

# Prawo do odliczenia VAT naliczonego oraz ograniczenie tego prawa – podsumowanie doświadczeń krajowych i międzynarodowych

## The right to deduct input VAT and the limitation of this right – a summary of domestic and international experience

dr Andrzej Dmowski

ORCID: 0000-0003-2405-4583

### Streszczenie

Podatek od wartości dodanej (VAT<sup>1</sup>), w Polsce podatek od towarów i usług, w założeniu charakteryzuje się neutralnością dla podatników VAT czynnych i nie wpływa, a raczej nie powinien wpływać, na cenę dobra (towaru lub usługi) dla tych podatników. Podmiotem ponoszącym ekonomiczny ciężar tego podatku jest konsument ostateczny.

Zasada neutralności podatku wynika zatem przede wszystkim z istniejącego prawa do odliczenia podatku naliczonego przy nabywaniu towarów i usług, a nie ze zwolnień podatkowych. Istnienie tej zasady wymusza jednak również określenie pewnych warunków, które muszą zostać spełnione, aby zachować prawo do odliczenia podatku. Pierwszym i podstawowym wymogiem w tym zakresie jest działanie w charakterze podatnika. Jest to podkreślane na szczeblu zarówno unijnym, jak i krajowym. Jednocześnie, z uwagi na konstrukcję VAT, podatnikowi nie przysługuje prawo do odliczenia VAT w zakresie transakcji nieopodatkowanych lub transakcji zwolnionych z tego podatku.

Ograniczenie prawa do odliczenia VAT naliczonego powinno stanowić wyjątek oraz być interpretowane zawężająco. Podatnik jest pozbawiony prawa do odliczenia VAT w przypadku zakupu towaru lub usługi niezwiązanych z prowadzoną przez niego działalnością opodatkowaną, zakupu od podmiotu niemającego statusu podatnika VAT czynnego lub też szczególnego rodzaju transakcji, takich jak zakup i użytkowanie samochodów osobowych, zakup usług gastronomicznych i noclegowych.

Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) interpretował w swoim orzecznictwie postanowienia dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej<sup>2</sup> i jednoznacznie potwierdził, że prawo do odliczenia VAT naliczonego nie przysługuje podatnikowi w przypadku tzw. transakcji pozornej (pustej faktury), gdy dostawca towaru lub usługi jest podatnikiem tzw. nieistniejącym, lub w przypadku czynności pozornej.

Jednakże działania organów skarbowych mogą mieć znamiona nadużycia (bezpodstawnego odebrania podatnikom prawa do odliczenia VAT naliczonego), które z reguły sprowadza się do przerzucenia ciężaru weryfikacji wszystkich kontrahentów w łańcuchu dostaw na każdego uczestnika w tym łańcuchu.

Przykładem takich działań jest sytuacja, gdy w łańcuchu dostaw wystąpi podmiot niemający statusu podatnika VAT czynnego lub gdy któryś podmiot nie odprowadził VAT należnego (zostało popełnione przestępstwo skarbowe polegające na nieodprowadzeniu VAT), a organy podatkowe stoją na stanowisku, że w związku z tym wszystkie podmioty w łańcuchu dostaw nie mają prawa do odliczenia VAT naliczonego.

Słuszne działania organów administracji skarbowej w sferze przeciwdziałania nadużyciom w rozliczaniu VAT nie powinny się sprowadzać do przerzucania ciężaru weryfikacji statusu danych podmiotów i zakresu ich działalności na wszystkich innych uczestników obrotu. Jest to niezgodne zarówno z dyrektywą 2006/112/WE, jak i utrwaloną linią orzecniczą TSUE. Takie działania stanowią naruszenie fundamentu zasady neutralności VAT dla podatników. Słowa kluczowe: VAT, podatek od wartości dodanej, podatek od towarów i usług, neutralność w VAT, VAT naliczony, odliczenie VAT naliczonego, ograniczenia w prawie do odliczenia VAT, brak prawa do odliczenia VAT, wyjątki w neutralności VAT, wyłączenie prawa do odliczenia VAT, prawo do odliczenia VAT naliczonego.

**Abstract**

Value added tax (VAT), in Poland a tax on goods and services, in its assumption is characterized by the neutrality of this tax for active VAT taxpayers and does not affect, or rather should not affect, the price of a good (good or service) for these taxpayers. The entity bearing the economic burden of this tax is the final consumer.

Therefore, the principle of tax neutrality results primarily from the existing right to deduct input tax on the purchase of goods and services, and not from tax exemptions. However, the existence of this principle also forces the definition of certain conditions that must be met in order to retain the right to deduct tax. The first and basic condition in this regard is to act as a taxpayer. This is emphasized both at EU and national level. On the other hand, due to the structure of VAT, the taxpayer is not entitled to deduct VAT in respect of non-taxable transactions or transactions exempt from VAT.

Restrictions on the right to deduct input VAT should constitute an exception and should be interpreted narrowly. Deprivation of the taxpayer's right to deduct VAT occurs in the case of purchase of goods or services not related to the taxpayer's taxable activity, purchase from an entity that does not have the status of an active VAT payer, or special types of transactions such as the purchase and use of passenger cars, catering and accommodation services.

The jurisprudence of the CJEU, interpreting the provisions of the VAT Directive, clearly confirmed that the right to deduct input VAT is not available to the taxpayer in the case of the so-called a sham transaction (empty invoice), when the supplier of goods or services is a taxpayer of the so-called non-existent, or in the case of an apparent act.

However, the actions of tax authorities may have signs of abuse (unjustified deprivation of taxpayers' right to deduct input VAT), which usually boils down to shifting the burden of verification of all contractors in the supply chain to each participant in this chain.

An example of such actions is a situation when an entity without the status of an active VAT payer appears in the supply chain or when this entity has failed to pay the VAT due (a tax offense has been committed in the field of non-payment of VAT), the tax authorities are of the opinion that all entities in the supply chain supplies are not entitled to deduct input VAT.

Proper actions of tax administration authorities in the field of counteracting fraud in the field of VAT settlements should not transfer the burden of verifying the status of given entities and their scope of activity to all other participants of the turnover. This is inconsistent with both the VAT Directive and the established case law of the CJEU. Such actions constitute a violation of the foundation of the principle of VAT neutrality for taxpayers.

**Keywords:** VAT, value added tax, goods and services tax, neutrality in VAT, input VAT, deduction of input VAT, restrictions on the right to deduct VAT, no right to deduct VAT, exceptions to VAT neutrality, exclusion of the right to deduct VAT, the right to deduct input VAT.

**1. WPROWADZENIE**

Podatek od wartości dodanej (VAT), w Polsce podatek od towarów i usług, jest rodzajem podatku obrotowego o charakterze pośrednim. Specyfika, wyróżniająca go spośród pozostałych powszechnych podatków obrotowych, polega na tym, że jest on wielofazowym (w przeciwieństwie do podatku jednofazowego czy jednokrotnego, pobieranego w jednej tylko fazie obrotu gospodarczego) obciążeniem przyrostu wartości na każdym etapie obrotu gospodarczego – od dostawcy surowców, przez producentów elementów danego produktu i producenta wyrobu końcowego, aż do handlu i ostatecznego konsumenta. W założeniu podatek ten ma się charakteryzować neutralnością dla podatników VAT czynnych i nie wpływa, a raczej nie powinien wpływać, na cenę dobra (towaru lub usługi) dla tych podatników. Podmiotem ponoszącym ekonomiczny ciężar tego podatku jest konsument ostateczny.

Podatek ten należy do grupy podatków konsumpcyjnych, w których do opodatkowania dochodzi w momencie wydatku, dlatego jest to jedna z najpowszechniejszych form opodatkowania. Jego konstrukcja ujawnia jednak ujemne następstwa społeczno-gospodarcze. Podatek ten wpływa na sferę podziału dochodu narodowego, a opodatkowanie ostatecznie prowadzi do regresywnego obciążania wydatkowanego do-

chodu. Szczególnie w wypadku, gdy dochodzi do nierówności między wartościami naliczonymi a należnymi.

Neutralność VAT wynika bowiem z istnienia konstrukcji części należnej i naliczonej w schemacie jego rozliczenia. Jeżeli obie te wartości są równe, następuje konsolidacja zobowiązania i należności podatkowej oraz brak obowiązku zapłaty podatku. W swojej historii prawo do odliczenia podatku naliczonego ulegało jednak istotnym ograniczeniom, co wpływało również na zachwianie „neutralności podatkowej” dla podatników.

**2. ELEMENTY KONSTRUKCYJNE VAT**

Należy przybliżyć istotne elementy tego podatku i funkcje, jakie spełnia, aby móc w należyty sposób zobrazować aspekty ograniczenia prawa do odliczenia VAT naliczonego.

VAT, jako podatek pośredni, jest elementem cenotwórczym. Widać to szczególnie w sferze polityki kształtowania jego stawek (np. niższe stawki dla zdrowej żywności, obniżenie stawek dla towarów i usług pożądaných etc.) oraz we wpływie na społeczną strukturę dochodów ludności. Jego istotna zmiana w przepisach krajowych dokonała się wraz z przyznaniem Polsce członkostwa w Unii Europejskiej (UE), lecz konstrukcyjne modyfikacje pojawiały się już wcześniej w

związku z dostosowaniem polskich przepisów do regulacji dyrektywy UE<sup>3</sup>.

