr>
<td>dyrektywa 2008/9/WE</td>
<td>dyrektywa Rady 2008/9/WE z 12.02.2008 r. określająca szczegółowe zasady zwrotu podatku od wartości dodanej, przewidziane w dyrektywie 2006/112/WE, podatnikom niemającym siedzibę w państwie członkowskim zwrotu, lecz mającym siedzibę w innym państwie członkowskim (Dz.Urz. UE L 44, s. 23, ze zm.)</td>
</tr>
<tr>
<td>k.c.</td>
<td>uставка z 23.04.1964 – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2017 r. poz. 459 ze zm.)</td>
</tr>
<tr>
<td>Konstytucja RP</td>
<td>Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)</td>
</tr>
<tr>
<td>rozporządzenie nr 282/2011</td>
<td>rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) nr 282/2011 z 15.03.2011 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie współnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 77, s. 1, ze zm.)</td>
</tr>
<tr>
<td>szósta dyrektywa</td>
<td>szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z 17.05.1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.Urz. WE L 145, s. 1, ze zm.)</td>
</tr>
<tr>
<td>ustawa o VAT</td>
<td>uставка z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2017 r. poz. 1221 ze zm.)</td>
</tr>
<tr>
<td>ustawa o VAT z 1993 r.</td>
<td>uставка z 8.01.1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.)</td>
</tr>
<tr>
<td>Skrót</td>
<td>Opis</td>
</tr>
<tr>
<td>-------</td>
<td>------</td>
</tr>
<tr>
<td>NSA</td>
<td>Naczelny Sąd Administracyjny</td>
</tr>
<tr>
<td>TS, TSUE, Trybunał</td>
<td>Trybunał Sprawiedliwości – ponieważ w monografii są wykorzystywane orzeczenia TS z różnych okresów czasowych, przyjęto zasadę używania nazwy Trybunał Sprawiedliwości</td>
</tr>
<tr>
<td>UE</td>
<td>Unia Europejska</td>
</tr>
<tr>
<td>WSA</td>
<td>wojewódzki sąd administracyjny</td>
</tr>
</tbody>
</table>
Monografia Beaty Rogowskiej-Rajdy i Tomasza Tratkiewicza dotyczy najistotniejszego aspektu funkcjonowania podstawowej zasady systemu VAT – zasady neutralności tego podatku dla samego podatnika.

Wskazana zasada przesądza o kształcie i istocie tego „uszlachetnionego” podatku obrotowego i ma bardzo szerokie spectrum: przykładowo stosuje się ją jeszcze przed rozpoczęciem działalności opodatkowanej, w trakcie jej prowadzenia, a nawet po jej zakończeniu. Nie miała ona szczęścia i to ani u prawodawcy unijnego, ani krajowego. Na szczeblu unijnym do dzisiaj nie udało się np. opracować katalogu wydatków niedających prawa do odliczenia, mimo uroczystego zapewnienia poczynionego w Szóstej Dyrektywie Rady z 1977 r., iż nastąpi to „przed upływem nie więcej niż czterech lat od daty wejścia w życie tej dyrektywy”. Zastąpiono to w praktyce swoistą protezą w postaci klauzuli *standstill*. Na gruncie krajowym jeszcze nie tak dawno obowiązywały egzotyczne wręcz (choć nie dla samych zainteresowanych) regulacje pozbawiające podatników prawa do odliczenia podatku, np. przy imporcje usług, od wydatków na nabycie towarów i usług niestanowiących kosztów uzyskania przychodów w podatkach dochodowych, gdy kwota wykazana w oryginalnej faktury różniła się od widniejącej na kopii itp. Nic więc dziwnego, że w tym podatkowym „lunaparku” ogromną rolę w postrzeganiu zasady neutralności VAT dla podatnika odgrywało i odgrywa (choć niekiedy w sposób zaskakujący) orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Orzecznictwo to, moim zdaniem (co pewnie oburzy zwolenników zamkniętego systemu źródeł prawa powszechnie obowiązującego), ma zdecydowanie charakter wiązającego precedensu, którego naruszenie może wręcz rodzić konsekwencje odszkodowawcze. To w drodze własnego precedensu Trybunał wprowadził pojęcie dobrej wiary podatnika VAT przy odliczeniu podatku naliczonego czy zdefiniował pojęcie nadużycia prawa, z czego skorzystał zresztą ostatnio polski ustawodawca. To właśnie precedens Trybunału pozwolił na wyróżnienie wymogów formalnych i materialnych prawa do odliczenia, dając prymat tym ostatnim.

