



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 wewnątrzwspólnotowe 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



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

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 (zlecniodawcy) oraz wydatków zwracanych pośrednikowi (pełnomocnikowi)	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 wewnątrzwspólnotowego 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 użytkowania 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 użytkowania.....	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. Szczegółne 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 skarbową
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 „pięta achillesowa” 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 „Obzhalvane 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

z punktu widzenia prawa do odliczenia przyporządkowanie (alokacja) nabytych świadczeń do majątku przedsiębiorstwa (tzw. *Zuordnung*¹⁴). W orzecznictwie natomiast wskazuje się, że zasada ta jest zgodna z prawem unijnym, gdyż świadczenie zrealizowane jest wówczas na potrzeby przedsiębiorstwa, jeżeli przedsiębiorca wykorzysta je ze swojej strony do czynności opodatkowanych¹⁵. Nieco odmiennie niż na tle ustawy o VAT wymóg ten formułują przepisy brytyjskie¹⁶.

W świetle orzecznictwa Trybunału prawo do odliczenia „[...] przysługuje [...] natychmiast w stosunku do całego podatku obciążającego transakcje powodujące naliczenie podatku” (zasada bieżącego/natychmiastowego prawa do odliczenia)¹⁷. Z uwagi na globalny charakter podatku naliczonego, ograniczenia w prawie do odliczenia muszą być interpretowane w podobny sposób we wszystkich państwach członkowskich. Takie ograniczenia są dopuszczalne tylko w przypadkach wyraźnie przewidzianych w unijnym systemie VAT¹⁸.

Co istotne, TSUE stwierdził także, że „System odliczeń ma bowiem na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru podatku VAT należnego lub zapłaconego w ramach jego całej działalności gospodarczej. Wspólny system podatku VAT gwarantuje w ten sposób w zakresie ciężaru podatku neutralność wszystkich rodzajów działalności gospodarczej – niezależnie od jej celu lub wyników – pod warunkiem że co do zasady ona sama podlega opodatkowaniu podatkiem VAT”¹⁹. Stąd w literaturze wskazuje się niekiedy na odciążającą funkcję podatku naliczonego²⁰.

Prawo podatnika do odliczenia jest jego uprawnieniem, a nie obowiązkiem, ma ono charakter globalny. Prawo to nie ma charakteru ulgi podatkowej mimo podobieństwa do tej instytucji. Podobieństwo to jest jedynie pozorne wyłącznie na poziomie techniki określania zobowiązania podatkowego (kwota

od innego przedsiębiorcy na potrzeby prowadzonej działalności („Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen: die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind”). Jednocześnie, zgodnie z § 15 ust. 2 zdanie pierwsze pkt 1 UStG, prawo do odliczenia nie przysługuje w odniesieniu do świadczeń nabywanych w celu dokonania transakcji zwolnionych. Odpowiednio podobnie § 12 austriackiej UStG (*Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze [Umsatzsteuergesetz 1994 – UStG 1994]*, StF: BGBl. Nr 663/1994 [Nr GP XVIII RV 1715 AB 1823 S. 172. BR: AB 4861 S. 589]).

¹⁴ Obszernie na ten temat W.Ch. Lohse, *Die Zuordnung im Mehrwertsteuerrecht*, Köln 1999.

¹⁵ Tak np. wyrok BFH z dnia 15 lipca 1993 r., V R 61/89.

¹⁶ Por. sekcję 26 brytyjskiej ustawy o podatku od towarów i usług – *Value Added Tax Act 1994*, chapter 23. Prawo brytyjskie wskazuje, że podatek naliczony podlega odliczeniu, o ile jest związany (*attributable*) ze sprzedażą opodatkowaną: „[...] made or to be made by the taxable person in the course or furtherance of his business”.

¹⁷ W szczególności wyrok TSUE z dnia 21 marca 2001 r. w połączonych sprawach C-110/98–C-147/98 *Gabalfa SL i in. przeciwko Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT)*, ECR [2000] I-01577, pkt 43 oraz wyrok TSUE z dnia 6 lipca 2006 r. w połączonych sprawach C-439/04 i C-440/04 *Axel Kittel przeciwko państwu belgijskiemu (C-439/04) i państwo belgijskie przeciwko Recolta Recycling SPRL (C-440/04)*, ECR [2006] I-06161, pkt 47.

¹⁸ Przykładowo wyrok TSUE z dnia 15 stycznia 1988 r. w sprawie C-37/95 *Belgische Staat przeciwko Ghent Coal Terminal NV*, ECR [1988] I-00001.

¹⁹ Zwłaszcza wyrok TSUE z dnia 14 lutego 1985 r. w sprawie C-268/83 *D.A. Rompelman i E.A. Rompelman-Van Deelen przeciwko Minister van Financiën*, ECR [1985] 00655.

²⁰ W. Lange, *Das Recht auf Vorsteuerabzug*, DStR 2004, z. 42, s. 1773.

podatku naliczonego jest – podobnie jak w przypadku ulgi – odliczana od podatku należnego). Zupełnie inna jest natomiast funkcja ulgi i prawa do odliczenia podatku naliczonego. O ile ulga stanowi pewien wyłom w podstawowej konstrukcji podatku, o tyle prawo do odliczenia podatku naliczonego jest zasadniczym punktem tej konstrukcji, stanowiącym o jej istocie, tj. realizacji opodatkowania każdej fazy obrotu wyłącznie w odniesieniu do wartości dodanej w tej fazie²¹.

Prawo do odliczenia jest wykonywane w sposób bezpośredni w stosunku do całego podatku obciążającego transakcje powodujące naliczenie podatku²². Jak stwierdził TSUE: „Kwestia dotycząca tego, czy podatek VAT należny od wcześniejszych lub późniejszych transakcji sprzedaży dotyczących danych towarów został wpłacony do budżetu państwa, nie oddziałuje na prawo podatnika do odliczenia podatku naliczonego”²³. Wskazując na ekonomiczny efekt odliczenia, Trybunał podkreślił, że każdy podmiot gospodarczy na każdym etapie może odliczyć od podatku, który nalicza swojemu kontrahentowi w cenie sprzedaży, kwotę podatku, którą sam był zobowiązany zapłacić własnemu dostawcy (towarów lub usług). W tym sensie podatnicy wpłacają do budżetu państwa jedynie różnicę²⁴. Wskutek działania tego mechanizmu efektywne wpływy z podatku VAT trafiają do budżetu państwa dopiero wtedy, gdy nabywca świadczenia pozbawiony jest prawa do odliczenia (nabywca końcowy)²⁵.

Ta konstrukcja podatku od wartości dodanej powoduje, że jest on doskonale neutralny w stosunku do działalności gospodarczej, podmioty gospodarcze zaś mogą podejmować decyzje ekonomiczne i przygotowywać strategie gospodarcze bez konieczności uwzględniania uwarunkowań dotyczących tego podatku. Te założenia opierają się na ścisłym przestrzeganiu ustanowionych mechanizmów oraz na prawidłowym i identycznym stosowaniu całości tych mechanizmów przez organy podatkowe poszczególnych państw członkowskich²⁶.

Prawo do odliczenia zakłada, że w łańcuchu transakcji zostaną spełnione kumulatywnie dwie przesłanki: 1) podmiotowa oraz 2) przedmiotowa. Brak spełnienia któregośkolwiek z tych kryteriów skutkuje tym, że dany podmiot zostanie pozbawiony fundamentalnego prawa do odliczenia i podatek VAT stanie się dla niego ciężarem ekonomicznym. Przesłanki te można określić także jako przesłanki materialne (merytoryczne), natomiast przesłanką formalną dla prawa do odliczenia (wykonywania prawa do odliczenia) jest dysponowanie fakturą. Ta ostatnia przesłanka będzie przedmiotem analizy w ramach kolej-

²¹ H. Litwińczuk (red.), *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Warszawa 2013, s. 616–617.