Ogólna zasada oraz najbardziej charakterystyczna cecha tego podatku wyraża się w formie i konstrukcji jego wyliczenia. Otóż „sprzedawca wylicza podatek należny od dokonanej sprzedaży i odejmuje od niego podatek zapłacony wcześniej przez własnych dostawców, zawarty w fakturach zakupu”<sup>4</sup>. W przypadku gdy wartość podatku należnego (występującego przy sprzedaży) jest wyższa od wartości podatku naliczonego (wynikającego z faktur zakupowych), pojawia się zobowiązanie podatkowe. W odwrotnej sytuacji można mówić o nadpłacie podatku, który podlega zwrotowi. Tworzy to wspomnianą wcześniej zasadę neutralności. Podatek ten nie powinien bowiem obciążać kosztów podatników, a jedynie konsumpcję. W świetle tej zasady kwota pobrana przez organy podatkowe nie może być wyższa niż zapłacona przez konsumenta podatnikowi<sup>5</sup>, a sprzedaż podobnych towarów lub świadczenie podobnych usług, które są względem siebie konkurencyjne, powinny być traktowane w taki sam sposób na gruncie VAT.

### 3. WARUNKI KONSTYTUJĄCE PRAWO DO ODLICZENIA VAT

Zasada neutralności VAT wynika zatem przede wszystkim z istniejącego prawa do odliczenia podatku naliczonego przy nabywaniu towarów i usług, a nie ze zwolnień podatkowych. Istnienie tej zasady wymusza jednak również określenie pewnych warunków, które muszą zostać spełnione, aby zachować prawo do odliczenia podatku. Pierwszym i podstawowym wymogiem w tym zakresie jest działanie w charakterze podatnika. Jest to podkreślane na szczeblu zarówno unijnym, jak i krajowym.

Przepisy unijne w art. 168 dyrektywy 2006/112/WE przewidują takie prawo do odliczenia w sposób pełny, całkowity oraz zasadniczo niepodlegający ograniczeniu. Jego podstawowym zadaniem jest bowiem całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru VAT należnego lub zapłaconego w ramach prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Wspólny, europejski system VAT pozwala natomiast zastosować tę zasadę do rozliczeń z innymi członkami UE. Pojęcie podatnika zaś jest definiowane z uwzględnieniem pojęcia działalności gospodarczej<sup>6</sup>. Prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek podlegający odliczeniu staje się wymagalny<sup>7</sup>. Istotnym elementem przy ocenie tego warunku jest również uzasadnienie faktyczne wykorzystywania zakupionych towarów i usług do celów prowadzonej działalności gospodarczej (związku z czynnościami opodatkowanymi), jeżeli ze względu na jej specyfikę można podawać to w wątpliwość.

Ciekawym podejściem w tym zakresie jest kwestia prawa do odliczenia przez krajowe podmioty publiczne. Zgodnie bowiem z art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE: „Krajowe [...] organy władzy oraz inne podmioty prawa publicznego nie są uważane za podatników w związku z działalnością, którą podejmują lub transakcjami, których dokonują jako organy władzy publicznej, nawet jeśli pobierają należności, opłaty, składki lub płatności w związku z takimi działaniami lub transakcjami. Jednakże w przypadku, gdy podejmują one takie działania lub dokonują takich transakcji, są uważane za po-

datników w odniesieniu do tych działań lub transakcji, gdyby wykluczenie ich z kategorii podatników prowadziło do znaczących zakłóceń konkurencji”<sup>8</sup>.

Powyższe zasady zostały również bezpośrednio zaimplementowane do krajowego ustawodawstwa w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>9</sup>. W zakresie, w jakim zakupione towary i usługi są albo będą wykorzystywane do czynności opodatkowanych, wykonywanych w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego<sup>10</sup>. Stosowane są przy tym także podobne zasady, jeśli chodzi o czynności podejmowane jednocześnie w ramach działań objętych sferą VAT, jak i poza nią, udowadnianie obiektywnych okoliczności świadczących o działaniu w charakterze podatnika itp.

„Przy ocenie statusu podatnika w chwili dokonania nabycia należy mieć na uwadze, że w sytuacjach stanowiących oszustwo lub nadużycie, w których podatnik, pod pretekstem zamiaru prowadzenia konkretnej działalności gospodarczej, faktycznie zamierza nabyć do prywatnego majątku (lub wykorzystywanego do innej niż objęta VAT działalności, w tym działalności w charakterze władzy publicznej) towary, organ podatkowy może ze skutkiem wstecznym żądać zwrotu odliczonych kwot przy nabyciu tych towarów na tej podstawie, iż odliczenia te zostały dokonane na podstawie fałszywych oświadczeń, jeśli w świetle obiektywnych okoliczności zostanie stwierdzone, że nadużyto tego prawa lub że było ono wykonywane w sposób nieuczciwy”<sup>11</sup>.

Sam fakt bycia podatnikiem nie jest wystarczającym warunkiem, aby można było odliczyć podatek. Istotne jest również, aby zakupione towary i usługi służyły, w pojęciu ogólnym, do działalności gospodarczej (czynności opodatkowanych), i to czynności „niezwolnionych” z opodatkowania VAT. System zakłada zatem, że odliczenie podatku naliczonego jest związane z poborem podatku należnego.

„[...] podatnik może korzystać z prawa do odliczenia podatku VAT przewidzianego w VI Dyrektywie z tytułu dostaw towarów lub świadczenia usług przez innego podatnika wyłącznie w odniesieniu do podatków faktycznie należnych, tj. podatków przypadających do zapłaty z tytułu działalności podlegającej opodatkowaniu lub zapłaconych, o ile były one należne”<sup>12</sup>.

Oznacza to zatem, że prawo do odliczenia nie może zostać zrealizowane, gdy nabyte towary i usługi:

- 1) są wykorzystywane do celów transakcji zwolnionych z opodatkowania albo mu niepodlegających – z uwzględnieniem wyjątków określonych w dyrektywie 2006/112/WE;
- 2) opłacony sprzedawcy podatek, zawarty w cenie zakupu, nie był należny, gdyż np. transakcja była fikcyjna, nie podlegała opodatkowaniu, spełniała definicję transakcji wewnątrzspółnotowej, czy też do jej rozliczenia zobowiązany był nabywca.

W tym pierwszym wypadku istotna jest również kwestia zwolnienia z opodatkowania wprowadzonego do przepisów krajowych z naruszeniem przepisów dyrektywy 2006/112/WE. Podatnik nie może bowiem skorzystać z takiego zwolnienia i jednocześnie powoływać się na wynikające z tej dyrektywy prawo do odliczenia. Inaczej mówiąc, nie może wybrać jednej

czynności, a powoływać się na skutki prawne drugiej, gdyż godziłoby to w zasadę neutralności podatkowej.

Jeśli jednak podatnik powoła się na niezgodność krajowego zwolnienia z przepisami dyrektywy, których treść jest bezwarunkowa i wystarczająco precyzyjna, wykonywane przez niego czynności będą mogły zostać opodatkowane, wskutek czego będzie on mógł skorzystać z prawa do odliczenia VAT naliczonego. Tezę taką prezentuje TSUE w wyroku z dnia 28 listopada 2013 r.: „Podatnik ten może jednak powołać się na niezgodność wskazanego zwolnienia z art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy 2006/112, aby nie zostało ono wobec niego zastosowane, jeżeli – nawet przy uwzględnieniu zakresu swobodnego uznania przyznanego przez ten przepis państwu członkowski – rzeczonego podatnik nie może być obiektywnie uważany za podmiot o celach podobnych do celów podmiotu edukacyjnego prawa publicznego w rozumieniu owego przepisu, czego zbadanie należy do sądu krajowego.

W tym ostatnim wypadku usługi edukacyjne świadczone przez rzeczonego podatnika zostaną objęte podatkiem od wartości dodanej, a zatem będzie on mógł skorzystać z prawa do odliczenia naliczonego podatku od wartości dodanej<sup>13</sup>.

Do dokonania odliczenia konieczne jest zatem stwierdzenie bezpośredniego i ścisłego ekonomicznego związku między transakcjami opodatkowanymi. Przyjęcie innej interpretacji skutkowałoby często nieopodatkowaną konsumpcją końcową. Problem ten pojawia się szczególnie w przypadku wydatków, które stanowić mogą korzyść nie tylko dla przedsiębiorstwa, ale również np. dla jego pracowników. W takich sytuacjach, zgodnie z interpretacjami przepisów unijnych, wyłącznie wtedy, gdy takie wydatki służą przede wszystkim interesom przedsiębiorstwa, korzyści uzyskiwane przez pracowników mają drugorzędne znaczenie względem potrzeb przedsiębiorstwa. Przykładem mogą być tutaj posiłki wydawane uczestnikom spotkań służbowych, usługi przewozu czy zakup odzieży roboczej. W opisanych okolicznościach osoba korzysta, jaka wynika z zaspokajania prywatnych potrzeb pracowników, ma jedynie charakter uboczny względem potrzeb przedsiębiorstwa. Dominująca i wynikająca z obiektywnych okoliczności korzyść przedsiębiorstwa względem korzyści osobistej danej osoby pozwala zatem na zachowanie prawa do odliczenia podatku.

Wydatki takie nie muszą również podlegać odliczeniu dopiero w momencie pojawienia się podatku należnego. Nie jest bowiem konieczne oczekiwanie do chwili, gdy dojdzie do zawarcia transakcji objętej podatkiem należnym, wykorzystującej towary i usługi, przy których nabyciu naliczono podatek. Istotne jest wyłącznie to, czy pozostaje w bezpośrednim i ścisłym związku z taką transakcją oraz w związku z działalnością jako taką. Możliwość taka istnieje również, gdy działalność gospodarcza nie prowadzi w danym zakresie do zawarcia transakcji opodatkowanych np. z powodu likwidacji działalności gospodarczej i stwierdzonych negatywnych wyników badania opłacalności zainicjowanych działań. Pod warunkiem oczywiście założenia dobrej wiary i niewygaszania działalności w celu przywłaszczenia sobie nienależnych nadwyżek podatkowych, jak dzieje się to np. przy tzw. karuzelach vatowskich. W takim wypadku bowiem organ może odmówić prawa do odliczenia VAT lub domagać się jego zwrotu. Dzię-

ki takiemu podejściu neutralność podatkowa nie zostaje zachwiana. Związek takiego odliczenia zostanie przerwany tylko wtedy, jeśli poczynione wydatki zostaną wykorzystane do celu niezwiązanego z prowadzoną działalnością, czyli do celów prywatnych, innymi słowy – do konsumpcji końcowej, działalności zwolnionej z VAT albo niepodlegającej temu podatkowi.