Autorzy w ciekawy, uporządkowany i – co należy podkreślić – kompleksowy sposób prezentują poszczególne aspekty prawa do odliczenia VAT w świetle orzeczeń TSUE, czyniąc to w kontekście unijnym, jak i odnosząc je do uwarunkowań polskich, a nie-
kiedy do poglądów sądów krajowych. Trafnie podkreślono we wprowadzeniu autorów, że monografia kierowana jest w szczególności do pasjonatów „świata VAT”, dla których jest on polem nieustającej przygody – nieskrępowanej zbytnio więzami innych gałęzi prawa, w tym prawa cywilnego, karnego czy rodzinnego.

Adam Bącal, Sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego
WPROWADZENIE

Do fundamentalnych cech podatku od wartości dodanej należy zaliczyć zasadę neutralności. Jest ona przeniesieniem przez prawodawcę unijnego na grunt VAT ogólnej zasady równego traktowania. Realizacja tej zasady następuje poprzez pomniejszenie u podatnika podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług związanych z jego działalnością gospodarczą.

Prawo do odliczenia VAT naliczonego stanowi integralną część mechanizmu rozliczania VAT i ma na celu uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru VAT należnego lub zapłaconego od towarów i usług nabywanych przez niego w ramach działalności gospodarczej. Z ekonomicznego punktu widzenia ciężar VAT nakładanego na różnych etapach jest ponoszony przez każdorazowego kontrahenta i ostatecznie wyłącznie przez konsumenta. Prawidłowe stosowanie zasad odliczania VAT to nie tylko właściwa realizacja zasady neutralności, lecz również zapewnienie ochrony przed nadużyciami w tym podatku, zwłaszcza że mechanizm odliczania i następnie zwrotu podatku jest powszechnie wykorzystywany przez oszustów. Z tego też powodu kwestie dotyczące prawa do odliczenia podatku naliczonego należą do fundamentów wsystemie VAT. Tezę tę potwierdza także bardzo duża liczba orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości w tym obszarze.

Zagadnienia prawa do odliczenia jest bowiem wieloaspektowe i wywołuje wiele wątpliwości. Zadanie, jakie postawili przed sobą autorzy, wiąże się z próbą przedstawienia kompleksowego opracowania wszystkich aspektów przysługujących podatnikom prawa do odliczenia w świetle dotychczasowych orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości, od warunków i momentu jego powstania, przez ustalenie zakresu oraz warunków i terminów jego realizacji, aż do ostatecznego jego dostosowania w ramach korekt. Niezwykle istotne i zarazem najbardziej problematyczne są sytuacje, w których dopuszczalne jest wyłączenie lub ograniczenie tego prawa, oraz sytuacje uprawniające lub zobowiązujące do dokonania korekty już odliczonego podatku naliczonego, dlatego tym aspektem zostanie poświęcona szczególna uwaga.

---


2 Opinia Rzecznika Generalnego z 22.09.2011 r., C-524/10, Komisja Europejska v. Republika Portugalska, EU:C:2011:613, pkt 1; T. Famulska, Teoretyczne i praktyczne aspekty funkcjonowania podatku od wartości dodanej, Katowice 2007, s. 20.
Kompleksowemu, w formie monografii, omówieniu najważniejszych aspektów związanych z odliczaniem podatku naliczonego podporządkowano jej treść, którą ujęto w czterech rozdziałach.

