

PRAWO DO ODLICZENIA VAT W ŚWIETLE ORZECZNICTWA TSUE

Beata Rogowska-Rajda, Tomasz Tratkiewicz

ZAGADNIENIA PODATKOWE

PRAWO DO ODLICZENIA VAT W ŚWIETLE ORZECZNICTWA TSUE

Beata Rogowska-Rajda, Tomasz Tratkiewicz

ZAGADNIENIA PODATKOWE

Stan prawny na 1 kwietnia 2018 r.

Recenzent

Prof. zw. dr hab. Teresa Famulska

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Kinga Zajęc

Opracowanie redakcyjne

JustLuk

Łamanie

Wolters Kluwer Polska / JustLuk

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub 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.

The logo for 'prawolubni' features the word in a lowercase, serif font. Above the letter 'i' is a small heart symbol. Below the text is a decorative horizontal line with a wavy, scalloped pattern.

SZANUJMY PRAWO I WŁASNOŚĆ

Więcej na www.legalnakultura.pl

POLSKA IZBA KSIĄŻKI

© Copyright by

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2018

ISBN 978-83-8124-498-5

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 22 535 82 19

e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

www.wolterskluwer.pl

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	11
Przedmowa	13
Wprowadzenie	15
Rozdział I	
Powstanie prawa do odliczenia podatku naliczonego	19
1. Działanie w charakterze podatnika – pierwszy podstawowy warunek powstania prawa do odliczenia podatku naliczonego	19
1.1. Rozwiązania unijne	19
1.2. Rozwiązania polskie	23
2. Związek z wykonywaniem czynności opodatkowanych VAT – drugi podstawowy warunek powstania prawa do odliczenia podatku naliczonego	24
2.1. Rozwiązania unijne	24
Istnienie związku z czynnościami opodatkowanymi VAT	24
Bezpośredni charakter związku z czynnościami opodatkowanymi VAT	26
Wykorzystanie zakupionych towarów lub usług do czynności opodatkowanych VAT	28
„Cenotwórczość” kosztów	30
Ciągłość bezpośredniego związku z czynnościami opodatkowanymi VAT	31
Przykładowe oceny dokonane przez Trybunał	33
2.2. Rozwiązania polskie	35
3. Ustalenie zakresu prawa do odliczenia podatku naliczonego w przypadku nabycia towarów lub usług związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej i pozostającej poza systemem VAT	36
3.1. Rozwiązania unijne	36
3.2. Rozwiązania polskie	39

4. Ustalenie zakresu prawa do odliczenia podatku naliczonego w przypadku nabycia towarów lub usług związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej i celami prywatnymi.....	40
4.1. Rozwiązania unijne.....	40
4.2. Rozwiązania polskie.....	45
5. Ustalenie zakresu prawa do odliczenia podatku naliczonego w przypadku nabycia towarów lub usług związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej – opodatkowanej i zwolnionej z podatku VAT ...	46
5.1. Rozwiązania unijne.....	46
5.2. Rozwiązania polskie.....	48

Rozdział II

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

6.2. Odliczanie podatku naliczonego w przypadku transakcji objętych zasadami ogólnymi	86
6.3. Odliczanie podatku naliczonego w przypadku transakcji objętych odwrotnym obciążeniem	88
6.4. Odliczanie podatku naliczonego w przypadku transakcyjnego wewnątrzspółnotowego nabycia towarów	89
6.5. Odliczanie podatku naliczonego w przypadku importu towarów	90
6.6. Odliczanie podatku naliczonego przez podatników stosujących metodę kasową.....	90
6.7. Możliwość odliczenia podatku naliczonego w kolejnych okresach rozliczeniowych	91