Również w tym przypadku przepisy krajowe implementują omawiany warunek niemalże bezpośrednio z dyrektywy 2006/112/WE<sup>14</sup>.

#### 4. ZAKRES PRAWA DO ODLICZENIA

Dla możliwości odliczenia podatku naliczonego istotne jest, aby wydatki związane były z prowadzoną działalnością, która nie jest zwolniona z VAT i jest objęta systemem tego podatku. W rzeczywistości gospodarczej rzadko jednak się zdarza, że działalność spełnia powyższy warunek całkowicie. Dlatego istotne jest też określenie zakresu prawa do odliczenia w takich przypadkach.

##### 4.1. Wydatki opodatkowane i zwolnione

Jeśli wydatki pozostają w bezpośrednim związku z działalnością opodatkowaną i zwolnioną, istotne jest proporcjonalne obliczenie poszczególnych kwot przypadających na tę działalność, co stanowi formę częściowego ograniczenia odliczenia podatku<sup>15</sup>. Państwa członkowskie mają w tym zakresie obowiązek ustanowienia zasady, że dla celów określenia wysokości kwoty do odliczenia podatnicy powinni najpierw przyporządkować towary i usługi nabyte na wcześniejszym etapie obrotu do różnych transakcji dokonanych na późniejszym etapie obrotu, na których realizację zostały one przeznaczone. Sposób ustalania kryteriów takiego podziału określają przepisy unijne<sup>16</sup>. Przy bieżącym odliczaniu podatku należy zastosować wstępną proporcję, opartą na wynikach z poprzedniego roku działalności. Dopiero po zakończeniu roku ponownie kalkuluje się osiągnięte wyniki i koryguje rozliczenia względem proporcji ostatecznej<sup>17</sup>. Jest to integralny element systemu rozliczania proporcjonalnego, służący do niwelowania nierówności w określaniu neutralności opodatkowania.

Można dokonać takich proporcjonalnych obliczeń również dla odrębnych obszarów działalności, w tym dla różnych obszarów geograficznych<sup>18</sup>. Powyższe uprawnienie może jednak zostać ograniczone w poszczególnych państwach członkowskich. Państwa członkowskie powinny zatem w ramach przyznaných im kompetencji dołożyć starań, aby ustalanie proporcjonalnej części naliczonego VAT, podlegającej odliczeniu, było jak najdokładniejsze. Mogą one również zaproponować inny sposób określania proporcji w tym zakresie.

W ustawie z dnia 11 marca 2004 r. zapisy te zostały zaimplementowane bezpośrednio<sup>19</sup>. Ustalenie wskaźnika proporcji oraz proporcji ostatecznej odbywa się zgodnie z zasadami wskazanymi w dyrektywie 2006/112/WE, w odniesieniu do obrotów z działalności w stosunku rocznym. „[...] jednakże skorzystano z możliwości wprowadzenia obowiązku stosowania tej metody «sektorowo» w stosunku do jednostek organizacyjnych jednostek samorządu terytorialnego (art. 173 ust. 2 lit. a i b dyrektywy 2006/112/WE)”<sup>20</sup>.



W związku z wprowadzeniem zmian w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. w ramach projektu SLIM VAT<sup>21</sup> należy wspomnieć również o możliwości zaliczenia całkowitej albo zerowej proporcji, jeśli spełniony jest warunek stosunkowego udziału wobec zakupionych towarów i usług. Zgodnie z art. 90 ust. 10 powyższej ustawy w przypadku proporcji skrajnych, czyli powyżej 98% albo poniżej 2%, podatnik ma prawo do uznania, że proporcja wynosiła odpowiednio 100% albo 0%. Uznanie całej kwoty proporcji jest jednak uzależnione od spełnienia dodatkowego warunku. Kwota podatku naliczonego niepodlegająca odliczeniu, wynikająca z zastosowania tej proporcji, w skali roku musi być mniejsza niż 500 zł. Od dnia 1 lipca 2023 r. kwota będąca podstawą drugiego z warunków wzrasta do 10 tys. zł.

#### 4.2. Wydatki na cele gospodarcze i niepodlegające opodatkowaniu VAT

W przypadku tego rodzaju wydatków podatnik nie ma prawa do odliczenia podatku naliczonego, ale nie ma również obowiązku zapłaty podatku należnego. Traktowany jest w podobny sposób jak konsument ostateczny i opłaca podatek zawarty w cenie nabytego towaru albo usługi. Jeżeli jednak prowadzona przez niego działalność pozwala na dokonanie wydatków przeznaczonych na oba wskazane cele, istotne jest określenie wysokości dopuszczalnego odliczenia podatku. Nie można także w takiej sytuacji zastosować zasady odliczania niezwłocznego wypracowanej przez TSUE na przykładzie wykorzystywania przez podatnika dóbr inwestycyjnych do celów prywatnych.

Dyrektywa 2006/112/WE nie zawiera szczegółów dotyczących metodologii i kryteriów podziału kwot podatku naliczonego, są one ustalane w ustawodawstwie krajowym. Ważne jest zatem określenie takich metod w praktyce przez krajowe administracje podatkowe. Przyjąć przy tym można wytyczne wypracowane przez orzecznictwo unijne na kanwie proporcjonalnego odliczania podatku przy wykonywaniu czynności opodatkowanych i zwolnionych.

„Państwa członkowskie powinny korzystać z przysługującego im swobodnego uznania w taki sposób, aby zapewnić, że odliczenie będzie dokonywane wyłącznie w odniesieniu do tej części VAT, która jest proporcjonalna do kwoty przypadającej na czynności uprawniające do odliczenia. Powinny więc dołożyć one starań, aby obliczenie proporcji pomiędzy działalnością gospodarczą a działalnością niemającą charakteru gospodarczego obiektywnie odzwierciedlało część wydatków faktycznie przypadającą odpowiednio na każdy z tych rodzajów działalności”<sup>22</sup>.

Przyjęte klucze podziału wartości możliwego do odliczenia podatku powinny w sposób jak najbardziej realny oddawać rzeczywistość, w jakiej poszczególni podatnicy przeznaczają wydatki na działalność opodatkowaną i niepodlegającą opodatkowaniu. Podkreślane to było również w orzecznictwie TSUE: „[...] do państw członkowskich należy ustalenie metod i kryteriów właściwych dla tego celu, z poszanowaniem zasad, które stanowią podstawę wspólnego systemu podatku VAT. W szczególności państwa członkowskie powinny korzystać z przysługującego im swobodnego uznania w taki sposób, aby zapewnić, że odliczenie będzie dokonywane wyłącznie w odniesieniu do tej części podatku VAT, która jest proporcjo-

nalna do kwoty przypadającej na czynności uprawniające do odliczenia. Powinny one więc dołożyć starań, aby obliczenie proporcji pomiędzy działalnością gospodarczą a działalnością niemającą charakteru gospodarczego obiektywnie odzwierciedlało część wydatków faktycznie przypadającą odpowiednio na każdy z tych rodzajów działalności”<sup>23</sup>.

W ustawie z dnia 11 marca 2004 r. przepisy dotyczące tej kwestii wprowadzone zostały w art. 86 ust. 1 i 2a-2h oraz w rozporządzeniu Ministra Finansów<sup>24</sup>. Na ich podstawie, gdy przypisanie nabytych towarów i usług w całości do działalności gospodarczej nie jest możliwe, należy obliczyć proporcję i odnieść ją do odpowiedniej wartości podatku naliczonego, ustalonej za pomocą prewspółczynnika. Wybór odpowiedniej metody przyporządkowania określa sam podatnik, jednakże musi być ona odpowiednia do specyfiki wykonywanej działalności i dokonywanych wydatków. Pozwoli to na zagwarantowanie obiektywnej oceny i prawidłowego odzwierciedlenia przysługującego mu prawa do odliczenia podatku. Dla niektórych rodzajów instytucji publicznych przewidziano odpowiednie metody spełniające wskazane kryteria, lecz bez nakazu ich stosowania, jeżeli w inny sposób te podmioty będą w stanie oddać podział wydatków.

W tym miejscu warto wspomnieć o problematyce prewspółczynnika w przypadku jednostek samorządu terytorialnego, ze szczególnym podkreśleniem sytuacji gmin. Jednym z proponowanych wskaźników jest w tym wypadku wskaźnik metrażowy, często stosowany w odniesieniu do infrastruktury wodno-ściekowej. Polega on na obliczeniu udziału liczby metrów sześciennych faktycznie zużytej wody/odebranych ścieków na potrzeby mieszkańców (świadczenia opodatkowane) oraz na potrzeby jednostek gminnych (świadczenia nieopodatkowane) w całości dostarczonej wody/odebranych ścieków<sup>25</sup>. Takie podejście jest zdecydowanie korzystniejsze dla jednostek samorządu terytorialnego, gdyż zapewnia nawet 90-proc. wskaźnik odliczenia podatku. Sugerowana dla takich organów proporcja obrotowo-przychodowa pozwala w porównywalnych okresach na odliczenie od kilkunastu do 60% podatku. W tej metodzie obliczania proporcji bierze się bowiem pod uwagę całościowe przychody gminy, pochodzące z różnych obszarów działalności mieszanej. Skutkuje to tym, że gmina jako podatnik ponosi rzeczywisty ciężar ekonomiczny VAT, co powoduje niezgodność z zasadą neutralności. Z tego względu w przypadku jednostek samorządu terytorialnego zalecane jest stosowanie różnych form obliczania prewspółczynnika dla poszczególnych rodzajów działalności. Zastosowanie powyższej metody znajduje również oparcie w orzecznictwie sądowym.

