



AUTOR: KS

FOTO: <http://sxc.hu/>

ŹRÓDŁO: ISP Modzelewski i Wspólnicy

Czy zwolniona od podatku dostawa towarów używanych daje prawo do odliczenia?

© 2013-10-16

Podziel się tym artykułem:



4

Obowiązujący do dnia 31 grudnia 2013 r. art. 43 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku VAT, przewiduje zwolnienie z opodatkowania dostawy towarów (wyłącznie rzeczy ruchomych), w stosunku do których dokonującemu ich dostawy (użytkownikowi) nie przysługiwało (bezwzględnie) prawo do odliczenia podatku naliczonego, a jednocześnie towar ten był przezeń używany co najmniej 6 miesięcy.

Brak prawa do odliczenia podatku naliczonego występuje, gdy towary zastały nabyte z podatkiem naliczonym, lecz bez prawa do jego odliczenia (wykorzystanie towarów do działalności zwolnionej) lub gdy przy zakupie towarów w ogóle nie występował podatek naliczony (zakup ze zwolnieniem podatkowym albo przy zastosowaniu VAT-marży albo przy nabyciu od niepodatnika). Obecny przepis art. 43 ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 43 ust. 2 jest bezsprzecznie sprzeczny z przepisami Dyrektywy 2006/112. Mimo że fakt niezgodności

TAGI

[odliczenie VAT](#)

[dyrektywa ue](#)

[towary używane](#)

[podatek vat naliczony](#)

[dostawa towarów używanych](#)

dotychczasowych przepisów z regulacjami Dyrektywy podnoszony był już wielokrotnie w doktrynie, to jednak **od blisko 10 lat ustawodawca przez cały ten czas tolerował wadliwą konstrukcję przedmiotowego zwolnienia, ale także jego niezgodność z prawem unijnym.**

Wyraz temu dał Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 28 lutego 2013 r. (I FSK 627/12): art. 43 ust. 1 pkt 2 w zw. z ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług stanowi wadliwą implementację art. 136 lit. b) Dyrektywy 2006/112/WE w zakresie, w jakim uzależnia zwolnienie od podatku dostawy towaru - przy nabyciu którego podatnikowi nie przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego - od jego używania przez okres nie krótszy niż 6 miesięcy od jego nabycia. Zgodnie z tym wyrokiem, zwolnienie może mieć zastosowanie wyłącznie, gdy podatnik nie ma prawa do odliczenia podatku na podstawie przepisów dyrektywy lub ustawy.

W latach 2004-2013 sprzedano towary używane warte setki miliardów złotych. Były to **w całości czynności zwolnione w świetle art. 43 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług.** Wiemy już również, że przepis ten jest ewidentnie sprzeczny z Dyrektywą 2006/112/WE (a wcześniej z szóstą Dyrektywą), bo ona pozwala na zwolnienie tylko tych towarów używanych, które - obok braku prawa do odliczenia - wykorzystywane były wyłącznie do czynności zwolnionych przedmiotowo od podatku. Znany jest również pogląd Trybunału Sprawiedliwości oraz sądów administracyjnych, że czynność, która powinna być opodatkowana zgodnie z prawem UE, daje prawo do odliczenia nawet wtedy, gdy prawo krajowe zwalnia ją od podatku. Bezpośredni skutek Dyrektywy 2006/112 odnosi się zatem również do odliczenia podatku naliczonego i przysługuje w tych przypadkach, w których prawo to wynika z Dyrektywy.

Tym samym nieprawidłowa transpozycja przepisów do polskiego porządku prawnego daje podatnikom prawo skutecznego powoływania się na przepisy Dyrektywy (z pominięciem krajowych regulacji). Oznacza to, że podatnik ma prawo do odliczenia podatku naliczonego, jeżeli zgodnie z Dyrektywą czynność ta powinna być opodatkowana podatkiem od towarów i usług: **błędna implementacja zwolnienia nie może tego prawa odebrać.** Na potwierdzenie tej tezy można odwołać się do wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 18 stycznia 2001 r. w sprawie C-150/99, gdzie Trybunał stwierdził, że regulacje VI Dyrektywy (zastąpionej od 2007 r. Dyrektywą 2006/112) odnoszące się do podatków obrotowych **zabraniają państwom członkowskim ustanawiania zwolnień w sposób sprzeczny z regulacjami wspólnotowymi.**