Rozdział III

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

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

Rozdział IV

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

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

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

- druga dyrektywa – druga dyrektywa Rady 67/228/EWG z 11.04.1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych – struktura i sposób stosowania wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. WE L 71, s. 1303)
- dyrektywa 2006/112/WE, dyrektywa – dyrektywa 2006/112/WE Rady z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 347, s. 1, ze zm.)
- dyrektywa 2008/9/WE – dyrektywa Rady 2008/9/WE z 12.02.2008 r. określająca szczególne 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, s. 23, ze zm.)
- k.c. – ustawa z 23.04.1964 – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2017 r. poz. 459 ze zm.)
- Konstytucja RP – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
- rozporządzenie nr 282/2011 – rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) nr 282/2011 z 15.03.2011 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 77, s. 1, ze zm.)
- szósta dyrektywa – szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z 17.05.1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.Urz. WE L 145, s. 1, ze zm.)
- ustawa o VAT – ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2017 r. poz. 1221 ze zm.)
- ustawa o VAT z 1993 r. – ustawa z 8.01.1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.)

Inne

- NSA – Naczelny Sąd Administracyjny
- TS, TSUE, Trybunał – Trybunał Sprawiedliwości – ponieważ w monografii są wykorzystywane orzeczenia TS z różnych okresów czasowych, przyjęto zasadę używania nazwy Trybunał Sprawiedliwości
- UE – Unia Europejska
- WSA – wojewódzki sąd administracyjny

PRZEDMOWA

Monografia Beaty Rogowskiej-Rajdy i Tomasza Tratkiewicza dotyczy najistotniejszego aspektu funkcjonowania podstawowej zasady systemu VAT – zasady neutralności tego podatku dla samego podatnika.

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

Autorzy w ciekawy, uporządkowany i – co należy podkreślić – kompleksowy sposób prezentują poszczególne aspekty prawa do odliczenia VAT w świetle orzeczeń TSUE, czyniąc to w kontekście unijnym, jak i odnosząc je do uwarunkowań polskich, a nie-

kiedy do poglądów sądów krajowych. Trafnie podkreślono we wprowadzeniu autorów, że monografia kierowana jest w szczególności do pasjonatów „świata VAT”, dla których jest on polem nieustającej przygody – nieskrępowanej zbyt wieloma innymi gałęziami prawa, w tym prawa cywilnego, karnego czy rodzinnego.

Adam Bącał, Sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego

WPROWADZENIE

Do fundamentalnych cech podatku od wartości dodanej należy zaliczyć zasadę neutralności. Jest ona przeniesieniem przez prawodawcę unijnego na grunt VAT ogólnej zasady równego traktowania¹. Realizacja tej zasady następuje poprzez pomniejszenie u podatnika podatku należnego z tytułu sprzedaży towarów i usług o kwoty podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług związanych z jego działalnością gospodarczą. Prawo do odliczenia VAT naliczonego stanowi integralną część mechanizmu rozliczania VAT i ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru VAT należnego lub zapłaconego od towarów i usług nabywanych przez niego w ramach działalności gospodarczej. Z ekonomicznego punktu widzenia ciężar VAT nakładanego na różnych etapach jest ponoszony przez każdorazowego kontrahenta i ostatecznie wyłącznie przez konsumenta². Prawidłowe stosowanie zasad odliczania VAT to nie tylko właściwa realizacja zasady neutralności, lecz również zapewnienie ochrony przed nadużyciami w tym podatku, zwłaszcza że mechanizm odliczania i następnie zwrotu podatku jest powszechnie wykorzystywany przez oszustów. Z tego też powodu kwestie dotyczące prawa do odliczenia podatku naliczonego należą, w ocenie autorów, do fundamentalnych w systemie VAT. Tezę tę potwierdza także bardzo duża liczba orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości w tym obszarze. Zagadnienie prawa do odliczenia jest bowiem wieloaspektowe i wywołuje wiele wątpliwości. Zadanie, jakie postawili przed sobą autorzy, wiąże się z próbą przedstawienia kompleksowego opracowania wszystkich aspektów przysługującego podatnikom prawa do odliczenia w świetle dotychczasowych orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości, od warunków i momentu jego powstania, przez ustalenie zakresu oraz warunków i terminów jego realizacji, aż do ostatecznego jego dostosowania w ramach korekt. Niezwykle istotne i zarazem najbardziej problematyczne są sytuacje, w których dopuszczalne jest wyłączenie lub ograniczenie tego prawa, oraz sytuacje uprawniające lub zobowiązujące do dokonania korekty już odliczonego podatku naliczonego, dlatego tym aspektom zostanie poświęcona szczególna uwaga.