#### 4.3. Wydatki gospodarcze i wydatki prywatne

W przypadku wydatków związanych z czynnościami opodatkowanymi oraz tzw. wydatków prywatnych podatnik musi na podstawie posiadanych danych dokonać podziału podatku do odliczenia. Warto jednak wspomnieć o szczególnej sytuacji, gdy dobro inwestycyjne jest wykorzystywane i w działalności gospodarczej, i do celów prywatnych<sup>26</sup>. Może to polegać również na naprzemiennym używaniu, tj. najpierw wyłącznie na potrzeby prywatne, a potem wyłącznie na potrzeby zawodowe, i odwrotnie. Dobro to powinno być jednak w momencie nabycia zaliczone do majątku przedsiębiorstwa w całości, a

podatnik powinien mieć zamiar wykorzystywania go zawodowo w okresie późniejszym i być w stanie to udowodnić na podstawie obiektywnych przesłanek dowodowych. Podatnik musi jednak opłacić VAT od wydatków związanych z prywatnym wykorzystywaniem tego dobra<sup>27</sup>. Używanie do celów osobistych nie jest ograniczone wyłącznie do osoby podatnika, ale obejmuje również osoby trzecie związane z nim stosunkiem prawnym albo ekonomicznym.

Ujęcie dobra inwestycyjnego w części albo w całości w majątku prywatnym powoduje, że żadne prawo do odliczenia nie może zasadniczo powstać w odniesieniu zarówno do całości, jak i części przyporządkowanej do majątku prywatnego, czyli zastosowanie znajdzie ponownie proporcjonalne odliczenie podatku.

Dyrektywa 2006/112/WE ani orzecznictwo nie definiują przy tym pojęcia „dobra inwestycyjnego”. Na potrzeby jednak drugiej dyrektywy Rady z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych – struktura i warunki stosowania wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (67/228/EWG)<sup>28</sup> uznano, że są to dobra, które sprawiają, że wydatki związane z nabyciem z reguły nie są zaliczane bezpośrednio w koszty bieżące, lecz są amortyzowane w ciągu co najmniej kilku lat obrotowych. Taka definicja znajduje zastosowanie również na potrzeby dyrektywy 2006/112/WE ze względu na zbieżność celów obu dyrektyw, którym jest zapobieganie wykorzystaniu towarów przez podatnika na podstawie przyznanego już odliczenia bez obciążenia podatkiem.

Szczególny system korekt został przewidziany dla dóbr inwestycyjnych<sup>29</sup>. W ich przypadku korekta obejmuje okres 5 lat, jednakże w odniesieniu do nieruchomości okres ten może zostać przedłużony przez państwo członkowskie do 20 lat.

Innym istotnym elementem ograniczenia w tym zakresie prawa do odliczenia jest zmiana w dyrektywie 2006/112/WE od dnia 1 stycznia 2011 r.<sup>30</sup> Dodany art. 168a ust. 1 wskazuje, że: „W przypadku nieruchomości stanowiącej część majątku przedsiębiorstwa danego podatnika i wykorzystywanej zarówno do celów prowadzonej przez tego podatnika działalności, jak i do celów prywatnych podatnika lub jego pracowników, lub bardziej ogólnie, do celów innych niż prowadzona przez podatnika działalność, VAT od wydatków związanych z taką nieruchomością podlega odliczeniu zgodnie z zasadami określonymi w art. 167, 168, 169 i 173 wyłącznie do wysokości udziału procentowego, w jakim dana nieruchomość została wykorzystana do celów działalności prowadzonej przez podatnika”. Jest to zatem podział proporcjonalny według współczynnika powierzchniowego.

Problematykę dóbr inwestycyjnych uregulowano w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. w art. 91 ust. 2 ze wskazaniem wyłączeń z tej zasady. W świetle tych przepisów odliczenie całkowitej kwoty podatku, przy jednoczesnym opodatkowaniu wykorzystania na prywatny użytek, nie jest dozwolone dla środków trwałych o wartości poniżej 15 tys. zł, będących nieruchomościami, w tym praw wieczystego użytkowania, samochodów osobowych i pozostałych towarów i usług.

W przypadku pojazdów samochodowych o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony (z pewnymi wyjątkami) odliczenie podatku naliczonego związanego z

działalnością gospodarczą zostało ograniczone do 50%<sup>31</sup>. Polska uzyskała zgodę na taki limit jako decyzję derogacyjną<sup>32</sup>. Ograniczenie to uwzględnia już użytek prywatny pojazdu, nie ma zatem podstaw do odrębnego opodatkowania. W przypadku nieruchomości oraz pozostałych towarów i usług stosuje się odliczenie proporcjonalne, zgodnie z wykorzystywaniem ich do celów opodatkowanej działalności gospodarczej.

## 5. WYŁĄCZENIE PRAWA DO ODLICZENIA

Zgodnie z przepisami dyrektywy 2006/112/WE prawo do odliczenia może podlegać ograniczeniu w części albo w całości. Nie dotyczy to zatem kwestii wymienianych powyżej, w których ograniczenie to wynika z systemu działania opodatkowania albo z samej jego specyfiki. Mowa tutaj o konkretnych zmianach, które definiują dodatkowe, specyficzne ograniczenia tego prawa. Wyróżnić wśród nich można:

- 1) uzyskanie przez państwo członkowskie zgody na ograniczenie ogólnych zasad na podstawie art. 395 dyrektywy 2006/112/WE – tzw. wyłączenia derogacyjne;
- 2) utrzymanie przez państwo członkowskie ograniczeń w odliczaniu VAT istniejących i praktykowanych na dzień wstąpienia do UE – tzw. klauzula *standstill*;
- 3) czasowe wyłączenie albo ograniczenie w odliczaniu VAT, umotywowane koniunkturą gospodarczą, dostępne po uprzedniej konsultacji z Komitetem ds. VAT;
- 4) naruszenie przez podatnika wymogów formalnych uniemożliwiających dostarczenie dowodów na spełnienie wymagań materialnych przyznania prawa do odliczenia;
- 5) powoływanie się bezprawnie na zasadę neutralności przez podatnika, który wiedział lub powinien był wiedzieć, że uczestniczy w oszustwie, a tym samym naraża na niebezpieczeństwo funkcjonowanie wspólnego systemu VAT;
- 6) nadużycie prawa.

Naturalne dla istnienia wyjątków od systemu VAT jest to, że w pewnym stopniu kolidują one ze stosowaniem zasad neutralności i równego traktowania.

### 5.1. Wyłączenie derogacyjne

W tym wypadku wymienić można m.in. regulacje dotyczące dóbr inwestycyjnych, a na rynku krajowym regulacje dotyczące możliwości odliczenia 50% wydatków związanych z samochodami osobowymi wykorzystywanymi w sposób mieszany na użytek prywatny i w działalności gospodarczej. Art. 395 dyrektywy 2006/112/WE zostawia państwu członkowskim swobodę podjęcia decyzji w tym zakresie, lecz wyłącznie w przypadku istnienia obiektywnych okoliczności.

„Najbardziej powszechną derogacją udzielaną przez Radę jest zgoda na wprowadzenie ryczałtowego ograniczenia prawa do odliczenia VAT od zakupu, nabycia wewnątrzwspólnotowego, przywozu, wynajmu lub leasingu silnikowych pojazdów drogowych, a także VAT naliczonego od wydatków związanych z tymi pojazdami, jeśli pojazd nie jest używany wyłącznie do celów działalności gospodarczej”<sup>33</sup>. Najpopularniejsze jest ograniczenie odliczenia wydatków do 50%. „Decyzja 2000/186 upoważniająca Republikę Federalną Niemiec do stosowania środków stanowiących odstępstwo od art. 6 i 17 szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich odnoszących się do podatków

obrotowych, wydana na podstawie art. 27 przywołanej dyrektywy, ma na celu, między innymi, ograniczenie do 50% prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej pobieranego od wydatków przeznaczonych na pojazdy niewykorzystywane wyłącznie do celów służbowych. [...] Co więcej, art. 2 przywołanej decyzji, który zezwala na zastosowanie zryczałtowanego ograniczenia dozwolonego odliczenia wynoszącego 50% kwoty zapłaconej z tytułu podatku od wartości dodanej, spełnia istotne wymogi art. 27 ust. 1 szóstej dyrektywy. W szczególności, Rada miała prawo uznać, że to ograniczenie stanowiło niezbędny i właściwy środek zapobiegający uchylaniu się i unikaniu płacenia podatków oraz upraszczający procedury poboru podatku od wartości dodanej<sup>34</sup>.

Podkreśla się przy tym, że krajowe środki wprowadzające takie decyzje muszą podlegać ścisłej wykładni oraz nie mogą odstępować od zasad ogólnych dyrektywy 2006/112/WE w sposób inny niż w celu niezbędnym do ograniczenia oszustw podatkowych albo procederu unikania opodatkowania.

Jak zostało to wspomniane, w polskich przepisach została wykorzystana decyzja derogacyjna w sprawie odliczenia wydatków związanych z samochodem osobowym<sup>35</sup> (art. 86a ust. 1-2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.). Zgodnie z przyjętymi założeniami warunek obiektywnych okoliczności udowadniających przeznaczenie takiego pojazdu wyłącznie na cele działalności gospodarczej jest spełniony w przypadku samochodów, których konstrukcja wyklucza ich użycie do innych celów lub powoduje, że takie użycie jest nieistotne. Innym warunkiem jest potwierdzenie odpowiedniego wykorzystywania w ewidencji przebiegu pojazdu.

