

I

Odliczenie i zwrot podatku naliczonego to podstawowe „mechanizmy” funkcjonowania podatku od towarów i usług. Przyznanie uprawnienia do odliczenia i zwrotu nie tylko jest przy tym istotne dla skutków podatku VAT ocenianych w kraju, lecz także wiąże się z realizacją jednej z podstawowych zasad wspólnego systemu podatku VAT. Dlatego też kompleksowa analiza odliczenia i zwrotu podatku naliczonego ma ogromne znaczenie zarówno dla oceny skutków podatku VAT w kraju, jak i na obszarze Unii Europejskiej.

Mimo sporej ilości literatury dotyczącej funkcjonowania podatku VAT brakuje na rynku wydawniczym monografii, która w sposób kompleksowy omawiałaby całość zagadnień dotyczących konstrukcji prawnopodatkowych odliczenia i zwrotu podatku naliczonego. Szczególne znaczenie ma tutaj umiejętne wiązanie zagadnień teoretycznych dotyczących istoty konstrukcji prawnej odliczenia i zwrotu z analizą regulacji prawnych, zarówno krajowych, jak i unijnych. Z tego punktu widzenia niezwykle istotne są te rozważania, które dotyczą ograniczeń i wyłączeń prawa do odliczenia. Wydaje się, że zagadnienia te są najistotniejsze w ramach realizacji prawa do odliczenia podatku naliczonego. Zakres ograniczeń i wyłączeń z jednej strony nie może bowiem znacznie utrudniać realizacji tego uprawnienia, z drugiej zaś stanowi pewien obraz ścierania się fiskalnych i pozafiskalnych celów opodatkowania realizowanych w obszarze krajowym i unijnym w zakresie podatku VAT. Ogromnie istotne jest więc dostrzeżenie pewnego stopnia elastyczności w zakresie wprowadzanych ograniczeń i wyłączeń w prawie do odliczenia podatku naliczonego. Jest to zadanie trudne dla ustawodawcy, tym bardziej że należy w tym względzie konfrontować realia krajowe z unijnymi. Nie chodzi bowiem o wprowadzanie ograniczeń i wyłączeń w prawie do odliczenia jako „reakcji” na bieżące potrzeby budżetowe, lecz przede wszystkim o uwzględnienie całego mechanizmu podatku VAT i jego roli w funkcjonowaniu podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą.

Dobrze więc się stało, że autor największą część pracy poświęcił analizie tych kwestii, posiłkując się niezwykle bogatym orzecznictwem podatkowym, także Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE), co czyni z opracowania mocny argument w sporze pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym.

Bardzo dobre powiązanie zagadnień teoretycznych i praktycznych pozwala uczynić z monografii Pawła Selery ważną pozycję literatury zarówno dla

przedstawicieli doktryny prawa podatkowego, jak i podmiotów stosujących prawo podatkowe. Monografia ta — przez jej kompleksowość — powinna także stanowić wskazówkę dla ustawodawcy podatkowego, szczególnie jeśli chodzi o kształt i zakres funkcjonujących ograniczeń i wyłączeń w prawie do odliczenia podatku naliczonego.

## II

Wysoko należy ocenić strukturę monografii. Autor w sposób imponujący prowadzi czytelnika od zagadnień ogólnych — teoretycznych — do licznych i skomplikowanych problemów praktyki podatkowej. Punktem wyjścia Paweł Selera słusznie uczynił prawo do odliczenia podatku naliczonego jako fundamentalne prawo podatnika. Można ewentualnie rozważać, czy lepszym rozwiązaniem stałoby się połączenie zagadnień teoretycznych dotyczących zarówno prawa do odliczenia, jak i instytucji zwrotu podatku naliczonego w jednym — wyjściowym rozdziale. Byłoby to uzasadnione ze względów uporządkowania konstrukcji służących podatnikowi. Należy jednak podkreślić, że propozycja zaproponowana przez Pawła Selera jest jedną z dwóch dopuszczalnych „dróg” analizy wybranego zagadnienia. Zapewne na potrzeby praktyki podatkowej jest to rozwiązanie właściwsze, w którym rozdziela się zagadnienia dotyczące odliczenia oraz zwrotu podatku i umieszcza się je w dwóch różnych rozdziałach. Czytelnik nie musi bowiem mierzyć się z nazbyt skomplikowaną warstwą teoretyczną, otrzymując jedynie te wątki, które są uzasadnione analizowaną konstrukcją normatywną.