¹ Wyrok TS z 29.10.2009 r., C-174/08, NCC Construction Danmark A/S v. Skatteministeriet, EU:C:2009:669, pkt 41–43.

² Opinia Rzecznika Generalnego z 22.09.2011 r., C-524/10, Komisja Europejska v. Republika Portugalska, EU:C:2011:613, pkt 1; T. Famulska, *Teoretyczne i praktyczne aspekty funkcjonowania podatku od wartości dodanej*, Katowice 2007, s. 20.

Kompleksowemu, w formie monografii, omówieniu najważniejszych aspektów związanych z odliczaniem podatku naliczonego podporządkowano jej treść, którą ujęto w czterech rozdziałach.

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

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

W monografii podstawowym materiałem badawczym były przepisy dyrektywy 2006/112/WE, blisko 300 orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości oraz ponad 40, przedstawianych przed ich wydaniem, opinii Rzeczników Generalnych, dotyczących prawa do odliczenia podatku naliczonego. Przeważająca część przywołanych w monografii wyroków Trybunału Sprawiedliwości dotyczy wykładni szóstej dyrektywy. Ponieważ przepisy tej dyrektywy zostały (poza drobnymi wyjątkami) wiernie odzwierciedlone w dyrektywie 2006/112/WE, wypracowane w tym zakresie orzecznictwo TSUE znajduje zastosowanie na gruncie dyrektywy 2006/112/WE. Dlatego dla lepszej czytelności analiz w monografii dostosowano wyroki dotyczące szóstej dyrektywy do odpowiednich przepisów dyrektywy 2006/112/WE. Rozważając kwestie prawa do odliczenia, sięgano także do zagranicznej i krajowej literatury przedmiotu oraz orzecznictwa polskich sądów administracyjnych.

Prawo z dziedziny VAT nie zawsze jest od razu zrozumiałe³. Monografia ma pomóc w wyjaśnieniu „świata VAT, w którym – niczym w podatkowym parku rozrywki – rzeczywistość i zasady prawa są zawieszane lub odwrócone”⁴, obserwowanego z perspektywy osób uczestniczących w procesie implementowania unijnego porządku prawnego do polskich przepisów dotyczących VAT oraz uczestniczących w postępowaniach przed Trybunałem Sprawiedliwości. Autorzy mają nadzieję, że monografia ułatwi praktykom – doradcom podatkowym, urzędnikom skarbowym, osobom prowadzącym działalność gospodarczą oraz wszystkim innym osobom zajmującym się profesjonalnie tym podatkiem, a także studentom wydziałów prawa, administracji i ekonomii, pragnącym pogłębić wiedzę z tego obszaru – zrozumienie zasad rządzących systemem VAT w najważniejszym jego aspekcie, tzn. odliczania podatku naliczonego. Niewątpliwie powinna ona zaciekać pasjonatów tego podatku, do których zaliczają się również autorzy, dla których zagadnienia dotyczące VAT to niezapomniane emocje i nieustanna łamigłówka intelektualna. Orzeczenia Trybunału są bowiem jak wielobarwne puzzle, a interpretowanie przepisów dyrektywy to nic innego jak układanie z tych puzzli właściwej, skomponowanej kolorystycznie układanki. Cała trudność polega jednak na tym, że nie istnieją wzory z pudełka na opakowaniu i za każdym razem układanka może wyglądać inaczej – ale w tym właśnie cały urok i magia tego podatku. Kolorytu tym układankom dodają często błyskotliwe opinie Rzeczników Generalnych, które nie tylko wzbogacają naszą wiedzę prawniczą, ale też wizualizując pewne pojęcia, np. za pomocą odniesień do mitologii rzymskiej⁵, sprawiają, że rozumienie pewnych zjawisk wydaje się łatwiejsze. Podkreślenia przy tym wymaga również to, że istotna część tych unijnych układanek powstaje na kanwie pytań prejudycjalnych zadawanych przez polskie sądy administracyjne, które korzystając z rady „starszego brata”, niekiedy nawet w sprawach pozornie mniej skomplikowanych prowadzą do rozstrzygnięć mających praktyczne znaczenie – jeśli nie we wszystkich, to w większości państw członkowskich Unii Europejskiej. Czytelnikom monografii autorzy życzą zatem nie tylko intelektualnej ucztę, ale przede wszystkim odnalezienia odpowiedzi na nurtujące ich pytania. Autorzy zachęcają także czytelników do podzielenia się przemyśleniami co do niniejszego opracowania pod następującymi adresami mailowymi autorów: beata.rogowska-rajda@ue.katowice.pl oraz tomasz.tratkiewicz@gmail.com.