Problem rozliczania wydatków związanych z pojazdami samochodowymi jest nadal niezwykle skomplikowany<sup>36</sup>, a forum unijne nie wypracowało jednolitej metody pozwalającej na jego rozwiązanie i zachowanie zasady neutralności opodatkowania.

## 5.2. Klauzula *standstill*

Przy analizie klauzuli *standstill* często pojawia się też pojęcie „odstępstwa”<sup>37</sup> i jest to najprostszy sposób na zrozumienie, czym taka klauzula jest. Może to dotyczyć jednak wyłącznie wyjątków, których przedmiot jest określony dostatecznie precyzyjnie i nie jest równocześnie wyłączeniem ogólnym, pozostających w zgodzie z przepisami unijnymi. Powinna być również interpretowana w sposób ścisły w celu zapewnienia neutralności VAT.

Państwa członkowskie nie mogą zatem na podstawie tej zasady utrzymać w mocy ograniczenia prawa do odliczenia VAT mogącego mieć zastosowanie w sposób ogólny do jakiegokolwiek wydatku związanego z nabyciem towarów, niezależnie od jego charakteru lub przedmiotu. Przykładowo TSUE aprobuje możliwość zastosowania takiego wykluczenia w przypadku np. wydatków związanych z samochodami osobowymi albo dostarczania posiłków i napojów czy zapewniania mieszkania oraz rozrywki pracownikom<sup>38</sup>. Dopuszcza się również zachowanie przepisów zezwalających na częściowe odliczenie. Jednocześnie TSUE wskazał też, jakie odliczenia stanowią wyłączenia o charakterze ogólnym i nie spełniają warunku precyzyjności. Mowa tutaj m.in. o towarach i usługach nabywanych przez podatnika, który nie dopełnił obowiązku zarejestrowania się dla celów VAT<sup>39</sup>, czy towarach

subwencionowanych z funduszy publicznych, do wysokości części objętej subwencją<sup>40</sup>.

Chociaż na klauzulę *standstill* można się powoływać wyłącznie w przypadku przepisów, które obowiązywały i rzeczywiście były stosowane przez organy władzy publicznej danego państwa członkowskiego<sup>41</sup> na dzień 1 stycznia 1979 r. albo w momencie przystąpienia do UE, to uchylenie i wprowadzenie nowego przepisu nie oznacza, że państwo członkowskie zrezygnowało z owego odstępstwa, pod warunkiem że takie działanie nie prowadzi do rozszerzenia normy prawnej. Jeżeli bowiem ten nowy przepis jest podobny do poprzedniego albo ogranicza jego skutki, nadal może być objęty klauzulą *standstill*. Zabronione jest jednak jego rozszerzenie, gdyż klauzula ta w założeniu ma być elementem przejściowym, umożliwiającym zbliżenie ustawodawstwa krajowego do norm dyrektywy 2006/112/WE.

Ustanowienie wyłączenia niezajdującego uzasadnienia w art. 176 tej dyrektywy może grozić konsekwencjami proceduralnymi. Organy podatkowe nie powinny bowiem powoływać się na takie przepisy wobec podatnika. W przypadku nieprawidłowego ograniczenia prawa do odliczenia podatku sądy krajowe mają obowiązek stosować nowe przepisy wyłącznie w zakresie umożliwiającym w klauzuli *standstill*. Jeżeli zaś norma ta w całości wykracza poza zakres klauzuli, sąd rozstrzyga, czy nie powinno się powstrzymać całkowicie od jej stosowania. Interpretuje on bowiem prawo wewnętrzne w świetle treści i celów dyrektywy 2006/112/WE, aby osiągnąć przewidziane w niej rezultaty, a przy tym przychyliła się do interpretacji przepisów krajowych najbardziej zgodnej z tymi celami<sup>42</sup>. Obecnie w polskich przepisach klauzula znajduje zastosowanie do wydatków związanych z zakupem<sup>43</sup> usług noclegowych i gastronomicznych, z wyjątkiem nabycia gotowych posiłków przeznaczonych dla pasażerów przez podatników świadczących usługi przewozu osób<sup>44</sup>, a także samochodów osobowych i innych samochodów o dopuszczalnej ładowności do 500 kg oraz paliwa do ich napędu<sup>45</sup>.

Kiedy porównuje się instytucje derogacji i klauzuli *standstill*, warto zwrócić uwagę na szerszy zakres tej drugiej, gdyż derogacja<sup>46</sup> powinna być interpretowana w sposób ścisły, niedopuszczalne jest np. ograniczanie wydatków związanych z działalnością gospodarczą. Klauzula zaś daje możliwość zastosowania ograniczenia do wszystkich wydatków.

## 5.3. Wyłączenie uwarunkowane cyklem koniunkturalnym

Art. 177 dyrektywy 2006/112/WE wskazuje, że: „Po konsultacji z Komitetem ds. VAT każde państwo członkowskie może, z przyczyn wynikających z koniunktury gospodarczej, częściowo lub całkowicie wyłączyć wszystkie lub niektóre dobra inwestycyjne lub inne dobra z przepisów dotyczących odliczeń”. Ten wymóg proceduralny zakłada, że we wniosku do Komitetu państwa członkowskie prezentują wyczerpujące informacje, które stanowić będą podstawę analizy wprowadzanego przepisu z pełnym oglądem sytuacji ekonomicznej i społecznej. Ocena, czy w ramach takiej konsultacji przedstawiono wystarczające informacyjne, należy do sądów krajowych. Przepisy unijne nie określają jednak wymogu dotyczącego wyniku konsultacji, w szczególności nie zobowiązują Komitetu do przyjęcia pozytywnego bądź negatywnego

stanowiska w sprawie przepisu krajowego o charakterze odstępstwa. Wynik takiej konsultacji nie wpływa zatem na ewentualne przyjęcie tego uregulowania. Obowiązkowo musi ona jednak się odbyć przed jego wprowadzeniem. Podkreśla się przy tym, że taki przepis powinien mieć charakter tymczasowy, wycelowany w zwalczanie konsekwencji cyklu gospodarczego występującego w określonym czasie.

W ustawie z dnia 11 marca 2004 r. obecnie brak jest rozwiązań stosujących tę formę ograniczenia możliwości odliczenia podatku. W przeszłości Polska wystąpiła o takie konsultacje. W latach 2011 i 2012, a następnie 2013 po dodatkowych konsultacjach zastosowała wyłączenie prawa do odliczenia VAT z tytułu zakupu paliwa wykorzystywanego do napędu pojazdów samochodowych o dopuszczalnej ładowności powyżej 500 kg i o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony, z wyjątkiem pojazdów, które co do zasady są przeznaczone do działalności gospodarczej.

## 6. PRZYKŁADY OGRANICZENIA ODLICZENIA PODATKU

Poza systemowymi ograniczeniami występującymi w systemie VAT, jak również w dyrektywie 2006/112/WE, istnieją ograniczenia wynikające z potrzeby wyeliminowania negatywnego wpływu oszustw podatkowych, unikania podwójnego opodatkowania albo innych form agresywnej optymalizacji.

### 6.1. Fałszywość transakcji

Fałszywi dostawcy często pojawiają się w związku z oszustwami podatkowymi, w tym szeroko opisywanymi tzw. karuzelami podatkowymi. TSUE często otrzymywał pytania prejudycjalne dotyczące fikcyjnych transakcji. Analiza orzecznictwa unijnego prowadzi do wniosku, że od 2021 r. nastąpił istotny zwrot w stanowisku Trybunału, szczególnie jest to widoczne w wyroku z dnia 9 grudnia 2021 r.<sup>47</sup> Teza tego wyroku wskazuje, że wymagane jest spełnienie dwóch przesłanek – materialnej i formalnej, aby można było uznać prawo do odliczenia. Wśród materialnych wyróżnić można m.in. posiadanie statusu podatnika przez nabywcę i sprzedającego/usługodawcę, a wśród formalnych – posiadanie faktury, na której ujęto dane faktycznego dostawcy oraz przedmiot transakcji. W analizowanym wyroku stan faktyczny wskazywał na to, że nastąpiła rzeczywista dostawa towaru i świadczenie usługi. Wątpliwe było jednak, czy sprzedawca/usługodawca faktycznie był podmiotem, który dokonał tej transakcji, i czy miał on status podatnika. Powstał również problem, czy to organ, czy nabywca powinien udowodnić okoliczności tej transakcji oraz czy udowodnienie przez organ podatkowy, że nabywca wiedział lub powinien był wiedzieć, iż uczestniczy w oszustwie, stanowi rzetelną i niezbędną podstawę do odmowy prawa do odliczenia<sup>48</sup>.

„Trybunał uznał, że dyrektywę 2006/112/WE trzeba interpretować w ten sposób, iż możliwości skorzystania z prawa do odliczenia naliczonego podatku od wartości dodanej (VAT) należy odmówić bez konieczności udowodnienia przez organ podatkowy, że podatnik dopuścił się oszustwa w zakresie VAT bądź że wiedział lub powinien był wiedzieć, iż transakcja powołana jako podstawa prawa do odliczenia wiązała się z takim oszustwem, jeżeli – w sytuacji gdy rzeczywisty dostawca danych towarów lub usług nie został zidentyfikowany –

podatnik ten nie przedstawia dowodów na to, że ów dostawca miał status podatnika, o ile w świetle okoliczności faktycznych i informacji dostarczonych przez tego podatnika brak jest danych niezbędnych do sprawdzenia, czy rzeczywisty dostawca miał taki status”<sup>49</sup>.