²² Wyrok TSUE z dnia 6 lipca 1995 r. w sprawie C-62/93 *BP Supergaz Anonimos Etairia Geniki Emporiki-Viomichaniki kai Antiprossopeion przeciwko państwu greckiemu*, ECR [1995] I-01883.

²³ Wyrok TSUE z dnia 6 lipca 2006 r. w połączonych sprawach C-439/04 i C-440/04 *Axel Kittel przeciwko państwu belgijskiemu (C-439/04) i państwo belgijskie przeciwko Recolta Recycling SPRL (C-440/04)*.

²⁴ Wyrok TSUE z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-152/01 *Terra Baubedarf-Handel GmbH przeciwko Finanzamt Osterholz-Scharmbeck*, ECR [2004] I-05583.

²⁵ O. Sölch, K. Ringleb, *Umsatzsteuergesetz. Kommentar*, München 2010.

²⁶ D. Gibasiewicz, *Zasada neutralności podatku od wartości dodanej w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, Warszawa 2012, s. 265.

nych części pracy, jako że jest przesłanką nie powstania, lecz wykonywania (realizacji) prawa do odliczenia w rozumieniu art. 178 dyrektywy 2006/112/WE.

2. Prawo do odliczenia – przesłanki podmiotowe

W przypadku podatków pośrednich określony w ustawie podmiot podatku jest już z samego założenia wyłącznie podmiotem formalnoprawnym. Natomiast podmiotem obciążonym ciężarem podatkowym jest podmiot „anonymowy” – z prawnego punktu widzenia – nabywający u podatnika towar lub korzystający z jego usług (podmiot ekonomiczny podatku)²⁷. Uzyskaniu statusu podatnika podatku od towarów i usług (podatnika w sensie materialnym) towarzyszy nabycie prawa odliczenia. W konsekwencji zarówno dyrektywa 2006/112/WE, jak i ustawa o VAT wiążą prawo do odliczenia z kwalifikacją podmiotową – statusem podatnika. Stosownie do art. 168 dyrektywy 2006/112/WE „[...] podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia następujących kwot od kwoty VAT [...]”²⁸. Natomiast w świetle art. 86 ust. 1 ustawy o VAT „[...] podatnikowi, o którym mowa w art. 15, przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego [...]”. Jedynie więc podatnik VAT ma prawo do skorzystania z odciażającej funkcji podatku naliczonego. Uzyskanie statusu podatnika podatku od towarów i usług jest pierwszym i wyjściowym warunkiem prawa do odliczenia (między pojęciem podatnika VAT a prawem do odliczenia istnieje ścisły związek). Podkreślił to Trybunał zwłaszcza w wyroku *Intiem*²⁹, zaznaczając, że z przepisów wówczas obowiązującej VI dyrektywy wynika, iż prawo do odliczenia dotyczy tylko podatku naliczonego związanego z nabyciem towarów i usług świadczonych dla podatnika działającego w takim charakterze („in course of his business”).

Przesłanką odliczenia jest nabycie towarów i usług od (innego) podatnika VAT. Świadczeniodawca (dostawca towaru lub usługi) sam także jest podatnikiem VAT. Wskazuje na to bezpośrednio dyrektywa 2006/112/WE w art. 168 lit. a, w myśl którego prawo do odliczenia dotyczy „VAT należnego lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika”. Co ciekawe takiego zastrzeżenia brak w implementującym tę regulację art. 86 ust. 1 ustawy o VAT, choć w praktyce nie ma wątpliwości i jest oczywiste, że odliczenie jest możliwe tylko w przypadku, gdy świadczeniodawcą jest podatnik VAT. Wynika to zwłaszcza z art. 86 ust. 2 pkt 1 ustawy o VAT wskazującego, że źródłem podatku naliczonego jest przede wszystkim „suma kwot podatku wynikających z faktur otrzymanych przez podatnika”. Faktury uwzględniające podatek należny wystawiają z kolei podatnicy w rozumieniu art. 15 ustawy o VAT,

²⁷ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2011, s. 45.

²⁸ Przepisy niemieckiej ustawy o VAT (*Umsatzsteuergesetz*), jak i przepisy austriackie, z uwagi na zaszłości historyczne posługują się nie pojęciem podatnika, ale przedsiębiorcy (*Unternehmer*). Zatem uprawniony do odliczenia podatku naliczonego jest przedsiębiorca nabywający świadczenia od innego przedsiębiorcy (por. § 15 UStG).

²⁹ Wyrok TSUE z dnia 8 marca 1988 r. w sprawie C-165/86 *Société Lelesportefeuille „Intiem” CV przeciwko Staatssecretaris van Financiën*, ECR [1988] 01471.

choć zarazem od 1 stycznia 2014 r. rozszerzono krąg podmiotów uprawnionych do wystawiania faktur, jednak na tych fakturach wystawianych przez nowo uprawnione podmioty nie będzie uwzględniany podatek należny³⁰. Przesłanka odliczenia związana jest ze statusem podatnika na gruncie art. 9 dyrektywy 2006/112/WE (statusem podatnika w świetle art. 15 ustawy o VAT) działającego w takim charakterze.

Kluczowe jest zatem uzyskanie statusu podatnika VAT w momencie nabycia świadczenia. Nabycie świadczenia w charakterze niepodatnika skutkuje automatycznie brakiem prawa do odliczenia, nawet mimo późniejszego uzyskania tego statusu. Podkreślił to ponownie TSUE zwłaszcza w wyroku w sprawie *Lennartz*³¹, podnosząc, że nabycie towarów przez podmiot działający w charakterze podatnika uprawnia do zastosowania systemu podatku od wartości dodanej i tym samym także mechanizmu odliczenia podatku naliczonego.

Pojęcie podatnika w podatku VAT jest ściśle związane z działalnością gospodarczą, która musi być prowadzona w sposób samodzielny. W konsekwencji o uzyskaniu statusu podatnika decyduje wykonywanie przez niego samodzielnej działalności gospodarczej, forma prawna wykonywania tej działalności gospodarczej jest drugorzędna. W tym kontekście istotne są także kryteria decydujące o samodzielności gospodarczej, jak ponoszenie ryzyka ekonomicznego, odpowiedzialności za szkody³². Sama dyrektywa 2006/112/WE, jak i ustawa o VAT formułują szeroką koncepcję działalności gospodarczej. Stosownie do art. 15 ust. 2 ustawy o VAT (pozytywna definicja) „Działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych”.

W konsekwencji „początku” statusu podatnika (uzyskania prawa do odliczenia) należy poszukiwać, koncentrując się na kryteriach obiektywnych.

³⁰ Już od 1 stycznia 2013 r. prawo do wystawiania faktur uzyskali zarejestrowani podatnicy VAT zwolnieni. Od 1 stycznia 2014 r. każdy podmiot prowadzący działalność gospodarczą, także niebędący formalnie podatnikiem VAT, może wystawiać faktury, a na żądanie nabywcy, z pewnymi wyjątkami, jest zobowiązany do wystawienia faktury.

³¹ Wyrok TSUE z dnia 11 lipca 1991 r. w sprawie C-97/90 *Hansgeorg Lennartz przeciwko Finanzamt München III*, ECR [1991] I-03795.