Rozpatrując prawo do odliczenia, autor nie poświęca zbyt wiele miejsca analizie uprawnienia jako jednej z zasadniczych konstrukcji normatywnych w teorii prawa, co jest zapewne uzasadnione akcentowaniem zastosowania tego uprawnienia w mechanizmie podatku VAT. Jednakże w wielu miejscach podkreśla konstrukcję uprawnienia, przywołując także orzecznictwo TSUE. Warto zasygnalizować odróżnienie tego uprawnienia od konstrukcji ulgi podatkowej. Autor słusznie koncentruje się na analizie kształtu normatywnego uprawnienia do odliczenia, wskazując na konieczność spełnienia przesłanki podmiotowej oraz przedmiotowej. W zakresie przesłanki podmiotowej Paweł Selera słusznie akcentuje uzyskanie statusu podatnika w momencie nabycia świadczenia. Dostrzega też powiązanie pojęcia podatnika z definicją działalności gospodarczej, zauważając przy tym, iż zarówno dyrektywa 2006/112/WE<sup>1</sup>, jak i ustawa o podatku od towarów i usług<sup>2</sup> odwołują się do szerokiej definicji działalności gospodarczej<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, z późn. zm.).

<sup>2</sup> Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.).

<sup>3</sup> Chodzi o art. 15 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług.

Dla praktyki zastosowania uprawnienia do odliczenia istotne staje się stwierdzenie, iż pojęcie „podatnik” wiąże się już z czynnościami „przygotowawczymi” do podjęcia działalności gospodarczej, co podkreśla się w monografii, przywołując także orzecznictwo TSUE.

O ile „rozciągnięcie” pojęcia podatnika, a tym samym zastosowania uprawnienia do odliczenia na czynności przygotowawcze, jest konsekwencją szerokiego pojmowania działalności gospodarczej także w orzecznictwie TSUE (wielokrotnie „pokazywanym” w monografii), o tyle interesujące wydaje się przywoływane w monografii stanowisko TSUE dopuszczające możliwość odliczenia także po zakończeniu działalności gospodarczej, pod warunkiem że istnieje „bezpośredni i ścisły związek” między określonymi czynnościami a działalnością gospodarczą. Jest to dobry przykład elastyczności w obszarze stosowania prawa podatkowego, w którym określone działania są konsekwencją prowadzonej wcześniej działalności gospodarczej, pozostając z tą działalnością w bezpośrednim związku.

Najobszerniejsze rozważania w rozdziale wprowadzającym dotyczą związku podatku naliczonego ze sprzedażą opodatkowaną. Na szczególne podkreślenie, ze względu na znaczenie dla praktyki podatkowej, zasługują te uwagi, które dotyczą koncepcji związku bezpośredniego i „wykorzystywania mieszanego” (działalności opodatkowanej i celów prywatnych). Autor wnikliwie omawia w tym zakresie zarówno orzeczenia TSUE, sądów administracyjnych, jak i interpretacje przepisów prawa podatkowego. Warto zauważyć, co podkreśla autor, że zarówno w orzeczeniach sądów administracyjnych, jak i w interpretacjach ministra finansów pojawia się szeroki zakres związku podatku naliczonego ze sprzedażą opodatkowaną, na przykład w sensie „ogólnego związku zakupu ze sprzedażą opodatkowaną”. Takie podejście jest niewątpliwie słuszne i jest konsekwencją szerokiej definicji działalności gospodarczej oraz pewnej elastyczności stosowania prawa podatkowego. Chodzi zatem o dopasowanie tego prawa do ewoluującej rzeczywistości społeczno-gospodarczej, szczególnie w zakresie jej skutków w opodatkowaniu podatkiem VAT, co przejawia się w analizie „wykorzystywania mieszanego”, czyli działalności gospodarczej i celów prywatnych. Autor podkreśla praktyczny wymiar rozważań dotyczących uprawnienia do odliczenia podatku naliczonego, wybierając niektóre problemy dotyczące tego odliczenia i poddając je wnikliwej analizie w oparciu o regulacje prawne, orzecznictwo podatkowe oraz interpretacje przepisów prawa podatkowego.

Całość rozważań dotyczących konstrukcji prawa do odliczenia podatku naliczonego w sensie zakresu pozytywnego, a zatem bez analizy dotyczącej ograniczeń i wyłączeń, została podzielona na dwa rozdziały. W rozdziale drugim zawarto bowiem te zagadnienia, które dotyczą źródeł podatku naliczonego oraz powstania i wykonywania prawa do odliczenia. Taki podział materii dotyczącej pozytywnego zakresu prawa do odliczenia podatku naliczonego jest właściwy

i pozwala na pewne usystematyzowanie skomplikowanej materii, tym bardziej że autor w przeważającym obszarze ukazuje wątki praktyczne w oparciu o liczne orzecznictwo. Analizując zatem źródła podatku naliczonego, nie wprowadza definicji tego terminu, lecz poprzestaje na ogólnym stwierdzeniu, że chodzi o „pochodzenie podatku naliczonego”. Jest to zapewne konsekwencją tego, iż termin „źródła podatku naliczonego” nie pojawia się w przepisach dyrektywy 2006/112/WE.