Na podstawie dalszej analizy powyższego wyroku można wysnuć wniosek, że podatnik nie jest obowiązany udowodniać statusu podatkowego rzeczywistego dostawcy wyłącznie wtedy, gdy spełniony zostanie jeden z następujących warunków. Przedmiotem transakcji jest towar (usługa) wyłączony ze zwolnienia podmiotowego, czyli dostawca (usługodawca) jest podatnikiem rozliczającym VAT, albo ilość/cena nabytych towarów (usług) uprawdopodobnia przekroczenie przez dostawcę limitów uprawniających do zwolnienia podmiotowego. Innymi słowy – chodzi włącznie o sytuację, gdy przy zachowaniu należytej ostrożności można przypuszczać, że dostawca (usługodawca) jest albo powinien być podatnikiem VAT.

Ten wyrok, będący wyrazem nowego podejścia TSUE, wprowadza ogromną niepewność w zakresie możliwości skorzystania z prawa do odliczenia przez nabywcę. Trybunał przerzuca bowiem ciężar dowodu na nabywcę, co wyraźnie sprzyja polskim organom podatkowym, gdyż ogranicza to ich obowiązki i czynności wykonywane w trakcie kontroli podatkowych. Nie mówiąc już o tym, że podatnicy mają znacznie mniejsze możliwości, jeśli chodzi o poszukiwanie informacji albo potwierdzanie danych rzeczywistego dostawcy.

## 7. KONTROWERSJE DOTYCZĄCE OGRANICZENIA PRAWA DO ODLICZENIA

### 7.1. Usługi gastronomiczne i noclegowe

Kontrowersyjnym rozwiązaniem z pewnością jest utrzymywanie ograniczeń w zakresie usług noclegowych. Zastrzeżenia budzi to, że nawet niepozostawiające żadnych wątpliwości wydatki na usługi noclegowe czy nawet na usługi gastronomiczne, które są wykorzystywane na potrzeby działalności gospodarczej, nie mogą być podstawą odliczenia podatku naliczonego. Zapisy te są utrzymywane na mocy klauzuli *standstill*. Obiekcje budzi brak jakichkolwiek kroków prawodawcy w celu zbliżania rozwiązań krajowych do unijnych.

Wprowadzenie tego ograniczenia tłumaczono m.in. dość częstym zjawiskiem nabywania tego typu usług na potrzeby prywatne czy ewentualnie tym, że miały one niewielki związek z działalnością gospodarczą, zaspokajały zaś potrzeby osobiste itp. Wytworzyła się z tego powodu nawet linia interpretacyjna, która odróżnia niepodlegające odliczeniu usługi gastronomiczne od usług cateringowych oraz dostarczania posiłków profilaktycznych, chociaż przedmiotowo są to tego samego rodzaju usługi polegające na dostarczeniu posiłku oraz związanej z tym obsługą. Główna różnica to miejsce świadczenia danej usługi, tj. w lokalu w przypadku usług gastronomicznych i u podatnika w przypadku usług cateringowych. Często bywa tak, że takie same usługi świadczy ten sam podmiot, co zdaje się nie wadzić ustawodawcy przy ocenie utrzymania neutralności opodatkowania.

Również usługi noclegowe podlegają takiemu ograniczeniu. W ostatnich latach TSUE wydał wyroki, które pozwoliły na złagodzenie podejścia organów podatkowych. Dotyczy to



jednak głównie kwestii dalszego refakturowania takich usług przekazywanych innym podmiotom<sup>50</sup>. Trybunał jasno stwierdził, że chociaż przepisy krajowe odnoszące się do ograniczenia prawa do odliczenia w przypadku usług gastronomicznych i noclegowych są zgodne z przepisami unijnymi, to jednak art. 168 lit. a dyrektywy 2006/112/WE „sprzeciwia się [...] uregulowaniu krajowemu, [...] które przewiduje rozszerzenie zakresu wyłączenia prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej (VAT) po przystąpieniu danego państwa członkowskiego do Unii Europejskiej i oznacza, że od wejścia w życie tego rozszerzenia zakresu wyłączenia podatek świadczący usługi turystyki jest pozbawiony prawa do odliczenia VAT naliczonego od nabycia usług noclegowych i gastronomicznych, które podatek ten refakturowuje na rzecz innych podatników w ramach świadczenia usług turystyki”<sup>51</sup>.

Podobne poglądy zaczęły się pojawiać również w orzecznictwie organów skarbowych, m.in. w interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 15 czerwca 2021 r.<sup>52</sup>, która również pozwalała na zachowanie prawa do odliczenia podatku naliczonego z tytułu nabycia przez podatnika usług gastronomicznych, które następnie odsprzedawał swoim klientom. Powstaje pytanie, czemu jednolite w interpretacjach wnioskowanie, że taka forma nabycia usług objętych ograniczeniem umożliwia odliczenie ze względu na bezpośredni związek z prowadzoną działalnością, jest jedynym rozpatrywanym warunkiem. Czy nie należałoby zrewidować zapisów ustawowych w celu dalszego ich zbliżenia do warunków unijnych, gdzie takiego zakazu nie ma, i określić zgodnego z rzeczywistością i zasadą neutralności sposobu zezwalającego na takie odliczenie z zachowaniem należytej ostrożności?

Podobna sytuacja może wystąpić, gdy usługi gastronomiczne albo noclegowe są świadczeniami pomocniczymi np. dla usług organizacji konferencji. „Koncepcja usługi kompleksowej, wypracowana m.in. w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości, zakłada, że wprawdzie każde świadczenie usług winno być traktowane jako świadczenie odrębne, jednak świadczenie składające się z jednolitej (z ekonomicznego punktu widzenia) usługi nie powinno być w sposób sztuczny dzielone. Zatem jeżeli można dostrzec element główny (zresztą dodatkowo dużą rolę odgrywa jego znaczenie dla klienta) oraz elementy pomocnicze (np. służące lepszemu wykorzystaniu usługi), świadczenie pomocnicze dzieli los podatkowy świadczenia głównego, np. w zakresie stawki VAT czy momentu powstania obowiązku podatkowego”<sup>53</sup>.

Istnieją również inne „wyłączenia od wyłączeń”, np. nabycie gotowych posiłków przeznaczonych dla pasażerów przez podatników świadczących usługi przewozu osób czy zakup artykułów spożywczych podawanych w trakcie spotkań biznesowych.

Zalecane jest, aby ustawodawca rozważył zrobienie dalszych kroków w kierunku ujednoczenia ustawodawstwa krajowego z unijnym.

## 7.2. Usprawiedliwiona nieświadomość nielegalnego procederu

Oszustwa podatkowe są problemem nie tylko krajowym, ale również międzynarodowym. Podawać w wątpliwość można jednak niektóre rozwiązania i decyzje podejmowane przez

organy podatkowe, sprawiające wrażenie wylewania dziecka z kąpielą. Często bowiem, aby zatrzeć istnienie karuzeli watońskiej, w jej „tryby” są „wkręcane” podmioty całkowicie niezwiązane z nielegalnym procederem, starające się prowadzić własną działalność gospodarczą w zgodzie z prawem i z zachowaniem dorozumianej należytej staranności.

„Z orzecznictwa TSUE wynika, że w sytuacji, gdy dostawa realizowana jest na rzecz podatnika, który nie wiedział i nie mógł wiedzieć o tym, że transakcja była wykorzystana do celów oszustwa (popelnionego przez sprzedawcę), nie można odebrać prawa do odliczenia VAT, zaś to organy winny udowodnić świadomość podatnika, że współdziałał w procederze bądź że co najmniej postępował lekkomyślnie czy niedbale”<sup>54</sup>. Często bywa jednak tak, że organ nie stosuje swobodnej oceny materiału dowodowego, lecz dowolną ocenę, albo wykorzystuje informacje z innych postępowań, niedostępne dla podatnika, co uniemożliwia mu rzetelne przygotowanie odpowiedzi na zarzut braku dobrej wiary w prowadzonej działalności.

W tym zakresie kontrowersje budzą nie przepisy krajowe (treść normy prawa krajowego), ale działania organów administracji skarbowej. Posiadają one bowiem znacznie więcej możliwości analizy podmiotów operujących na rynku w porównaniu do podatników, a nawet zastosowanie w pełni założeń odnośnie do należytej staranności nie stanowi argumentu, który zapewni podatnikom bezsporne bezpieczeństwo.

## 8. PODSUMOWANIE

W systemie podatku od wartości dodanej prawo do odliczenia VAT naliczonego, wynikającego z dokumentów zakupowych, jest nadrzędnym prawem podatnika. Prawo to stanowi fundament zasady neutralności VAT. Przepisy ograniczające możliwość odliczenia VAT naliczonego powinny być interpretowane ściśle, zawężająco, na zasadzie wyjątku.

Ustawodawca zdecydował o ograniczeniu tego prawa m.in. w przypadku zakupów niewykorzystywanych w działalności opodatkowanej, zakupów od podatników niezarejestrowanych jako podatnicy VAT czynni, zakupów związanych z samochodami używanymi do celów mieszanych w działalności gospodarczej, zakupu usług gastronomicznych lub noclegowych, czy też w przypadku nadużyć lub oszustw podatkowych.

Aby przeciwdziałać nadużyciom polegającym na nieodprowadzaniu VAT, a w szczególności na wyłudzeniach zwrotu VAT, ustawodawca w art. 88 ust. 4 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. wprowadził regulację, zgodnie z którą podatnicy nie są uprawnieni do odliczenia VAT z faktur wystawionych przez podmioty niezarejestrowane jako podatnicy VAT czynni. Przepis ten pośrednio nakłada na każdego podatnika obowiązek weryfikacji kontrahentów. Krajowa Administracja Skarbowa w zajmowanych stanowiskach przetrzuca na podatników obowiązek i ryzyko takiej weryfikacji, tj. sprawdzania dostawców w łańcuchu dostaw, w szczególności w zakresie statusu VAT.