W rozdziale I rozważaniami objęto podstawowe warunki powstania prawa do odliczenia VAT, oraz wykazaniu bezpośredniego ich związku z wykonywaną działalnością gospodarczą. Mając na uwadze szerokie spektrum możliwości prowadzenia przez przedsiębiorców działalności, w dalszej części rozdziału skoncentrowano się na zasadach ustalenia zakresu prawa do odliczenia w sytuacji przeznaczenia nabywanych towarów i usług także do celów innych niż opodatkowana VAT działalność gospodarcza. Rozdział II koncentruje się na sposobie i uwarunkowaniach realizacji powstałego już prawa do odliczenia, ze szczególnym uwzględnieniem terminów, w jakich prawo to może zostać zrealizowane. Prawo do odliczenia podlega ograniczeniu (w części lub w całości) wyłącznie w przypadkach wyraźnie przewidzianych w dyrektywie i w ramach wytyczonych orzecznictwem Trybunału. Może to mieć miejsce tylko w sześciu sytuacjach. Szczegółowej analizie okoliczności i uwarunkowań tych sytuacji poświęcony jest właśnie rozdział III, natomiast rozdział ostatni, IV, dotyczy obowiązku lub uprawnienia do dokonania korekty wysokości już odliczonego podatku naliczonego oraz szczegółowego omówienia zasad i trybu tej korekty. W rozdziale tym porównano także system korekt odliczonego podatku naliczonego z systemem opodatkowania podatkiem VAT czynności prywatnych.

Monografia ma charakter uniwersalny, rozważania dotyczą przede wszystkim regulacji dyrektywy i sposobu ich rozumienia przez Trybunał Sprawiedliwości, jednakże celem sprawdzania ich praktycznego zastosowania analizą objęto także sposób i prawidłowość implementacji przepisów dyrektywy do polskich regulacji dotyczących podatku od towarów i usług, będącego polską wersją podatku od wartości dodanej.

Prawo z dziedziny VAT nie zawsze jest od razu zrozumiałe\(^3\). Monografia ma pomóc w wyjaśnieniu „świata VAT, w którym – niczym w podatkowym parku rozrywki – rzeczywi- stość i zasady prawa są zawieszone lub odwrócone”\(^4\), obserwowanego z perspektywy osób uczestniczących w procesie implementowania unijnego porządku prawnego do polskich przepisów dotyczących VAT oraz uczestniczących w postępowaniach przed Trybunałem Sprawiedliwości. Autorzy mają nadzieję, że monografia ułatwi praktykom – doradcom podatkowym, urzędnikom skarbowym, osobom prowadzącym działalność gospodarczą oraz wszystkim innym osobom zajmującym się profesjonalnie tym podatkiem, a także studentom wydziałów prawa, administracji i ekonomii, pragnącym pogłębić wiedzę z tego obszaru – zrozumienie zasad rządzących systemem VAT w najważniejszym jego aspekcie, tzn. odliczania podatku naliczonego. Niewątpliwie powinna ona zacieśścić pasjonatów tego podatku, do których zaliczają się również autorzy, dla których zagadnienia dotyczące VAT to niezapomniane emocje i nieustanna łamigłówka intelektualna. Orzeczenia Trybunału są bowiem jak wielobarwne puzzle, a interpretowanie przepisów dyrektywy to nic innego jak układanie z tych puzzli właściwej, komponowanej kolorystycznie układanki. Cała trudność polega jednak na tym, że nie istnieją wzory z pudelka na opakowaniu i za każdym razem układanka może wyglądać inaczej – ale w tym właśnie cały urok i magia tego podatku. Kolorytu tym układankom dodają często błyskotliwe opinie Rzeczników Generalnych, które nie tylko wzbogacają naszą wiedzę prawniczą, ale też wizualizują pewne pojęcia, np. za pomocą odniesień do mitologii rzymskiej\(^5\), sprawiają, że rozumienie pewnych zjawisk wydaje się łatwiejsze. Podkreślania przy tym wymaga również to, że istotna część tych unijnych układanek powstaje na kanwie pytań prejudycjalnych zadawanych przez polskie sądy administracyjne, które korzystając z rady „starszego brata”, niekiedy nawet w sprawach pozornie mniej skomplikowanych prowadzą do rozstrzygnięć mających praktyczne znaczenie – jeśli nie we wszystkich, to w większości państw członkowskich Unii Europejskiej. Czytelnikom monografii autorzy życzą zatem nie tylko intelektualnej uczty, ale przede wszystkim odnalezienia odpowiedzi na nurtujące ich pytania. Autorzy zachęcają także czytelników do podzielenia się przemyśleniami co do niniejszego opracowania pod następującymi adresami mailowymi autorów: beata.rogowska-rajda@ue.katowice.pl oraz tomasz.tratkiewicz@gmail.com.