Materię poruszaną w rozdziale drugim można w pewnym skrócie określić jako „konstytuowanie” prawa do odliczenia. Zawarto tu bowiem nie tylko niezwykle istotne kwestie dotyczące źródeł podatku naliczonego, lecz także — jak podkreśla sam autor — jedno z najważniejszych zagadnień dotyczące całego mechanizmu podatku VAT, czyli powstanie i realizację prawa do odliczenia, w którym z punktu widzenia podatnika chodzi o unikanie przedwczesnego odliczenia. Dla praktyki podatkowej niezwykle istotne jest dostrzeganie tych dwóch „momentów” — stadiów kwalifikacji prawa do odliczenia podatku naliczonego, co jest przejawem istoty konstrukcji prawnej uprawnienia, a wynika z dyrektywy 2006/112/WE i akcentowane jest także przez orzecznictwo TSUE. Jak słusznie podkreśla autor, zmiany, które weszły w życie z dniem 1 stycznia 2014 roku, wpisują się w zagadnienia powstania i wykonania (realizacji) prawa do odliczenia podatku naliczonego. Z tego punktu widzenia niezwykle aktualne wydają się uwagi dotyczące przesłanki obowiązku podatkowego i jego odniesienia do powstania prawa do odliczenia oraz przesłanki otrzymania faktury postrzeganej w ramach realizacji prawa do odliczenia podatku.

Konstrukcja pracy pozwala przyjąć, że pierwsze dwa rozdziały, w których połączono „wyjściowe” kwestie teoretyczne z wnikliwą analizą praktyki w obszarze powstania i realizacji prawa do odliczenia podatku naliczonego stanowią jedynie punkt wyjścia do zasadniczych zagadnień, jakim poświęcono najobszerniejszy, trzeci rozdział monografii. Skuteczność realizacji prawa do odliczenia podatku zależy bowiem w praktyce od jego zakresu, który jest bezpośrednio kształtowany przez wyłączenia i ograniczenia. Z tego względu należy wysoko ocenić tę część rozważań, gdyż ma ona dla praktyki podatkowej największe znaczenie. Chodzi bowiem o analizę polskich regulacji w zakresie ograniczeń i wyłączeń prawa do odliczenia w kontekście zgodności z prawem unijnym, z jednoczesnym wskazaniem, jakie normy prawa unijnego powinny być brane pod uwagę w tym zakresie. Autor wskazuje więc procedury zagwarantowane przez dyrektywę 2006/112/WE, a zatem art. 395 oraz 177 oraz klauzulę stałości, by następnie poddać szczegółowej analizie wyłączenia w prawie do odliczenia w prawie polskim (art. 88). Sporo uwagi poświęcono także ograniczeniom (wyłączeniom) w prawie do odliczenia dotyczącym samochodów osobowych / pojazdów samochodowych, ze względu na skalę zjawiska wykorzystywania pojazdów służbowych do celów prywatnych, a jednocześnie zmiany stanu prawnego.

Zwrot podatku naliczonego także należy do podstawowych mechanizmów funkcjonowania podatku VAT, dlatego też tej konstrukcji normatywnej poświęcono rozdział czwarty monografii. Jest to uzasadnione „ułożeniem” tych dwóch konstrukcji prawnych w ramach funkcjonowania podatku VAT. Autor jako przedmiot rozważań słusznie wybrał nie tylko kształt polskich regulacji, w stosunku do których — jak zauważa — udało się usunąć istniejące niezgodności z prawem unijnym, lecz także konfrontowanie tych regulacji w odniesieniu do założeń ustawodawcy unijnego.

Uzupełnieniem niezwykle bogatych rozważań opartych na imponującym warsztacie analizy normatywnej i praktyki stosowania prawa są uwagi poświęcone odliczeniu częściowemu oraz korekcie podatku naliczonego. Nie ulega wątpliwości, że zakres prawa do odliczenia powinien być tak skonstruowany, by odpowiadał sytuacji, gdy podatnik wykonuje zarówno czynności uprawniające, jak i nieuprawniające do odliczenia podatku naliczonego.

### III

Monografia Pawła Selery pt. *Prawo do odliczenia i zwrotu podatku naliczonego w VAT* ze względu na wagę poruszanej problematyki, jej kompleksowe ujęcie, aktualność problemów praktycznych oraz ich rzetelną i wnikliwą analizę powinna stać się ważną pozycją monograficzną dla przedstawicieli doktryny i praktyki prawa podatkowego. Szczególnie zaś dla osób zajmujących się związkami polskiego prawa podatkowego z prawem unijnym.

*Paweł Borszowski*