Dodatkowym elementem uszczelniającym system VAT jest brak możliwości odliczenia VAT z faktur wystawionych przez podmiot nieistniejący lub z tzw. faktur pustych, czyli dokumentujących czynności, które nie wystąpiły lub są niezgodne z rzeczywistością. Ustawodawca zakazał odliczenia VAT z

faktur dokumentujących czynności pozorne. W konsekwencji, jeżeli zdarzenie (przedmiot opodatkowania) w ogóle nie zaistniało, zaistniało w innym momencie lub innych rozmiarach, podatnik traci prawo do odliczenia VAT<sup>55</sup>.

Organy skarbowe i sądy administracyjne zwracają uwagę na konieczność dochowania przez podatnika należytej staranności przy weryfikacji kontrahentów. Dodatkowo według ich aktualnego stanowiska w przypadku braku inicjatywy po stronie podatnika lub w przypadku braku dochowania przez podatnika staranności przy weryfikacji kontrahentów i samej transakcji jego prawo do odliczenia VAT naliczonego może zostać ograniczone<sup>56</sup>.

Równocześnie jednak działania organów skarbowych mogą mieć znamiona nadużycia (bezpodstawnego odebrania podatnikom prawa do odliczenia VAT naliczonego), gdyż z reguły sprowadzają się do przerzucenia ciężaru weryfikacji wszystkich kontrahentów w łańcuchu dostaw na każdego uczestnika w tym łańcuchu. Przykładowo, gdy w łańcuchu dostaw wystąpi podmiot niemający statusu podatnika VAT czynnego lub gdy któryś podmiot nie odprowadził podatku VAT należnego (zostało popełnione przestępstwo skarbowe w zakresie nieodprowadzenia VAT), organy podatkowe stoją na stanowisku, że wszystkie podmioty w łańcuchu dostaw nie mają prawa do odliczenia VAT naliczonego.

W konsekwencji słuszne działania organów administracji podatkowej przeciwdziałające nadużyciom w zakresie rozliczenia VAT nie powinny polegać na przerzucaniu ciężaru weryfikacji danych podmiotów i ich działalności na innych uczestników obrotu. Jest to niezgodne zarówno z dyrektywą 2006/112/WE, jak i utrwaloną linią orzecniczą TSUE. Takie działania naruszają fundament zasady neutralności VAT dla podatników.

#### Przypisy

- 1 Ang. *value added tax*.
- 2 Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, ze zm., dalej: dyrektywa 2006/112/WE.
- 3 Dyrektywa 2006/112/WE, która zastąpiła m.in. szóstą dyrektywę Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku (77/388/EWG) (Dz. Urz. WE L 145 z 13.06.1977, s. 1, ze zm., Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 23).
- 4 A. Gomułowicz, *Część trzecia – Część szczegółowa polskiego prawa podatkowego*, w: A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016.
- 5 Zgodnie z wyrokiem TSUE z dnia 5 marca 2009 r. w sprawie C-302/07 JD Wetherspoon plc v. The Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs, ECLI:EU:C:2009:125, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62007CJ0302>, dostęp: 29.06.2023.
- 6 Art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE: „«Podatnikiem» jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności”.
- 7 Co do zasady następuje to w momencie dostarczenia podatnikowi nabywanego towaru lub wykonania dla podatnika zamawianej usługi – zgodnie z art. 63 i 167 dyrektywy 2006/112/WE.
- 8 Kwestia ta zostanie opisana w dalszej części artykułu.
- 9 Tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 931 ze zm., dalej: ustawa z dnia 11 marca 2004 r.
- 10 Odniesienia do unijnych zasad ogólnych dotyczących podatku VAT odnaleźć można m.in. w art. 5 ust. 4 i 5, art. 15 oraz art. 86 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.

- 11 B. Rogowska-Rajda, T. Tratkiewicz, *Rozdział I. Powstanie prawa do odliczenia podatku naliczonego*, w: ciż, *Prawo do odliczenia VAT w świetle orzecznictwa TSUE*, Warszawa 2018.
  - 12 Wyrok TSUE z dnia 13 grudnia 1989 r. w sprawie C-342/87 Genius Holding BV v. Staatssecretaris van Financiën, ECLI:EU:C:1989:635, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:61987CJ0342> (wer. ang.), dostęp: 29.06.2023.
  - 13 Wyrok TSUE z dnia 28 listopada 2013 r. w sprawie C-319/12 Minister Finansów v. MDDP Sp. z o.o. Akademia Biznesu Sp.K., ECLI:EU:C:2013:778, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62012CJ0319>, dostęp: 29.06.2023.
  - 14 Art. 86 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.
  - 15 Art. 173 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE.
  - 16 Art. 174 dyrektywy 2006/112/WE.
  - 17 Art. 175 dyrektywy 2006/112/WE.
  - 18 Por. wyrok TSUE z dnia 12 września 2013 r. w sprawie C-388/11 Le Crédit Lyonnais v. Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l'État, ECLI:EU:C:2013:541, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62011CJ0388>, dostęp: 29.06.2023.
  - 19 M.in. w art. 90-91 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.
  - 20 B. Rogowska-Rajda, T. Tratkiewicz, 5.2. *Rozwiązania polskie*, w: ciż, *Prawo do odliczenia VAT...*, dz. cyt.
  - 21 Ustawa z dnia 26 maja 2023 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 1059.
  - 22 B. Rogowska-Rajda, T. Tratkiewicz, 3. *Ustalenie zakresu prawa do odliczenia podatku naliczonego w przypadku nabycia towarów lub usług związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej i pozostającej poza systemem VAT*, w: ciż, *Prawo do odliczenia VAT...*, dz. cyt.
  - 23 Postanowienie TSUE z dnia 12 stycznia 2017 r. w sprawie C-28/16 MVM Magyar Villamos Művek Zrt. v. Nemzeti Adó- És Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság, ECLI:EU:C:2017:7, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62016CO0028>, pkt 47, dostęp: 29.06.2023.
- Zob. również wyroki TSUE:
- 1) z dnia 13 marca 2008 r. w sprawie C-437/06 Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG v. Finanzamt Göttingen, ECLI:EU:C:2008:166, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62006CJ0437>, pkt 33-38, dostęp: 29.06.2023;
  - 2) z dnia 6 września 2012 r. w sprawie C-496/11 Portugal Telecom SGPS SA v. Fazenda Pública, ECLI:EU:C:2012:557, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62011CJ0496>, pkt 42, dostęp: 29.06.2023;
  - 3) z dnia 16 lipca 2015 r. w sprawach połączonych C-108/14 i C-109/14 Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG i Finanzamt Hamburg-Mitte v. Finanzamt Nordenham i Marenave Schifffahrts AG, ECLI:EU:C:2015:496, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62014CJ0108>, pkt 27, dostęp: 29.06.2023.
  - 24 Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2015 r. w sprawie sposobu określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 999.
  - 25 Gmina w zakresie działalności wodno-kanalizacyjnej działa poniekąd jako przedsiębiorca – dostarcza wodę i odbiera ścieki od mieszkańców. Zawiera ona bowiem z mieszkańcami umowy cywilnoprawne zgodnie z art. 15 ust. 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., co pozwala na odliczenie podatku. Jeżeli natomiast gmina wykonuje te czynności na potrzeby swoich jednostek budżetowych, prawo do odliczenia nie przysługuje, gdyż realizuje wówczas zadania własne.
  - 26 Nie obejmuje to m.in. nieruchomości i pojazdów samochodowych, jeżeli dane państwo stosuje do tych pojazdów przepisy derogacyjne (Polska stosuje wskazane regulacje).
  - 27 Art. 26 dyrektywy 2006/112/WE.
  - 28 Dz. Urz. WE 71 z 14.04.1967, s. 1303.
  - 29 Art. 187-191 dyrektywy 2006/112/WE.
  - 30 Zmiana na mocy dyrektywy Rady 2009/162/UE z dnia 22 grudnia 2009 r. zmieniającej 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).
  - 31 Art. 86a ustawy z dnia 11 marca 2004 r.
  - 32 Decyzja wykonawcza Rady (UE) 2016/1837 z dnia 11 października 2016 r. upoważniająca Rzeczpospolitą Polską do dalszego 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 280 z 18.10.2016, s. 28, dalej: decyzja wykonawcza 2016/1837.
- <sup>33</sup> B. Rogowska-Rajda, T. Tratkiewicz, 1. „Derogacyjne” wyłączenie lub ograniczenie w odliczaniu podatku naliczonego, w: ciż, *Prawo do odliczenia VAT...*, dz. cyt.
- <sup>34</sup> Wyrok TSUE z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-17/01 Finanzamt Sulingen v. Walter Sudholz, ECLI:EU:C:2004:242, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62001CJ0017> (wer. ang.), dostęp: 4.07.2023.
- <sup>35</sup> Decyzja wykonawcza 2016/1837 została wydana początkowo do dnia 31 grudnia 2016 r., ale przedłużono jej obowiązywanie kolejnymi decyzjami (obecnie do dnia 31 grudnia 2024 r.).
- <sup>36</sup> Żaden inny towar nie jest w tak różny sposób traktowany w UE pod względem odliczeń VAT.
- <sup>37</sup> Art. 176 dyrektywy 2006/112/WE: „Do czasu wejścia w życie przepisów, o których mowa w akapicie pierwszym, państwa członkowskie mogą utrzymać wszystkie wyłączenia przewidziane w prawie krajowym w dniu 1 stycznia 1979 r. lub, w odniesieniu do państw członkowskich, które przystąpiły do Wspólnoty po tym terminie, przepisy obowiązujące w dniu ich przystąpienia”.
- <sup>38</sup> Wyrok TSUE z dnia 15 kwietnia 2010 r. w sprawach połączonych C-538/08 i C-33/09 X Holding Bv v. Staatssecretaris van Financiën i Oracle Nederland Bv v. Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi, ECLI:EU:C:2010:192, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62008CJ0538>, dostęp: 4.07.2023.
- <sup>39</sup> Wyrok TSUE z dnia 22 grudnia 2010 r. w sprawie C-438/09 Bogusław Juliusz Dankowski v. Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi, ECLI:EU:C:2010:818, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62009CJ0438>, dostęp: 4.07.2023, pkt 44 i 47.
- <sup>40</sup> Wyrok TSUE z dnia 23 kwietnia 2009 r. w sprawie C-74/08 Parat Automotive Cabrio Textiltetöket Gyártó Kft. v. Adó- És Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal, Hatósági Főosztály, Észak-Magyarországi Kihelyezett Hatósági Osztály, ECLI:EU:C:2009:261, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62008CJ0074>, dostęp: 4.07.2023, pkt 30.
- <sup>41</sup> Oznacza to, że jeżeli przepis był martwy i z różnych powodów nie był stosowany, to nie mógł być objęty odstępstwem, jakim jest klauzula *standstill*.
- <sup>42</sup> T. Michalik, *VAT. Komentarz 2021*, wyd. 16.
- <sup>43</sup> Potwierdzają to wyroki TSUE, m.in. wyrok z dnia 22 grudnia 2008 r. w sprawie C-414/07 Magoora sp. z o.o. v. Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie, ECLI:EU:C:2008:766, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX%253A62007CJ0414>, dostęp: 4.07.2023, pkt 35 i 41.
- <sup>44</sup> Art. 88 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. – całkowite wyłączenie odliczenia. Niemodyfikowany od momentu wejścia Polski do UE.
- <sup>45</sup> Art. 86a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. – ograniczenie odliczenia do 50%. Wielokrotnie zmieniany.
- <sup>46</sup> *Ustawa o podatku od towarów i usług. Komentarz*, red. A. Mariański, 2022.
- <sup>47</sup> Wyrok TSUE z dnia 9 grudnia 2021 r. w sprawie C-154/20 Kemwater ProChemie s.r.o. v. Odvolací Finanční Ředitelství, ECLI:EU:C:2021:989, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:62020CJ0154>, dostęp: 4.07.2023.
- <sup>48</sup> *Komentarz do ustawy o podatku od towarów i usług 2023*, red. W. Modzelewski, wyd. 23.
- <sup>49</sup> B. Rogowska-Rajda, T. Tratkiewicz, *Prawo do odliczenia w VAT – przypadek fałszywych dostawców*, „Przegląd Podatkowy” 2023, nr 2, s. 21-26.
- <sup>50</sup> Wyrok TSUE z dnia 2 maja 2019 r. w sprawie C-225/18 Grupa Lotos S.A. v. Minister Finansów, ECLI:EU:C:2019:349, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:62018CJ0225>, dostęp: 4.07.2023.
- <sup>51</sup> Tamże.
- <sup>52</sup> 2461-IBPP1.4512.982.2016.9.MGO, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/448219>, dostęp: 4.07.2023.
- <sup>53</sup> Ł. Matusiakiewicz, *Wyłączenie zwrotów i obniżek podatku od towarów i usług – usługi noclegowe i gastronomiczne na przykładach*, LEX/el. 2021.
- <sup>54</sup> Ł. Matusiakiewicz, *Wyłączenie prawa do odliczenia VAT – na przykładach*, ABC.
- <sup>55</sup> Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Białymstoku z dnia 4 marca 2020 r., I SA/Bk 47/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/4629654228>, dostęp: 4.07.2023.
- <sup>56</sup> Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 6 lutego 2020 r., I SA/Po 553/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/A34250B592>, dostęp: 4.07.2023.