Warszawa, marzec 2018 r.

Autorzy

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

⁴ Opinia Rzecznika Generalnego z 19.07.2012 r., C-174/11, Finanzamt Steglitz v. Ines Zimmermann, EU:C:2012:493, pkt 1. Słowa te przypisywane sędziemu Stephenowi Sedley, mające oddawać komplikacje związane ze stosowaniem i wykładnią dotyczącą VAT, nie wynikają według Rzecznika Generalnego z samego VAT, ale z prób lawirowania tym podatkiem.

⁵ Opinia Rzecznika Generalnego z 22.02.2018 r., C-665/16, Minister Finansów v. Gmina Wrocław, EU:C:2018:112, pkt 1–2.

Rozdział I

POWSTANIE PRAWA DO ODLICZENIA PODATKU NALICZONEGO

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

1.1. Rozwiązania unijne

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

¹ Dz.Urz. UE L 347, s. 1, ze zm.

² Wyroki TS: z 26.05.2005 r., C-465/03, Kretztechnik AG v. Finanzamt Linz, EU:C:2005:320, pkt 20; z 4.06.2009 r., C-102/08, Finanzamt Düsseldorf-Süd v. SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft mbH & Co. Objekt Offenbach KG, EU:C:2009:345, pkt 70; z 29.10.2009 r., C-29/08, Skatteverket v. AB SKF, EU:C:2009:665, pkt 55; z 18.07.2013 r., C-124/12, AES-3C Maritza East 1 EOOD v. Direktor na Direkcija „Obzhalwane i upravljenje na izpylnienieto” pri Centralno upravljenje na Nacionalnata agencija za prihodite, Płowdiw, EU:C:2013:488, pkt 25; z 14.09.2017 r., C-132/16, Direktor na Direkcija „Obzhalwane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia v. „Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments” EOOD, EU:C:2017:683, pkt 25.

³ Wyroki TS: z 14.02.1985 r., C-268/83, D.A. Rompelman i E.A. Rompelman-Van Deelen v. Minister van Financiën, EU:C:1985:74, pkt 19; z 29.04.2004 r., C-137/02, Finanzamt Offenbach am Main-Land v. Faxworld Vorgründungsgesellschaft Peter Hünninghausen und Wolfgang Klein GbR, EU:C:2004:267, pkt 37; z 13.03.2008 r., C-437/06, Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG v. Finanzamt Göttingen, EU:C:2008:166, pkt 25; z 12.02.2009 r., C-515/07, Vereniging Noordelijke Land- en