³² Szczegółowa analiza tych kryteriów wykracza poza ramy opracowania. Warto wskazać, że niedawno odniósł się do tych kryteriów NSA w uchwale składu siedmiu sędziów z dnia 24 czerwca 2013 r., I FPS 1/13 (ONSAiWSA 2013, nr 6, poz. 96), analizując status samorządowej jednostki budżetowej na gruncie podatku VAT. Naczelny Sąd Administracyjny, słusznie odmawiając podmiotowości podatkowej na gruncie ustawy o VAT samorządowej jednostce budżetowej, odwołując się do jej specyfiki, stwierdził m.in.: „Gminna jednostka budżetowa, jako *statio municipi*, nie odpowiada też za szkody wyrządzone swoją działalnością. Taka odpowiedzialność ciąży na gminie. Nie ponosi również ryzyka związanego z podejmowaniem czynności opodatkowanych z uwagi na brak związku pomiędzy jej wydatkami a dochodami. Bez względu na wypracowany dochód, otrzyma taką ilość środków finansowych na swoje wydatki, jaka była uchwalona w budżecie gminy”. Należy jednak podkreślić, że konieczność wprowadzania zmian wynikających z uchwały nie została jeszcze ostatecznie przesądzona. Wynika to z faktu, że 10 grudnia 2013 r. NSA, rozpatrując sprawę I FSK 311/12, zdecydował się na skierowanie pytania prejudycjalnego w zakresie statusu podatkowego gminnych jednostek organizacyjnych do TSUE.

Z utrwalonego orzecznictwa TSUE wynika bowiem, że każdy podmiot wykonujący czynności przygotowawcze jest w konsekwencji uznawany za podatnika i ma prawo do odliczenia³³. Kluczowe w tym zakresie jest szerokie pojmowanie koncepcji działalności gospodarczej w orzecznictwie. Do pojęcia działalności gospodarczej (zakreślającego pojęcie podatnika) dla celów unijnego systemu VAT odniósł się po raz pierwszy w systemowy sposób TSUE w wyroku w sprawie *Rompelman*, dokonując jednocześnie szerokiej wykładni tego pojęcia. Trybunał uznał mianowicie, że skoro prawodawca unijny odniósł się do wszelkiej działalności producentów, handlowców i usługodawców, bez wyodrębnienia poszczególnych kategorii i etapów tych działalności, to także akty przygotowawcze (nabycie nieruchomości) muszą być postrzegane jako prowadzenie działalności gospodarczej. W opinii Trybunału zasada neutralności podatku VAT w odniesieniu do obciążenia podatkowego przedsiębiorstwa wymaga, aby pierwsze wydatki inwestycyjne dokonane na potrzeby i cele przedsiębiorstwa były uznawane za działalność gospodarczą, oraz że z ową zasadą byłoby sprzeczne, gdyby rzeczona działalność rozpoczynała się dopiero w chwili, gdy nieruchomość jest faktycznie wykorzystywana, tzn. gdy powstaje dochód podlegający opodatkowaniu. Jakakolwiek inna interpretacja – w opinii TSUE – prowadziłaby do obciążenia podmiotu gospodarczego podatkiem VAT w ramach jego działalności gospodarczej, nie stwarzając możliwości odliczenia tego podatku, i wprowadzałaby arbitralne rozróżnienie między wydatkami inwestycyjnymi dokonanymi przed faktycznym wykorzystywaniem nieruchomości i w jego trakcie³⁴. Ktokolwiek dokonuje takich działań inwestycyjnych, ściśle związanych z przyszłym wykorzystywaniem nieruchomości i koniecznych do tego celu, powinien być uważany za podatnika w rozumieniu obowiązującej wówczas VI dyrektywy (wyrok w sprawie *Rompelman*, pkt 23). Rozwinięcia tej koncepcji dokonał TSUE zwłaszcza w sprawie *Schloßstraße*³⁵, potwierdzając, że za podatnika będzie uznany także podmiot, który ma udokumentowany zamiar rozpoczęcia prowadzenia działalności gospodarczej, dokonując pierwszych wydatków inwestycyjnych. Kluczowym momentem do oceny prawa do odliczenia jest, zdaniem Trybunału, moment nabycia świadczenia (towarów lub usług). Podatnikowi przysługuje zatem natychmiastowe prawo do odliczenia podatku naliczonego związanego z pierwszymi wydatkami inwestycyjnymi poniesionymi w związku z planowaną działalnością gospodarczą, bez względu na moment faktycznego rozpoczęcia działalności (pkt 36 wyroku). Deklaracja podatnika w zakresie planowanej działalności gospodarczej musi być składana w dobrej wierze (*good faith*). W przeciwnym przypadku administracja podatkowa ma prawo do zwrotu sum uprzednio zwróconego podatku nali-

³³ Zwłaszcza wyrok TSUE w sprawie *Rompelman*, pkt 23 oraz wyrok TSUE z dnia 29 lutego 1996 r. w sprawie C-110/94 *Intercommunale voor zeewaterontziltling (INZO) przeciwko Belgische Staat*, ECR [1996] I-00857, pkt 18. Jak podkreślił Trybunał w sprawie *INZO*, prawo do odliczenia przysługuje nadal, nawet jeśli później postanowiono – z uwagi na wyniki badania opłacalności – nie przechodzić do fazy operacyjnej i zlikwidować daną spółkę z tym skutkiem, że zamierzona działalność gospodarcza nie zaowocowała żadnymi transakcjami podlegającymi opodatkowaniu.

³⁴ W szczególności wyrok TSUE w sprawie *Rompelman*, pkt 23 oraz wyrok TSUE w sprawie *INZO*, pkt 16.

³⁵ Wyrok TSUE z dnia 8 czerwca 2000 r. w sprawie C-396/98 *Grundstücksgemeinschaft Schloßstraße GbR przeciwko Finanzamt Paderborn*, ECR [2000] I-04279.

czonego (pkt 40 wyroku). Jak podkreślił przy tym słusznie WSA w Warszawie w wyroku z dnia 5 marca 2013 r., III SA/Wa 2251/12³⁶, powołując się na wyroki TSUE: „Nie ulega też wątpliwości, że podatnik prognozując wykonywanie w przyszłości czynności opodatkowanych, nawet w perspektywie kilku lat, jest uprawniony do odliczenia podatku naliczonego, lecz w okresie pomiędzy dokonaniem wydatku na zakup towarów i usług a ich wykorzystaniem do czynności opodatkowanych, towary te i usługi nie mogą być wykorzystywane do działalności, która leży w ogóle poza zakresem opodatkowania podatkiem od towarów i usług”.

Mimo że polskie regulacje, analogicznie jak regulacje innych państw Unii Europejskiej, wiążą status podatnika z formalnoprawną rejestracją (art. 96 i 97 ustawy o VAT), to jednak wymóg ten należy łączyć z potwierdzeniem tego statusu, umożliwiającym wykonanie tego prawa (wykazanie podatku naliczonego w deklaracji podatkowej). Trybunał w wyroku w sprawie *Breitsohl*³⁷ jasno stwierdził, że powstanie prawa do odliczenia związanego z pierwszymi wydatkami inwestycyjnymi nie zależy od formalnoprawnego uzyskania statusu podatnika przez administrację podatkową. Kluczowe jest dla prawa do odliczenia spełnienie przesłanek materialnoprawnych. Trybunał, odnosząc się ponownie do tego problemu, podkreślił w sprawie *Nidera*³⁸, że „[...] wykładni dyrektywy 2006/112/WE powinno się dokonywać w ten sposób, że sprzeciwia się ona temu, by podatnik VAT, który spełnia materialnoprawne przesłanki odliczenia tego podatku, zgodnie z przepisami tej dyrektywy, i który uzyskał identyfikację dla celów podatku VAT w rozsądnym terminie od wykonania czynności uprawniających go do odliczenia, mógł zostać pozbawiony możliwości wykonywania tego prawa przez ustawodawstwo krajowe, które zakazuje odliczania podatku VAT zapłaconego przy nabyciu towarów z tego względu, że podatnik ten nie uzyskał identyfikacji dla celów podatku VAT przed ich wykorzystaniem w ramach swej działalności podlegającej opodatkowaniu. W konsekwencji Trybunał podkreśli w sprawie C-280/10³⁹, że jeżeli „[...] wspólnicy spółki przed jej rejestracją oraz identyfikacją do celów podatku VAT dokonali inwestycji niezbędnych do przyszłego wykorzystywania nieruchomości przez ich spółkę, rzeczonych wspólników można uważać za podatników dla potrzeb podatku VAT, a zatem co do zasady mogą oni dochodzić prawa do odliczenia podatku

³⁶ Niepubl.