Trybunał uznał, iż przepisy art. 17 ust. 1 i 2 VI Dyrektywy (obecnie art. 168 Dyrektywy 2006/112), przyznające prawo do odliczenia podatku naliczonego są wystarczające

jasne, precyzyjne i bezwarunkowe, aby podatnicy mogli powoływać się na nie w sprawach przeciwko państwu członkowskiemu przed sądami krajowymi. W konsekwencji Trybunał stwierdził, że "wprowadzenie ogólnego zwolnienia od podatku od wartości dodanej (...), w przypadku gdy żadne takie zwolnienie nie jest wymienione w art. 13 szóstej dyrektywy, stanowi poważne naruszenie prawa wspólnotowego, które daje podstawy do odpowiedzialności odszkodowawczej Państwa Członkowskiego. Uwzględniając jasne sformułowania dyrektywy, Państwo Członkowskie nie było uprawnione do podejmowania decyzji prawodawczych i dysponowało znacznie ograniczoną bądź nie dysponowało żadną swobodą uznania (...). Postanowienia art. 17 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy ustanawiające warunki będące podstawą oraz zakres prawa do odliczeń, w związku z postanowieniami art. 2, 6 ust. 1 i 13 (B) lit. b, są dostatecznie jasne, dokładne i bezwarunkowe, by jednostka mogła się na nie powołać w sporze przeciwko Państwu Członkowskiemu przed sądem krajowym".

Oznacza to, że podatnik ma prawo do odliczenia podatku naliczonego, jeżeli na podstawie Dyrektywy 2006/112 dana czynność powinna być opodatkowana podatkiem od towarów i usług. Błędnie wprowadzone do krajowego porządku prawnego zwolnienie nie może tego prawa odebrać. Podobne poglądy wyrażano w judykaturze krajowej: w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 20 maja 2008 r. (III SA/Wa 364/08) Sąd orzekł, że "wprowadzenie, niezgodnie z przepisami prawa wspólnotowego, zwolnienia z podatku nie może pozbawiać podatnika prawa do odliczenia, również poprzez konieczność dokonania korekty podatku naliczonego i zmniejszenie pierwotnej kwoty odliczenia (...) prawo takie wynika bowiem wprost z art. 168 Dyrektywy 112 (stanowiącego odpowiednik art. 17(2) VI Dyrektywy), który w sposób wystarczająco jasny, precyzyjny i bezwarunkowy przyznaje podatnikom prawo do odliczenia podatku naliczonego w związku z towarami i usługami służącymi do wykonywania czynności opodatkowanych (...) podatnicy, którzy zastosują się do wiążącego ich przepisu prawa krajowego (...) w konsekwencji czego nie odprowadzą należnego podatku, nie będą mogli być zobowiązani do opodatkowania tej czynności z uwagi na odpowiednie przepisy prawa wspólnotowego. Organy skarbowe nie będą bowiem uprawnione do powołania się na nieprawidłowe zaimplementowanie przepisów Dyrektywy 112 i żądanie zapłaty podatku należnego (...). Nieprawidłowo implementując do krajowego porządku prawnego przepisy dyrektywy państwo członkowskie bierze na siebie ryzyko ponoszenia negatywnych tego konsekwencji, również w zakresie wpływów budżetowych z tytułu podatków".

Większość jednak podatników (wszyscy?) traktowali czynność dostawy towarów używanych jako zwolnione od podatku w pełnym tego słowa znaczeniu. Jeśli towary

używane były środkami trwałymi, to ich [sprzedaż](#) nie jest uwzględniona w proporcji, czyli nie ma to wpływu na prawo do odliczenia. Ale z zasady cały podatek naliczony związany ze sprzedażą tych towarów nie był w praktyce odliczony, gdyż w polskich przepisach formalnie była to czynność zwolniona od [podatku](#).

W świetle powyższego odebranie prawa do odliczenia w sposób sprzeczny z Dyrektywą 2006/112 **uprawnia podatnika do powołania się na jej przepisy i odliczenie podatku na jej podstawie**. Skorzystanie z tego prawa potwierdzonego przez Trybunał, nie oznacza jednocześnie obowiązku wykazania podatku należnego od (nieistotnie zwolnionej) sprzedaży. **Błędy ustawodawcy nie mogą obciążać podatnika**. Z tej jednostronności bezpośredniego stosowania regulacji unijnych wynika paradoksalna z punktu widzenia konstrukcyjnych zasad podatku od wartości dodanej - usankcjonowana jednak orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej - sytuacja, w której podatnik wykonuje czynności zwolnione z podatku od towarów i usług (przepis krajowy nakazuje zwolnienie), a jednocześnie ma prawo do odliczenia podatku naliczonego (poprzez bezpośrednie zastosowanie Dyrektywy 2006/112).

Czy można zatem wystąpić o stwierdzenie nadpłaty? Oczywiście można, bo przecież powstał podatek naliczony oraz prawo do odliczenia z tego tytułu.

Prof. dr hab. Witold Modzelewski

Adrian Kozakiewicz

Instytut Studiów Podatkowych Modzelewski i Wspólnicy