Warszawa, marzec 2018 r.

**Autorzy**

---

\(^3\) Opinia Rzecznika Generalnego z 20.06.2013 r., C-319/12, Minister Finansów v. MDDP sp. z o.o. Akademia Biznesu sp.k., EU:C:2013:421, pkt 1.


1. Działanie w charakterze podatnika – pierwszy podstawowy warunek powstania prawa do odliczenia podatku naliczonego

1.1. Rozwiązania unijne

Prawo do odliczenia przewidziane w art. 168 dyrektywy Rady 2006/112/WE z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej¹ stanowi integralną część systemu VAT i zasadniczo nie podlega ograniczeniu. Prawo to jest wykonywane bezpośrednio w stosunku do całego podatku obciążającego transakcje powodujące naliczenie podatku². System odliczeń ma bowiem na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru VAT należnego lub zapłaconego w ramach prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Wspólny system VAT zapewnia w ten sposób neutralność działalności gospodarczej w zakresie obciążzeń tym podatkiem, bez względu na jej cel i rezultaty, pod warunkiem, że działalność ta, co do zasady, sama podlega opodatkowaniu VAT³.

¹ Dz.Urz. UE L 347, s. 1, ze zm.
Z art. 168 dyrektywy wynika, że w sytuacji, gdy podatnik działający w takim charakterze w chwili nabytego dobra używa tego dobra na potrzeby opodatkowanych transakcji, jest uprawniony do odliczenia VAT podlegającego zapłacie lub zapłaconego za wspomniane dobro. Dobra i usługi mogą zostać nabyte przez osobę działającą w charakterze podatnika na potrzeby działalności gospodarczej, nawet jeśli nie są one bezpośrednio wykorzystywane do celów tej działalności gospodarczej. Zgodnie z przepisem art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE pojęcie podatnika definiuje się z uwzględnieniem pojęcia działalności gospodarczej. Fakt prowadzenia takiej działalności, potwierdzony przez obiektywne okoliczności zamiaru jej wykonywania, uzasadnia bowiem uznanie podmiotu za podatnika. Działając w takim charakterze, ma on zatem – zgodnie z art. 167 dyrektywy 2006/112/WE – prawo do natychmiastowego odliczenia VAT należnego lub zapłaconego od wydatków, w tym wydatków inwestycyjnych, dokonanych na potrzeby transakcji, jakich dokonuje lub zamierza dokonać, które uprawniają do odliczenia, bez konieczności oczekiwania na rzeczywiste rozpoczęcie działalności, a nawet wówczas, gdy faktycznie nie dojdzie do jej rozpoczęcia. To prawo do odliczenia powstaje zgodnie z art. 63 i 167 dyrektywy w chwili, gdy podatek podlegający odliczeniu staje się wymagalny, to znaczy – co do zasady – w momencie dostarczenia podatnikowi nabywanego towaru lub wykonania dla podatnika zamawianej usługi.