³⁷ Wyrok TSUE z dnia 8 czerwca 2000 r. w sprawie C-400/98 *Finanzamt Goslar przeciwko Brigitte Breitsohl*, ECR [2000] I-04321.

³⁸ Wyrok TSUE z dnia 21 października 2010 r. w sprawie C-385/09 *Nidera Handelscompagnie BV przeciwko Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos*, ECR [2010] I-10385. Jednocześnie Trybunał podkreślił, że: „Bezsprzecznie, podatnik, który nie przestrzega wymogów formalnych ustanowionych w dyrektywie 2006/112/WE, może podlegać sankcjom administracyjnym zgodnie z krajowymi przepisami wdrażającymi tę dyrektywę do prawa krajowego. Ponadto, jak słusznie zauważyła Komisja, gdyby prawo do odliczenia podatku VAT nie podlegało żadnym ograniczeniom czasowym, pewność prawa nie byłaby w pełni respektowana. Obowiązek podatników w zakresie identyfikacji dla celów podatku VAT zostałby bowiem pozbawiony treści, gdyby państwa członkowskie nie były uprawnione do wyznaczenia rozsądnego terminu w tym zakresie” (pkt 52 wyroku).

³⁹ Wyrok TSUE z dnia 1 marca 2012 r. w sprawie C-280/10 *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trażertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz spółka jawna przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Poznaniu*, niepubl., pkt 31.

naliczzonego”. Kwestia ta nie budzi już wątpliwości ze strony polskich organów podatkowych. Jak wskazał przykładowo Dyrektor IS w Poznaniu w interpretacji z dnia 25 lutego 2014 r., ILPP2/443-1147/13-4/JK, trafnie rozróżniając kwestię powstania i wykonywania prawa do odliczenia: „[...] podatnik, w rozumieniu art. 15 ustawy, nabywa prawo do odliczenia podatku naliczonego w momencie otrzymania faktury, lecz aby uprawnienie to zrealizować musi posiadać status podatnika VAT czynnego (musi posiadać taki status w momencie realizacji uprawnienia). Prawo do obniżenia podatku należnego powstaje u wszystkich podatników, o ile wykażą, że zakupy były związane z bieżącą albo przyszłą działalnością opodatkowaną, a warunek rejestracji jest niezbędny do skorzystania przez podatnika z prawa do obniżenia podatku należnego”⁴⁰.

Koniec statusu podatnika związany jest generalnie z brakiem wypełniania wymogów określonych w art. 9 dyrektywy 2006/112/WE (art. 15 ustawy o VAT), w uproszczeniu – z zakończeniem prowadzenia samodzielnej działalności gospodarczej. Jednak także w tym przypadku TSUE nieco szerzej analizuje kwestię prawa do odliczenia i zezwala – w określonych przypadkach – na odliczenie podatku naliczonego ponoszonego już *de facto* w charakterze niepodatnika. Trybunał w wyroku w sprawie *I/S Fini H*⁴¹ stanął na stanowisku, że podmiot, który zaprzestał prowadzenia działalności gospodarczej, lecz nadal płaci czynsz oraz opłaty związane z pomieszczeniem służącym uprzednio wykonywaniu tej działalności (umowa najmu zawiera klauzulę uniemożliwiającą jej wypowiedzenie) jest uważany za podatnika i może odliczyć podatek VAT naliczony od poniesionych w ten sposób wydatków, o ile istnieje bezpośredni i ścisły związek między dokonanymi płatnościami a działalnością gospodarczą oraz zostanie stwierdzony brak nieucziwego zamiaru bądź nadużycia.

Wątpliwości w zakresie odliczenia podatku naliczonego wywołują zdarzenia restrukturyzacyjne (konsolidacyjne), gdy w wyniku połączenia (przejęcia) spółka traci byt oraz gdy przedsiębiorstwo osoby fizycznej wchodzi w skład spółki jako aport. W tych sytuacjach powstaje pytanie o konieczność korekty faktur zawierających nieaktualne dane nabywcy, wystawionych już po transakcji restrukturyzacyjnej (np. aportu przedsiębiorstwa, przejęcia, fuzji, podziału). Faktury te są w istocie wystawione na podmiot nieistniejący z prawnohandlowego punktu widzenia, lecz są związane z działalnością opodatkowaną podmiotu przejmującego, który zgodnie z art. 93 o.p.⁴² wstępuje we wszelkie

⁴⁰ Jak zaznaczono dalej: „[...] skoro wszystkie ponoszone przez Wnioskodawcę przed dniem rejestracji jako podatnika VAT wydatki związane z budową lokalu gastronomicznego, w którym będzie prowadzona działalność, ponoszone były w celu przyszłego osiągnięcia przychodów z działalności gospodarczej opodatkowanej podatkiem od towarów i usług, to Wnioskodawcy przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego wynikającego z faktur VAT dokumentujących poniesione wydatki”. Interpretacja Dyrektora IS w Poznaniu zasługuje na aprobatę, choć nietrafne jest sformułowanie wskazujące na „osiąganie przychodów z działalności gospodarczej”, co jest z kolei istotne, ale na gruncie podatków dochodowych.

⁴¹ Wyrok TSUE z dnia 3 marca 2005 r. w sprawie C-32/03 *I/S Fini H przeciwko Skatteministeriet*, ECR [2005] I-01599.

⁴² Artykuł 93 o.p.: „§ 1. Osoba prawna związana (powstała) w wyniku łączenia się: 1) osób prawnych, 2) osobowych spółek handlowych, 3) osobowych i kapitałowych spółek handlowych – wstępuje we wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki każdej z łączących się osób lub spółek. § 2. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio do osoby prawnej łączącej

przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki łączących (przejmowanych) spółek/podmiotów. Nie powinna zatem istnieć w tych przypadkach konieczność korekty danych na fakturze. Niestety, zwłaszcza ostatnio, zbyt restrykcyjne stanowisko w tym zakresie zajmują sądy administracyjne.

W takich przypadkach NSA uzależniał prawo do odliczenia podatku naliczonego przez następcę prawnego od skorygowania danych na fakturze. Jak podkreślił NSA w wyroku z dnia 21 marca 2012 r., I FSK 806/11⁴³, w procesie konsolidacji spółek, podmiot przejmujący może obniżyć podatek należny o kwotę podatku naliczonego z faktur VAT i faktur korygujących otrzymanych po dniu połączenia spółek, a wystawionych na spółki przejmowane. To prawo istnieje tylko, gdy wystawca skoryguje fakturę albo nabywca wystawi notę korygującą. W konsekwencji NSA uznał, że w świetle art. 86 ust. 1 ustawy o VAT niedopuszczalne jest odliczanie podatku wynikającego z faktur wystawionych na podmiot, który już nie istnieje. W takim przypadku, jeśli faktura dokumentuje określone zdarzenie gospodarcze, to niezbędne jest prawidłowe uwidocznienie na niej istniejących i funkcjonujących w obrocie gospodarczym na dzień ich wystawienia podmiotów. Odnosząc się do art. 93 § 1 i 2 o.p., NSA argumentował, że reguluje on następstwo prawne w zakresie praw i obowiązków przewidzianych w przepisach prawa podatkowego, lecz chodzi tu o takie prawa i obowiązki publicznoprawne, które istniały przed połączeniem spółek. Podobne stanowisko zajął WSA w Krakowie w nieprawomocnym wyroku z dnia 19 lutego 2014 r., I SA/Kr 2096/13⁴⁴, analizując prawo do odliczenia na poziomie spółki z o.o. s.k.a. (spółki komandytowo-akcyjnej, gdzie jedynym komplementariuszem jest spółka z o.o.), do której zostało wniesione w formie aportu przedsiębiorstwo prowadzone przez osobę fizyczną. Po dniu aportu do spółki wpływały faktury obejmujące dane tego przedsiębiorstwa, wystawione zarówno przed, jak i po dniu aportu. W opinii WSA w Krakowie: „Faktury, wystawione na firmę osoby fizycznej po dniu aportu nie dokumentują bowiem w sposób prawidłowo zdarzenia gospodarczego. Osoba fizyczna (jej firma) nie była w momencie wystawienia tych faktur podmiotem prowadzącym działalność gospodarczą, nie była też podatnikiem podatku od towarów i usług, nie mogła być nabywcą towarów i usług, wskazanych na fakturze. Aby skarżąca spółka mogła dokonać odliczenia podatku, faktury w taki sposób muszą zostać zatem skorygowane”.