## Bibliografia

## Literatura

- Gomułowicz A., *Część trzecia – Część szczegółowa polskiego prawa podatkowego*, w: A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016.
- Gomułowicz A., Mączyński D., *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016.
- Komentarz do ustawy o podatku od towarów i usług 2023*, red. W. Modzelewski, wyd. 23.
- Matusiakiewicz Ł., *Wyłączenie prawa do odliczenia VAT – na przykładach*, ABC.
- Matusiakiewicz Ł., *Wyłączenie zwrotów i obniżek podatku od towarów i usług – usługi noclegowe i gastronomiczne na przykładach*, LEX/el. 2021.
- Michalik T., *VAT. Komentarz 2021*, wyd. 16.
- Rogowska-Rajda B., Tratkiewicz T., *Prawo do odliczenia VAT w świetle orzecznictwa TSUE*, Warszawa 2018.
- Rogowska-Rajda B., Tratkiewicz T., *Prawo do odliczenia w VAT – przypadek fałszywych dostawców*, „Przegląd Podatkowy” 2023, nr 2.
- Ustawa o podatku od towarów i usług. Komentarz*, red. A. Mariański, 2022.

## Akty prawne

- Decyzja wykonawcza Rady (UE) 2016/1837 z dnia 11 października 2016 r. upoważniająca Rzecząpospolitą Polską do dalszego 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 280 z 18.10.2016, s. 28.
- Druga dyrektywa Rady z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych – struktura i warunki stosowania wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (67/228/EWG), Dz. Urz. WE 71 z 14.04.1967, s. 1303.
- Dyrektywa Rady 2006/112/WE 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, ze zm.
- 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.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2015 r. w sprawie sposobu określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 999.
- Szоста dyrektywa Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoczona podstawa wymiaru podatku (77/388/EWG), Dz. Urz. WE L 145 z 13.06.1977, s. 1, ze zm., Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 23.
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 931 ze zm.
- Ustawa z dnia 26 maja 2023 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 1059.

## Orzecznictwo

- Postanowienie TSUE z dnia 12 stycznia 2017 r. w sprawie C-28/16 MVM Magyar Villamos Művek Zrt. v. Nemzeti Adó- És Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság, ECLI:EU:C:2017:7, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62016CO0028>, dostęp: 29.06.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 2 maja 2019 r. w sprawie C-225/18 Grupa Lotos S.A. v. Minister Finansów, ECLI:EU:C:2019:349, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:62018CJ0225>, dostęp: 4.07.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 5 marca 2009 r. w sprawie C-302/07 JD Wetherspoon plc v. The Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs, ECLI:EU:C:2009:125, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62007CJ0302>, dostęp: 29.06.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 6 września 2012 r. w sprawie C-496/11 Portugal Telecom SGPS SA v. Fazenda Pública, ECLI:EU:C:2012:557, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62012CJ0496>, dostęp: 29.06.2023.

- eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62011CJ0496, dostęp: 29.06.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 9 grudnia 2021 r. w sprawie C-154/20 Kemwater Pro-Chemie s.r.o. v. Odvolací Finanční Ředitelství, ECLI:EU:C:2021:989, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:-62020CJ0154>, dostęp: 4.07.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 12 września 2013 r. w sprawie C-388/11 Le Crédit Lyonnais v. Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l'État, ECLI:EU:C:2013:541, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62011CJ0388>, dostęp: 29.06.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 13 grudnia 1989 r. w sprawie C-342/87 Genius Holding BV v. Staatssecretaris van Financiën, ECLI:EU:C:1989:635, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:61987CJ0342> (wer. ang.), dostęp: 29.06.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 13 marca 2008 r. w sprawie C-437/06 Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG v. Finanzamt Göttingen, ECLI:EU:C:2008:166, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62006CJ0437>, dostęp: 29.06.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 15 kwietnia 2010 r. w sprawach połączonych C-538/08 i C-33/09 X Holding Bv v. Staatssecretaris van Financiën i Oracle Nederland Bv v. Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi, ECLI:EU:C:2010:192, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62008CJ0538>, dostęp: 4.07.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 16 lipca 2015 r. w sprawach połączonych C-108/14 i C-109/14 Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG i Finanzamt Hamburg-Mitte v. Finanzamt Nordenham i Marenave Schifffahrts AG, ECLI:EU:C:2015:496, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62014CJ0108>, dostęp: 29.06.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 22 grudnia 2008 r. w sprawie C-414/07 Magoora sp. z o.o. v. Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie, ECLI:EU:C:2008:766, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX%253A-62007CJ0414>, dostęp: 4.07.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 22 grudnia 2010 r. w sprawie C-438/09 Bogusław Juliusz Dankowski v. Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi, ECLI:EU:C:2010:818, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62009CJ0438>, dostęp: 4.07.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 23 kwietnia 2009 r. w sprawie C-74/08 Parat Automotive Cabrio Textiltetőket Gyártó Kft. v. Adó- És Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal, Hatósági Főosztály, Észak-Magyarországi Kihelyezett Hatósági Osztály, ECLI:EU:C:2009:261, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62008CJ0074>, dostęp: 4.07.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 28 listopada 2013 r. w sprawie C-319/12 Minister Finansów v. MDDP Sp. z o.o. Akademia Biznesu Sp. Komandytowa, ECLI:EU:C:2013:778, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62012CJ0319>, dostęp: 29.06.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-17/01 Finanzamt Sulingen v. Walter Sudholz, ECLI:EU:C:2004:242, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62001CJ0017> (wer. ang.), dostęp: 4.07.2023.
- Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 4 marca 2020 r., I SA/Bk 47/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/4629654228>, dostęp: 4.07.2023.
- Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 6 lutego 2020 r., I SA/Po 553/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/A34250B592>, dostęp: 4.07.2023.

#### Interpretacje indywidualne

- Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 15 czerwca 2021 r., 2461-IBPP1.4512.982.2016.9.MGO, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/448219>, dostęp: 4.07.2023.