Kwestia, czy podatnik działał w takim charakterze na potrzeby działalności gospodarczej i zaliczył zakupione towary i usługi do majątku przedsiębiorstwa, stanowi okoliczność faktyczną, którą należy oceniać z uwzględnieniem całości okoliczności dotyczących sprawy, wśród których znajdują się charakter danego towaru i okres, jaki upłynął po...
między jego nabyciem a wykorzystaniem do celów działalności gospodarczej tego podatnika. Przy takiej analizie można przykładowo również wziąć pod uwagę kwestię, czy zostały podjęte czynne działania w celu dokonania zagospodarowania i uzyskania zezwoleń prawnych wymaganych do zawodowego użytkowania towaru. Okoliczność, że nabywany towar nadaje się wyłącznie do wykorzystania gospodarczego, z reguły wystarcza, aby uznać, iż jego właściciel zaliczył go do majątku przedsiębiorstwa i wykorzystuje go (lub będzie wykorzystywał) na potrzeby działalności gospodarczej w celu uzyskiwania z tego tytułu stałego dochodu. Jeżeli natomiast dane dobro ze względu na swój charakter może być wykorzystywane zarówno do celów gospodarczych, jak i prywatnych (bądź też innych pozostających poza sferą VAT), to aby ustalić, czy jest ono używane (lub będzie używane) rzeczywiście w celu uzyskania z tego tytułu stałego dochodu, należy zadać ogół okoliczności, w jakich jest (lub będzie) ono wykorzystywane. Ustalenia te powinny znaleźć poparcie w obiektywnych dowodach. W badaniu tych okoliczności jedną z metod pozwalających na sprawdzenie, czy dana działalność jest prowadzona w celu uzyskania stałego dochodu, jest porównanie z jednej strony okoliczności, w jakich zainteresowany w rzeczywistości wykorzystuje majątek, z drugiej strony okoliczności, w jakich zwykle jest prowadzona odpowiadająca temu działalności w celu uzyskania zysku netto. Jeśli natomiast kryteria dotyczące rezultatów danej działalności nie pozwalają na ustalenie, czy działalność jest wykonywana w celu uzyskiwania stałego dochodu, to długość okresu, w którym dokonywano dostaw, liczba klientów i kwota dochodów stanowią czynniki, które jako część okoliczności sprawy mogą być uwzględnione wraz z innymi podczas tego badania.

Jeżeli natomiast nabywane dobro nie jest (lub nie będzie) używane do celów działalności gospodarczej podatnika, lecz podatnik wykorzystuje je (lub będzie je wykorzystywał) wyłącznie do działalności pozostającej poza systemem VAT lub prywatnego użytku, prawo do odliczenia może w ogóle nie powstać.

Od chwili, w której organ podatkowy zaakceptował na podstawie danych przedstawionych przez konkretne przedsiębiorstwo, że zostanie mu przyznany status podatnika, co do zasady status ten nie może mu zostać później odebrany z mocą wsteczną w wyniku

9 Wyroki TS: C-415/98, pkt 29; C-118/11, pkt 58; C-153/11, pkt 40; C-126/14, pkt 21.
10 Wyrok TS C-153/11, pkt 41.
11 Przykładowo, podatnik buduje halę magazynową czy kupuje samochód dostawczy powyżej 3,5 tony.
12 Przykładowo podatnik kupuje jacht, samochód osobowy lub komputer, buduje dom mieszkalny, kupuje wyposażenie do mieszkania.
15 Wyroki TS: C-230/94, pkt 28; C-263/11, pkt 35.
16 Wyroki TS: C-230/94, pkt 29; C-263/11, pkt 38.
17 Wyroki TS: C-97/90, pkt 9; C-25/03, pkt 43.
BIBLIOTEKA PRZEGŁADU PODATKOWEGO