3. Związek podatku naliczonego ze sprzedażą opodatkowaną

3.1. Wprowadzenie

W świetle tak dyrektywy 2006/112/WE, jak i ustawy o VAT prawo do odliczenia podatku naliczonego jest uzależnione od tego, czy nabywane świadczenia (towary i usługi) będą wykorzystywane do czynności opodatkowanych.

się przez przejęcie: 1) innej osoby prawnej (osób prawnych); 2) osobowej spółki handlowej (osobowych spółek handlowych)”.
⁴³ Gazeta Prawna 2012, nr 58, s. 3.

⁴⁴ Rzeczpospolita – Prawo i Praktyka 2014, nr 66, s. 4.

W związku z tym, w przypadku gdy towary lub usługi nabyte przez podatnika są wykorzystywane do dokonywania czynności zwolnionych od podatku lub niepodlegających opodatkowaniu podatkiem VAT, nie następuje ani pobór podatku należnego, ani odliczenie podatku naliczonego. Tym bardziej zatem „Podatek naliczony od wydatków poniesionych przez podatnika nie może uprawniać do odliczenia w zakresie, w jakim dotyczy działalności, która ze względu na brak jej gospodarczego charakteru nie należy do zakresu stosowania szóstej dyrektywy” (wyrok TSUE w sprawie *Securenta*⁴⁵, pkt 30, jak i podobnie np. wyrok w sprawie *Wollny*⁴⁶, pkt 20).

Kluczowe jest zatem, z punktu widzenia zakresu przedmiotowego, ustalenie zakresu związku, który powinien wystąpić między zakupami (podatkiem naliczonym) a sprzedażą opodatkowaną (podatkiem należnym).

3.2. Podatek naliczony – koncepcja związku bezpośredniego i cenotwórcza rola podatku naliczonego

Koncepcję związku bezpośredniego TSUE zapoczątkował wyrokiem w sprawie C-4/94 *BLP Group plc*⁴⁷. W kontekście wykładni obowiązującego wówczas art. 17 VI dyrektywy TSUE stanął na stanowisku, że sformułowanie „do transakcji” (ang. „for transactions”), oznacza, że aby zagwarantować prawo do odliczenia towary i usługi muszą mieć **bezpośredni i ścisły związek** (ang. „direct and immediate link”) z transakcjami opodatkowanymi, bez względu na ostateczny cel osiągnięty przez podatnika. Interpretacja taka uzasadniona jest, w opinii Trybunału, na gruncie art. 2 I dyrektywy i art. 17 ust. 3 lit. c VI dyrektywy. Niezwykle istotny w tym kontekście jest przywołany także przez Trybunał art. 2 akapit drugi I dyrektywy, z którego wynikał obowiązek wykazania związku bezpośredniego pomiędzy podatkiem naliczonym a czynnościami podatnika.

W świetle art. 2 akapit drugi I dyrektywy „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”. Obecnie zasadę tę wyraża art. 1 ust. 2 akapit drugi 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”. Warto przy tym zauważyć, że art. 2 akapit drugi I dyrektywy wskazywał na odliczenie podatku naliczonego poniesionego bezpośrednio w składnikach kosztów, co miało wzmacniać koncepcję związku bezpośredniego wypracowanego w orzecznictwie TSUE. Odpowiadający obecnie tej regulacji art. 1 ust. 2 akapit drugi dyrektywy 2006/112/WE

⁴⁵ Wyrok TSUE z dnia 13 marca 2008 r. w sprawie C-436/06 *Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG przeciwko Finanzamt Göttingen*, ECR [2008] I-01597.

⁴⁶ Wyrok TSUE z dnia 14 września 2006 r. w sprawie C-72/05 *Hausgemeinschaft Jörg und Stefanie Wollny przeciwko Finanzamt Landshut*, ECR [2006] I-8297.

⁴⁷ 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.

wskazuje natomiast na odjęcie kwoty podatku poniesionego bezpośrednio w **różnych składnikach kosztów**. Zatem na gruncie dyrektywy 2006/112/WE dopuszczalny jest związek podatku naliczonego poniesionego nie tylko „bezpośrednio w składnikach kosztów”, lecz także poniesionego bezpośrednio w różnych składnikach kosztów.

W konsekwencji TSUE uznał, że BLP nie miała prawa do potraktowania nabywanych usług prawniczych oraz księgowych jako usług związanych z ogółem działalności podatnika, skoro miały one bezpośredni związek z czynnością zwolnioną z VAT nieuprawniającą do odliczania (zbycie udziałów), także wtedy, gdy docelowym efektem transakcji miałyby być przeprowadzenie transakcji opodatkowanej⁴⁸. Zatem wykazanie bezpośredniego i ścisłego związku między zakupami (podatkiem naliczonym) a sprzedażą nieuprawniającą do odliczenia podatku naliczonego (sprzedażą zwolnioną z VAT) wyklucza odliczenie podatku naliczonego, tym samym wyłączając możliwość odliczenia poprzez wykazanie ogólnego związku podatku naliczonego z ogółem działalności opodatkowanej podatnika.

Trybunał po raz kolejny skonkretyzował wymóg bezpośredniego i ścisłego związku w wyroku w sprawie C-98/98 *Midland Bank plc*⁴⁹, nawiązując do sprawy BLP i wymogu bezpośredniości wynikającego wówczas z art. 2 I dyrektywy i VI dyrektywy. W opinii Trybunału bezpośredni i ścisły związek między poszczególną transakcją zakupową (*input transaction*) i daną transakcją sprzedażową (*output transaction*) lub transakcjami uprawniającymi do odliczenia podatku naliczonego jest konieczny zanim podatnik zyska uprawnienie do odliczenia i w celu określenia zakresu tego odliczenia (pkt 24 wyroku). Nawiązując do sprawy BLP Group, TSUE podkreślił, że aby skorzystać z prawa do odliczenia nabyte towary lub usługi muszą wykazywać bezpośrednie i ściśle powiązanie z transakcjami opodatkowanymi. Prawo do odliczenia VAT od tego rodzaju towarów i usług opiera się na założeniu, że wydatki poniesione na ich zakup stanowiły część składników kosztów (*cost components*) transakcji opodatkowanych. W związku z tym wydatki te muszą być częścią kosztów czynności sprzedaży, przy których wykorzystywane są nabyte towary i usługi. Z tego względu te właśnie składniki kosztów muszą generalnie pojawić się, zanim podatnik dokonał czynności opodatkowanych, których one dotyczą.

W sprawie *Midland Bank* TSUE doszedł do wniosku, że wydatki poniesione na zakup usług prawniczych dotyczących roszczenia odszkodowawczego od danej transakcji nie znajdują się w bezpośrednim i ścisłym związku z tą transakcją, czego wymaga art. 2 I dyrektywy. Jednak usługi nabywane w tym celu można, w opinii Trybunału, powiązać z ogółem działalności gospodarczej podatnika (koszty ogólne) i „jako takie stanowią składnik cen produktów przedsiębiorstwa”. Trybunał doszedł do wniosku, że: „Takie usługi mają zatem bezpośredni i ścisły związek z ogółem działalności podatnika”. Opierając się na tym założeniu, Trybunał stwierdził, że skoro podatnik wykonuje zarówno czynności uprawniające do odliczenia podatku naliczonego (czynności opodat-

⁴⁸ BLP argumentowała, że sprzedaż udziałów była konieczna do pozyskania środków na spłatę zobowiązań, które powstały w toku prowadzonej przez nią działalności opodatkowanej.