Z art. 168 dyrektywy wynika, że w sytuacji, gdy podatnik działający w takim charakterze w chwili nabycia dobra używa tego dobra na potrzeby opodatkowanych transakcji, jest uprawniony do odliczenia VAT podlegającego zapłacie lub zapłaconego za wspomniane dobro⁴. Dobra i usługi mogą zostać nabyte przez osobę działającą w charakterze podatnika na potrzeby działalności gospodarczej, nawet jeśli nie są one bezpośrednio wykorzystywane do celów tej działalności gospodarczej⁵. Zgodnie z przepisem art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE pojęcie podatnika definiuje się z uwzględnieniem pojęcia działalności gospodarczej. Fakt prowadzenia takiej działalności, potwierdzony przez obiektywne okoliczności zamiaru jej wykonywania, uzasadnia bowiem uznanie podmiotu za podatnika⁶. Działając w takim charakterze, ma on zatem – zgodnie z art. 167 dyrektywy 2006/112/WE – prawo do natychmiastowego odliczenia VAT należnego lub zapłaconego od wydatków, w tym wydatków inwestycyjnych, dokonanych na potrzeby transakcji, jakich dokonuje lub zamierza dokonać, które uprawniają do odliczenia, bez konieczności oczekiwania na rzeczywiste rozpoczęcie działalności, a nawet wówczas, gdy faktycznie nie dojdzie do jej rozpoczęcia⁷. To prawo do odliczenia powstaje zgodnie z art. 63 i 167 dyrektywy w chwili, gdy podatek podlegający odliczeniu staje się wymagalny, to znaczy – co do zasady – w momencie dostarczenia podatnikowi nabywanego towaru lub wykonania dla podatnika zamawianej usługi.

Kwestia, czy podatnik działał w takim charakterze na potrzeby działalności gospodarczej i zaliczył zakupione towary i usługi do majątku przedsiębiorstwa⁸, stanowi okoliczność faktyczną, którą należy oceniać z uwzględnieniem całości okoliczności dotyczących sprawy, wśród których znajdują się charakter danego towaru i okres, jaki upłynął po-

Tuinbouw Organisatie v. Staatssecretaris van Financiën, EU:C:2009:88, pkt 27; z 22.12.2010 r., C-438/09, Bogusław Juliusz Dankowski v. Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi, EU:C:2010:818, pkt 24; z 16.02.2012 r., C-118/11, Eon Aset Menidjunt OOD v. Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, EU:C:2012:97, pkt 43; z 8.05.2013 r., C-271/12, Petroma Sports SA i in. v. État belg, EU:C:2013:297, pkt 23; C-132/16, pkt 26.

⁴ Wyroki TS: z 11.07.1991 r., C-97/90, Hansgeorg Lennartz v. Finanzamt München III, EU:C:1991:315, pkt 8; z 21.04.2005 r., C-25/03, Finanzamt Bergisch Gladbach v. HE, EU:C:2005:241, pkt 43; z 2.06.2005 r., C-378/02, Waterschap Zeeuws Vlaanderen v. Staatssecretaris van Financiën, EU:C:2005:335, pkt 32; z 22.03.2012 r., C-153/11, Klub OOD v. Direktor na Direkcija „Obzhalvane i upravlenie na izpylnenie-to” – Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prihodite, EU:C:2012:163, pkt 36; z 22.10.2015 r., C-126/14, „Sveda” UAB v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, EU:C:2015:712, pkt 18.

⁵ Wyroki TS: C-97/90, pkt 14; C-126/14, pkt 19.

⁶ Wyroki TS: z 3.03.2005 r., C32/03, I/S Fini H v. Skatteministeriet, EU:C:2005:128, pkt 19; z 15.09.2011 r., C-180/10 i C-181/10, Jarosław Słaby v. Minister Finansów (C-180/10) oraz Emilian Kuć i Halina Jeziorska-Kuć v. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (C-181/10), EU:C:2011:589, pkt 43.

⁷ Wyroki TS: C-268/83, pkt 23; C-97/90, pkt 20; z 29.02.1996 r., C-110/94, Intercommunale voor zewaterontzitting (INZO) v. Belgische Staat, EU:C:1996:67, pkt 16, 17; z 15.01.1998 r., C-37/95, Belgische Staat v. Ghent Coal Terminal NV, EU:C:1998:1, pkt 17; z 8.06.2000 r., C-400/98, Finanzamt Goslar v. Brigitte Breitsohl, EU:C:2000:304, pkt 34; z 29.11.2012 r., C-257/11, SC Gran Via Moinești SRL v. Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF) i Administrația Finanțelor Publice București Sector 1, EU:C:2012:759, pkt 27.