Beata Rogowska-Rajda – doktor nauk ekonomicznych, uznaną ekspert z zakresu VAT; członek Państwowej Komisji Egzaminacyjnej ds. Doradztwa Podatkowego, egzaminator Komisji Egzaminacyjnej na Biegłych Rewidentów; była zastępcą dyrektora Departamentu Podatku od Towarów i Usług w Ministerstwie Finansów; występowała jako pełnomocnik w postępowaniach przed Naczelnym Sądem Administracyjnym oraz Trybunałem Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

Tomasz Tratkiewicz – doktor nauk ekonomicznych, uznanego specjaliści w dziedzinie VAT; członek Państwowej Komisji Egzaminacyjnej ds. Doradztwa Podatkowego; przez ponad dekadę odpowiadał za legislację dotyczącą VAT początkowo jako zastępcą, a następnie jako dyrektor Departamentu Podatku od Towarów i Usług w Ministerstwie Finansów; uczestniczył w grupach roboczych Komisji Europejskiej i Rady w procesie tworzenia unijnych przepisów w obszarze VAT; był pełnomocnikiem w postępowaniach przed Naczelnym Sądem Administracyjnym oraz przed Trybunałem Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

„(...) proponowana monografia byłaby pierwszym na polskim rynku wydawniczym kompleksowym opracowaniem poświęconym prawu do odliczenia VAT w orzecznictwie TSUE, wypełniając jednocześnie swoistą lukę i odpowiadając na istniejące zapotrzebowanie w tym zakresie. Za nowatorskie należy uznać również rozpatrywanie określonych orzeczeń z punktu widzenia różnych aspektów funkcjonowania prawa do odliczenia w praktyce, w tym warunków i momentu jego powstania, realizacji oraz wyłączeń i ograniczeń”.

Prof. zw. dr hab. Teresa Famulska

„(...) ogromną rolę w postrzeganiu zasady neutralności VAT dla podatnika odgrywało i odgrywa (choć niekiedy w sposób zaskakujący) orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Orzecznictwo to, moim zdaniem (co pewnie oburzy zwolenników zamkniętego systemu źródeł prawa powszechnie obowiązującego), ma zdecydowanie charakter wiążącego precedensu, naruszenie którego może wrócić rodzić konsekwencje odszkodowawcze”.

Z przedmowy sędziego NSA Adama Bącala

Kwestia odliczenia podatku naliczonego dotyczy praktycznie wszystkich przedsiębiorców, w tym rozpoczynających działalność gospodarczą. Autorzy skoncentrowali się na najważniejszych kwestiach związanych z omawianą problematyką, przybliżając wszystkie zasady wypracowane przez bogate orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej oraz prezentując wybrane poglądy rzeczników generalnych, w tym:

– warunki powstania prawa do odliczenia,
– zasady odliczania proporcjonalnego (w sytuacji wykonywania czynności pozostających poza systemem VAT, czynności na potrzeby prywatne, czynności zwolnionych z VAT i opodatkowanych VAT),
– warunki realizacji prawa do odliczenia oraz
– ograniczenia w tym odliczaniu („derogacyjne” oraz wprowadzone na zasadzie stand still).

W publikacji szczegółowo omówiono m.in.:

– zasady korekt podatku naliczonego będących integralną częścią systemu odliczania,
– system korekt w odniesieniu do dóbr inwestycyjnych z systemem opodatkowania użytku prywatnego tych dóbr,
– zagadnienia związane z działaniem w dobrej wierze oraz przypadki zaistnienia nadużycia prawa, sięgając również do reprezentatywnego orzecznictwa NSA.

Książka przeznaczona jest dla przedsiębiorców, adwokatów, radców prawnych, sędziów, notariuszy, komorników, prokuratorów oraz doradców podatkowych. Zainteresuje także pracowników organów administracji rządowej i samorządowej, ekonomistów oraz księgowych.