⁴⁹ Wyrok TSUE z dnia 8 czerwca 2000 r. w sprawie C-98/98 *Commissioners of Customs and Excise przeciwko Midland Bank plc*, ECR [2000] I-04177.

kowane), jak i czynności nieuprawniające do odliczenia podatku naliczonego (czynności zwolnione), to zakres prawa do odliczenia należy ustalić na podstawie proporcji określonej na podstawie art. 17 ust. 5 VI dyrektywy (obecnie art. 173 dyrektywy 2006/112/WE).

Gdy natomiast towary lub usługi nabyte przez podatnika zachowują związek z transakcjami zwolnionymi z podatku VAT lub nie są objęte jego zakresem stosowania, nie następuje ani pobór podatku należnego, ani odliczenie podatku naliczonego⁵⁰.

Wyrok w sprawie *Midland Bank* budzi uzasadnione wątpliwości w literaturze, zwłaszcza z uwagi na kryterium czasowe wyeksponowane przez Trybunał, w myśl którego, jeśli wydatek został poniesiony po dokonaniu czynności opodatkowanej i jest wynikiem tej czynności, to wówczas nie można wykazać bezpośredniego związku z tą transakcją⁵¹.

Trybunał w pierwszych wyrokach dotyczących związku podatku naliczonego ze sprzedażą opodatkowaną wyraźnie akceptuje wymóg wykazania bezpośredniego związku podatku naliczonego (zakupów) ze sprzedażą opodatkowaną. Dodatkowo TSUE ustanowił warunek, aby wykazać bezpośredni związek wydatku kluczowy dla odliczenia należy dowieść, że wydatek ten stanowi składnik kosztowy czynności (sprzedaży) opodatkowanej. Jednocześnie TSUE wskazuje na możliwość odliczenia (w sprawie *Midland Bank* proporcjonalnego), także gdy „usługi mają [...] bezpośredni i ścisły związek z ogółem działalności podatnika”. Zatem Trybunał uzasadnia tu odliczenie z uwagi na związek z ogółem działalności gospodarczej podatnika, a nie powiązania z konkretną transakcją opodatkowaną. Uzasadniając ten zakres odliczenia (rozwijany obszernie w późniejszym orzecznictwie), TSUE nie porzuca tezy o związku bezpośrednim, który ma wystąpić tym razem między wydatkami (podatkiem naliczonym) a ogólną działalnością podatnika.

Wydaje się, że w tym przypadku TSUE nieco sztucznie podtrzymuje koncepcję związku bezpośredniego. Należałoby raczej w tym przypadku mówić o związku pośrednim między zakupami a ogólną działalnością przedsiębiorstwa. Sztuczność koncepcji związku bezpośredniego w tym przypadku uwiadacznia zwłaszcza późniejsze orzecznictwo TSUE.

3.3. Podatek naliczony – związek bezpośredni a koszty ogólne

Koncepcja związku bezpośredniego i cenotwórczej funkcji podatku naliczonego nie wyklucza, w świetle orzecznictwa Trybunału, możliwości odliczenia podatku naliczonego tworzącego tzw. koszty ogólne. Niewątpliwie jest to korzystna linia interpretacyjna dla podatników, gdzie Trybunał w sposób „twórczy” dokonał wykładni wcześniej sformułowanego wymogu o bezpośrednim i ścisłym związku podatku naliczonego z czynnościami opodatkowanymi VAT. Choć zasadę tę można wyinterpretować także z wcześniejszego orzecznictwa, pełniejszej jej analizy dokonał TSUE w sprawie C-408/98 *Abbey*

⁵⁰ Tak m.in. w wyroku TSUE z dnia 30 marca 2006 r. w sprawie C-184/04 *Uudenkaupungin kaupunki*, ECR [2006] I-03039.

⁵¹ K. Lewandowski (w:) K. Lewandowski, P. Fałkowski, *Dyrektywa VAT 2006/112. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 530.

*National*⁵², dotyczącej odliczenia podatku naliczonego powstałego w związku z transakcją niepodlegającą VAT (zbycie przedsiębiorstwa). Na wstępie swej analizy Trybunał przypomniał, że warunkiem odliczenia jest wykazanie bezpośredniego i ścisłego związku między nabytymi towarami i usługami a sprzedażą opodatkowaną. Przypominając cenotwórczą funkcję podatku naliczonego, Trybunał skupił się na analizie, czy istnieje bezpośredni i ścisły związek między różnymi usługami nabytymi przez zbywcę w celu dokonania transferu całości lub części majątku przedsiębiorstwa a jedną lub większą ilością transakcji opodatkowanych.

Podatnik zbywca (*Abbey National*) argumentował, że skoro nabywca przedsiębiorstwa jest sukcesorem zbywcy, to kwoty podatku naliczonego powstałe po stronie zbywcy w związku z transferem przedsiębiorstwa mogły podlegać odliczeniu na podstawie transakcji opodatkowanych dokonanych przez nabywcę. Argumentacji tej Trybunał jednak nie zaakceptował, słusznie zauważając, że podatnik jest uprawniony do odliczenia podatku naliczonego w zakresie dokonywania swoich własnych czynności opodatkowanych. Ponadto TSUE podkreślił, że koncepcja *Abbey National* nie spełnia kryteriów wskazanych w art. 2 I dyrektywy, gdyż w żadnej mierze podatek naliczony związany z kosztami poniesionymi w związku ze zbyciem przedsiębiorstwa nie tworzy bezpośrednio składnika kosztów transakcji opodatkowanych po stronie nabywcy. Trudno nie zgodzić się z tą tezą Trybunału. Rzeczywiście nie występuje bezpośredni związek cenotwórczy podatku naliczonego zawartego w usługach poniesionych przez zbywcę przedsiębiorstwa z transakcjami opodatkowanymi wykonywanymi przez nabywcę. W tym sensie TSUE uznał, że usługi nabywane w związku z transferem przedsiębiorstwa nie wykazują bezpośredniego i ścisłego związku z jedną lub wieloma transakcjami opodatkowanymi dającymi prawo do odliczenia.

Na tym jednak nie kończy się analiza Trybunału. W uzasadnieniu wyroku w sprawie *Abbey National* TSUE podkreślił, że koszty poniesione w celu zbycia firmy lub jej części tworzą część ogólną kosztów działalności podatnika. Nawet w sytuacji transferu firmy, kiedy nabyte towary bądź usługi nie będą służyć wykonywaniu przez tego podatnika działalności gospodarczej (czynnościom podlegającym podatkowi VAT), należy przyjąć, że nabyte usługi bądź towary formują ogólną część kosztów działalności gospodarczej podatnika sprzed transferu. Każda inna wykładnia obowiązującego wówczas art. 17 VI dyrektywy godziłaby zdaniem Trybunału w neutralność systemu VAT. W konsekwencji, nawiązując do wymogów stawianych w swym wcześniejszym orzecznictwie, TSUE stwierdził, że nabyte towary lub usługi w celu zbycia przedsiębiorstwa lub jego części mają bezpośredni i ścisły związek z całokształtem działalności gospodarczej podatnika.

Tym samym intencją Trybunału było zapewne wykazanie ciągłości i spójności orzecznictwa, choć budzi to istotne wątpliwości, a teza o spełnieniu kryterium bezpośredniości wydaje się w tym przypadku sztuczna.

⁵² Wyrok TSUE z dnia 22 lutego 2001 r. w sprawie C-408/98 *Abbey National plc przeciwko Commissioners of Customs & Excise*, ECR [2001] I-01361.