⁸ Wyroki TS: z 8.03.2001 r., C415/98, Laszlo Bakcsi v. Finanzamt Fürstentfeldbruck, EU:C:2001:136, pkt 28 i 29; C-118/11, pkt 56–59.

między jego nabyciem a wykorzystaniem do celów działalności gospodarczej tego podatnika⁹. Przy takiej analizie można przykładowo również wziąć pod uwagę kwestię, czy zostały podjęte czynne działania w celu dokonania zagospodarowania i uzyskania zezwoleń prawnych wymaganych do zawodowego użytkowania towaru¹⁰. Okoliczność, że nabywany towar nadaje się wyłącznie do wykorzystania gospodarczego¹¹, z reguły wystarcza, aby uznać, iż jego właściciel zaliczył go do majątku przedsiębiorstwa i wykorzystuje go (lub będzie wykorzystywał) na potrzeby działalności gospodarczej w celu uzyskiwania z tego tytułu stałego dochodu. Jeżeli natomiast dane dobro ze względu na swój charakter może być wykorzystywane zarówno do celów gospodarczych, jak i prywatnych (bądź też innych pozostających poza sferą VAT)¹², to aby ustalić, czy jest ono używane (lub będzie używane) rzeczywiście w celu uzyskania z tego tytułu stałego dochodu, należy zbadać ogół okoliczności, w jakich jest (lub będzie) ono wykorzystywane¹³. Ustalenia te powinny znaleźć poparcie w obiektywnych dowodach¹⁴. W badaniu tych okoliczności jedną z metod pozwalających na sprawdzenie, czy dana działalność jest prowadzona w celu uzyskania stałego dochodu, może być porównanie z jednej strony okoliczności, w jakich zainteresowany w rzeczywistości wykorzystuje majątek, a z drugiej strony okoliczności, w jakich zwykle jest prowadzona odpowiadająca temu wykorzystaniu działalność gospodarcza¹⁵. Jeśli natomiast kryteria dotyczące rezultatów danej działalności nie pozwalają na ustalenie, czy działalność jest wykonywana w celu uzyskiwania stałego dochodu, to długość okresu, w którym dokonywano dostaw, liczba klientów i kwota dochodów stanowią czynniki, które jako część okoliczności sprawy mogą być uwzględnione wraz z innymi podczas tego badania¹⁶.

Jeżeli natomiast nabywane dobro nie jest (lub nie będzie) używane do celów działalności gospodarczej podatnika, lecz podatnik wykorzystuje je (lub będzie je wykorzystywał) wyłącznie do działalności pozostającej poza systemem VAT lub prywatnego użytku, prawo do odliczenia może w ogóle nie powstać¹⁷.

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

⁹ Wyroki TS: C-415/98, pkt 29; C-118/11, pkt 58; C-153/11, pkt 40; C-126/14, pkt 21.

¹⁰ Wyrok TS C-153/11, pkt 41.

¹¹ Przykładowo, podatnik buduje halę magazynową czy kupuje samochód dostawczy powyżej 3,5 tony.

¹² Przykładowo podatnik kupuje jacht, samochód osobowy lub komputer, buduje dom mieszkalny, kupuje wyposażenie do mieszkania.

¹³ Wyroki TS: z 26.09.1996 r., C-230/94, Renate Enkler v. Finanzamt Homburg, EU:C:1994:352, pkt 27; z 19.07.2012 r., C-263/11, Ainārs Rēdlihs v. Valsts ieņēmumu dienests, EU:C:2012:497, pkt 34, 35.

¹⁴ Opinia Rzecznika Generalnego z 22.04.2015 r., C-126/14, „Sveda” UAB v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, EU:C:2015:254, pkt 22.

¹⁵ Wyroki TS: C-230/94, pkt 28; C-263/11, pkt 35.

¹⁶ Wyroki TS: C-230/94, pkt 29; C-263/11, pkt 38.

¹⁷ Wyroki TS: C-97/90, pkt 9; C-25/03, pkt 43.