Analogiczną analizę przeprowadził także Trybunał w sprawie C-465/03 *Kretztechnik*⁵³ w zakresie podatku naliczonego zawartego w cenie usług związanych z emisją akcji. Warto przy tym wskazać na wstępie na analizę konieczności wystąpienia związku podatku naliczonego ze sprzedażą opodatkowaną przedstawioną w opinii Rzecznika Generalnego Jacobsa, który zauważył, że: „[...] jeżeli nabywając jakieś dobro, handlowiec korzysta z usług brokera lub rzeczoznawcy, można powiedzieć, że koszt tych usług jest bezpośrednio, ściśle i w sposób wyłączny związany z nabyciem. Nie to jednak decyduje o tym, czy podatek VAT od tych usług podlega odliczeniu. Prawo do odliczenia musi być weryfikowane w oparciu o kwalifikację sprzedaży, na której potrzeby usługi są wykorzystywane. Czynności te zwykle obejmują dalszą dostawę dóbr lub towarów lub świadczenie usług, w których dobra te są wykorzystywane lub do których są włączone. Prawo do odliczenia będzie uzależnione od tego, czy ta dostawa jest opodatkowana czy też nie” (pkt 73 opinii). W opinii Rzecznika Generalnego: „Tak więc jeśli transakcja, z którą wydatek jest najściślej związany, nie należy do zakresu przedmiotowego podatku VAT, ponieważ w żadnym razie nie stanowi dostawy towarów lub świadczenia usług, nie ma ona znaczenia dla określenia prawa do odliczenia. Znaczenie ma tu ewentualny związek ze sprzedażą oraz okoliczność, czy jest ona opodatkowana” (pkt 74 opinii). „Dlatego też w sprawie *Kretztechnik* należy rozważyć kwestię, czy kapitał pozyskany w efekcie emisji akcji został wykorzystany dla celów jednej lub kilku czynności opodatkowanych” (pkt 75 opinii).

Trybunał – analogicznie jak Rzecznik Jacobs – uznał, że mimo iż emisja akcji jest czynnością, która nie należy do zakresu przedmiotowego wówczas obowiązującej VI dyrektywy (nie podlega VAT) oraz mając na uwadze, to że „[...] czynność ta została dokonana przez *Kretztechnik* celem podniesienia kapitału z korzyścią dla jej ogólnie pojętej działalności gospodarczej, należy uznać, iż poniesione koszty świadczeń uzyskanych przez tę spółkę w ramach owej czynności stanowią część kosztów ogólnych, a w konsekwencji stanowią element cenotwórczy jej towarów. Świadczenia takie pozostają w istocie w bezpośrednim i ścisłym związku z działalnością gospodarczą podatnika”.

W efekcie Trybunał przyjął, że *Kretztechnik* przysługuje prawo do odliczenia całości podatku naliczonego obciążającego wydatki poniesione przez tę spółkę w związku z różnymi świadczeniami wykonanymi na jej rzecz w ramach dokonywanej emisji akcji, pod warunkiem jednak, że wszystkie czynności wykonywane przez tę spółkę w toku jej działalności gospodarczej są opodatkowane. W tym sensie, gdyby *Kretztechnik* dokonywała jednocześnie czynności wykluczających prawo do odliczenia (czynności zwolnione z VAT), odliczenie podatku naliczonego następowałoby w sposób proporcjonalny.

Generalnie powyższe założenie powtórzył TSUE w sprawie C-435/05 *Investrand*⁵⁴, dokonując jednak paru interesujących uwag. Powołując się m.in. na sprawy *Midland Bank* czy *Abbey National*, Trybunał, przechodząc do wymogu związku bezpośredniego, zauważył, że: „Zgodnie z ustalonym orzecznictwem, aby można było przyznać podatnikowi prawo do odliczenia naliczonego po-

⁵³ Wyrok TSUE z dnia 26 maja 2005 r. w sprawie C-465/03 *Kretztechnik AG przeciwko Finanzamt Linz*, ECR [2005] I-04357.

⁵⁴ Wyrok TSUE z dnia 8 lutego 2007 r. w sprawie C-435/05 *Investrand BV przeciwko Staatssecretaris van Financiën*, ECR [2007] I-01315.

datku VAT i określić zakres tego prawa, **zasadniczo** [podkr. PS] konieczne jest istnienie bezpośredniego i ścisłego związku pomiędzy konkretną transakcją powodującą naliczenie podatku a jedną lub kilkoma transakcjami objętymi podatkiem należnym, które rodzą prawo do odliczenia” (pkt 23 wyroku). Następnie TSUE wskazał na element cenotwórczy podatku naliczonego⁵⁵. W odniesieniu do wcześniej wskazanego wymogu związku bezpośredniego Trybunał podkreślił, że: „Prawo do odliczenia zostaje zatem również przyznane podatnikowi nawet w przypadku braku bezpośredniego i ścisłego związku pomiędzy konkretną transakcją powodującą naliczenie podatku a jedną lub kilkoma transakcjami objętymi podatkiem należnym, które rodzą prawo do odliczenia, gdy koszty omawianych usług stanowią część jego kosztów ogólnych i jako takie stanowią element cenotwórczy dla dostarczanych towarów lub świadczonych usług”. W opinii Trybunału „Koszty te **w rzeczywistości** [podkr. PS] zachowują bezpośredni i ścisły związek z całą działalnością gospodarczą podatnika”.

Na kolejność i metodologię badania związku zwrócił uwagę TSUE w sprawie C-29/08 *AB SKF*⁵⁶, podkreślając, że: „Rzeczne prawo istnieje więc w przypadku, gdy podlegająca podatkowi VAT transakcja powodująca naliczenie podatku pozostaje w bezpośrednim i ścisłym związku z transakcją lub większą liczbą transakcji objętych podatkiem należnym, które rodzą prawo do odliczenia” (pkt 60 wyroku). Następnie Trybunał dodał: „**Jeżeli nie ma to miejsca** [podkr. PS], należy zbadać, czy wydatki poczynione celem nabycia towarów lub usług powodujących naliczenie podatku należą do wydatków ogólnych związanych z całością działalności gospodarczej podatnika”. Podatnik, badając oba warianty związku, powinien mieć na względzie, że w opinii Trybunału: „W jednym lub w drugim wypadku istnienie bezpośredniego i ścisłego związku zakłada, iż koszt świadczeń powodujących naliczenie podatku jest włączony odpowiednio w cenę poszczególnych transakcji objętych podatkiem należnym lub w cenę towarów lub usług świadczonych przez podatnika w ramach jego działalności gospodarczej”.

Nieco więcej światła na koncepcję związku bezpośredniego rzuca wyrok TSUE w sprawie C-104/12 *Finanzamt Köln-Nord przeciwko Wolframowi Beckerowi*⁵⁷. Spór dotyczył prawa do odliczenia podatku naliczonego przez spółkę A, związanego z nabyciem usług adwokackich związanych z postępowaniem karnym prowadzonym przeciwko P. Beckerowi jako członkowi zarządu i głównemu udziałowcowi spółki z ograniczoną odpowiedzialnością oraz P. (członkowi zarządu), podejrzewanych o wykorzystywanie przed udzieleniem zamówienia poufnych informacji dotyczących ofert złożonych przez konkurentów⁵⁸.

⁵⁵ „Prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego przy nabyciu towarów lub usług zakłada, iż wydatki poczynione celem ich nabycia stanowiły element cenotwórczy transakcji obciążonych podatkiem należnym, rodzących prawo do odliczenia” (pkt 23 wyroku).

⁵⁶ Wyrok TSUE z dnia 29 października 2009 r. w sprawie C-29/08 *Skatteverket przeciwko AB SKF*, ECR [2009] I-10413.

⁵⁷ Wyrok TSUE z dnia 21 lutego 2013 r. w sprawie C-104/12 *Finanzamt Köln-Nord przeciwko Wolframowi Beckerowi*, niepubl.

⁵⁸ Zgodnie z umowami o świadczenie usług klientami pełnomocnika procesowego W. Beckera byli: on sam jako podejrzany oraz spółka A, a klientami pełnomocnika reprezentującego P byli: on sam jako podejrzany oraz spółka A. Obie umowy były podpisane ze strony klientów w imieniu spółki A i z jej pieczęcią przez W. Beckera oraz P jako członków zarządu.

W toku postępowania sądowego i podatkowego powstała wątpliwość, czy związek bezpośredni konieczny dla uzasadnienia prawa do odliczenia uzależniony jest od istoty nabywanego świadczenia, czy też od przyczyny jego nabycia.

Niemiecki Federalny Sąd Finansowy zadał TSUE następujące pytania prejudycjalne: „1) Czy bezpośredni związek uważany za decydujący w dokonanej w orzecznictwie Trybunału wykładni zwrotu »do celów zawieranych transakcji podlegających opodatkowaniu« w rozumieniu art. 17 ust. 2 lit. a) [VI dyrektywy] określa się: – z uwzględnieniem istoty świadczenia nabywanego przez podatnika (w niniejszej sprawie: czynności obrońcy zmierzające do uniewinnienia osoby fizycznej w postępowaniu karnym), czy – z uwzględnieniem przyczyny nabywanego świadczenia (w niniejszej sprawie: działalność gospodarcza podatnika, w ramach której osoba fizyczna miała dopuścić się czynu karalnego)? 2) Jeśli należy uwzględnić przyczynę: czy podatek, który zamawia świadczenie wspólnie z pracownikiem, jest zgodnie z art. 17 ust. 2 lit. a) [VI dyrektywy] uprawniony do pełnego czy tylko częściowego odliczenia podatku naliczonego i jakie warunki odnoszą się w przypadku nabycia świadczenia przez wielu odbiorców do wystawienia faktury zgodnie z art. 22 ust. 3 lit. b) tiret piąte [VI dyrektywy]”.

Trybunał zaznaczył, powołując się pośrednio na sprawę *Midland Bank*, że: „Trybunał nie uznał za możliwe określenia w sposób precyzyjny charakteru owego »bezpośredniego związku«, jaki powinien zachodzić między transakcją na wcześniejszym a transakcją na późniejszym etapie obrotu. Biorąc bowiem pod uwagę różnorodność transakcji handlowych i gospodarczych, nie jest możliwe określenie we właściwy sposób, w każdym wypadku, stosunku, jaki musi istnieć między transakcjami na wcześniejszym a transakcjami na późniejszym etapie obrotu, by powstało prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT”. Następnie TSUE wskazał, że krajowe sądy i organy podatkowe, badając wypełnienie przez podatnika kryterium bezpośredniego związku, powinny „[...] brać pod uwagę wszelkie okoliczności, w jakich przebiegały rozpatrywane transakcje [...] i uwzględnić tylko te spośród nich, które były w sposób obiektywny związane z opodatkowaną działalnością podatnika”. W opinii Trybunału kluczowe jest uwzględnienie istoty transakcji (rzeczywista charakterystyka nabywanych towarów lub usług)⁵⁹. Okoliczność, że ustalenia bezpośredniego związku między świadczeniem konkretnych usług a całością opodatkowanej działalności gospodarczej należy dokonywać na podstawie 1) **istoty owych usług**, nie wyklucza jednak możliwości wzięcia również pod uwagę 2) wyłącznej przyczyny rozpatrywanej transakcji, którą należy uznać za kryterium określenia jej istoty.

W konsekwencji TSUE uznał, że usługi świadczone przez adwokatów w celu ochrony przed sankcjami karnymi osób fizycznych, członków organu spółki będącej podatnikiem, nie powodują powstania po stronie owej spółki pra-

⁵⁹ Zasadzie tej, w opinii TSUE, nie przeczy fakt, jak stwierdził w pkt 33 i 36 wyroku w sprawie *Investrand*, że w sytuacji, gdy działalność opodatkowana nie jest jedyną przyczyną poniesienia określonych kosztów i wydatków, nie można owych kosztów i wydatków uznać za bezpośrednio związane ze wskazaną działalnością. Broniąc swej wcześniejszej argumentacji, Trybunał wskazał, że: „[...] jak to w istocie wynika z pkt 33 omawianego wyroku, że nawet gdyby spółka *Investrand BV* nie prowadziła działalności opodatkowanej, poniosłaby rozpatrywane koszty, w związku z czym kosztów tych nie można uznać za poniesione w związku z działalnością opodatkowaną tej spółki”.

wa do odliczenia – jako podatku naliczonego – podatku VAT należnego od tych usług. Trybunał zwrócił przy tym uwagę, że na tle analizowanego stanu faktycznego kluczowe było to, że: 1) świadczone przez adwokatów usługi będące przedmiotem sprawy głównej miały bezpośrednio na celu ochronę prywatnych interesów obu oskarżonych, ściganych z powodu czynów zabronionych popełnionych przez nich osobiście; 2) postępowanie karne zostało wszczęte wyłącznie przeciwko oskarżonym jako osobom fizycznym, a nie przeciwko spółce A, mimo że postępowanie przeciwko tej spółce byłoby prawnie dopuszczalne oraz 3) okoliczność, iż krajowe prawo cywilne zobowiązuje przedsiębiorstwo takie jak spółka występująca w postępowaniu głównym do ponoszenia kosztów obrony w postępowaniu karnym interesów swoich organów, jest pozbawiona znaczenia dla wykładni i stosowania przepisów dotyczących wspólnego systemu podatku VAT.

Sąd odsyłający słusznie zwrócił uwagę, że nie doszłoby do świadczenia usług przez obu adwokatów, gdyby nie działalność spółki przynosząca obrót, a więc opodatkowana, w związku z czym w opinii sądu niemieckiego istnieje związek przyczynowy między kosztami związanymi z tymi usługami a całością działalności gospodarczej spółki. Jak jednak podkreślił TSUE: „[...] taki związek przyczynowy nie stanowi bezpośredniego związku w rozumieniu orzecznictwa Trybunału. Jak zauważa sam sąd odsyłający, brak jest związku prawnego między postępowaniem karnym a spółką A, w związku z czym usługi świadczone przez adwokatów należy uznać za pozostające w całości poza sferą opodatkowanej działalności tej spółki”.

Także w wyroku w sprawie C-26/12 *Fiscale eenheid PPG Holdings BV cs te Hoogezand*⁶⁰ Trybunał odniósł się w jednym z wątków do kwestii związku podatku naliczonego z czynnościami opodatkowanymi. Trybunał stanął na stanowisku, że podatnik (PPG), który utworzył fundusz emerytalny w formie podmiotu odrębnego pod względem prawnym i podatkowym, w celu zapewnienia praw do emerytury swym pracownikom i byłym pracownikom, jest uprawniony do odliczenia VAT, który zapłacił od świadczeń związanych z zarządzaniem i funkcjonowaniem owego funduszu, pod warunkiem że istnienie bezpośredniego i ścisłego związku wynika ze wszystkich okoliczności danych transakcji. W opinii TSUE: „Tworząc fundusz, PPG spełniła ustawowy obowiązek ciążyący na niej jako na pracodawcy i, w zakresie w jakim koszty świadczeń uzyskanych przez PPG w tych ramach stanowią część jej kosztów ogólnych – czego zbadać należy do sądu odsyłającego – jako takie stanowią element cenotwórczy towarów PPG”.

3.4. Zakres związku podatku naliczonego ze sprzedażą opodatkowaną w orzecznictwie sądów administracyjnych oraz interpretacjach Ministerstwa Finansów

Zakres i metodologia ustalania związku podatku naliczonego z czynnościami opodatkowanymi budzi również kontrowersje na gruncie orzecznictwa

⁶⁰ Wyrok TSUE z dnia 18 lipca 2013 r. w sprawie C-26/12 *Fiscale eenheid PPG Holdings BV cs te Hoogezand przeciwko Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen*, niepubl.