

BARTŁOMIEJ BIENIEK

Uniwersytet w Białymstoku

*bj.bieniek@gmail.com*

ORCID: 0000-0002-5231-9860

## **Prawo do odliczenia podatku naliczonego w przypadku usług noclegowych i gastronomicznych po 1 stycznia 2021 r.**

### **A right to deduct VAT on Overnight Accommodation and Catering Services in force after 1 January 2021**

**Streszczenie.** Artykuł dotyczy problematyki związanej z możliwością odliczenia podatku naliczonego od nabytych usług noclegowych i gastronomicznych. Prawo do odliczenia podatku naliczonego jest niewątpliwie podstawowym prawem podatnika, jednakże w przypadku tego rodzaju usług prawo to jest w sposób istotny ograniczone. W tym kontekście przyjęte przez polskiego ustawodawcę rozwiązania prawne budzą liczne kontrowersje. W niniejszym opracowaniu przedstawiono i poddano analizie obowiązujące rozwiązanie prawne dotyczące możliwości odliczenia podatku naliczonego od nabytych usług noclegowych i gastronomicznych, uwzględniając zapadłe w tym zakresie orzeczenie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej oraz wprowadzone z dniem 1 stycznia 2021 r. zmiany legislacyjne.

**Słowa kluczowe:** VAT; odliczenie; podatek naliczony; usługi gastronomiczne; usługi noclegowe; klauzula *stand-still*.

**Abstract.** This article deals with an issue of a possibility of deducting VAT on the overnight accommodation and catering services. The right to deduct an input tax is undoubtedly a basic right of a VAT taxpayer. However, in case of these types of services, this right is significantly limited. In this context, the legal solutions adopted by the Polish legislator have been arising numerous controversies. This article presents and analyzes the current structure of the right to deduct an input tax on the overnight accommodation and catering services, taking into account the ruling issued by the Court of Justice of the European Union in this respect and the legislative changes introduced on 1 January 2021.

**Keywords:** VAT; a deduction; an input tax; catering services; overnight accommodation services; a stand-still clause.

## 1. Wprowadzenie

Jednym z fundamentalnych elementów konstrukcyjnych podatku od towarów i usług, odróżniających ten podatek od innych podatków obrotowych, jest prawo do odliczenia podatku naliczonego<sup>1</sup>. Jest to uprawnienie do pomniejszenia kwoty podatku należnego, wynikającego z dokonanych przez podatnika transakcji sprzedaży towarów lub świadczonych usług, o kwotę podatku naliczonego, zapłaconego w cenie nabytych towarów i usług, wykorzystanych przez podatnika w ramach prowadzonej działalności gospodarczej<sup>2</sup>.

Niemniej jednak na gruncie ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>3</sup> uregulowano również zamknięty katalog sytuacji, w których podatnikowi nie przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego. Jedno z wyłączeń w zakresie tego prawa dotyczy usług noclegowych i gastronomicznych (art. 88 ust. 1 pkt. 4 u.p.t.u.). W piśmiennic-

---

<sup>1</sup> A. Bącał, D. Dominik, M. Militz, P. Ogiński, *Zasady dotyczące podatku od towarów i usług*, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 11, s. 1–20.

<sup>2</sup> P. Selera, *Prawo do odliczenia i zwrotu podatku naliczonego w VAT*, Warszawa 2014, LEX/wersja elektroniczna.

<sup>3</sup> Dz.U. z 2020 r., poz. 106; dalej: u.p.t.u.

twie podkreśla się, że *ratio legis* tego typu wyłączenia wydaje się oczywiste i zrozumiałe również dla samych podatników, bo choć usługi noclegowe i gastronomiczne mogą być wykorzystane do prowadzenia działalności gospodarczej, to możliwość ich wykorzystania do prywatnej konsumpcji niezwiązanej z działalnością gospodarczą jest bezdyskusyjna<sup>4</sup>. Trzeba w tym miejscu zaznaczyć, że wyłączenie to ma charakter przedmiotowy i obejmuje tylko określone w tym przepisie usługi, a zatem inne usługi świadczone przez hotele i restauracje nie są objęte tym wyłączeniem<sup>5</sup>. Ustawodawca wprowadził przy tym pewne wyjątki, umożliwiające podatnikowi skorzystanie z prawa do odliczenia podatku naliczonego, wynikającego z faktur dokumentujących nabycie usług noclegowych czy gastronomicznych.

W ostatnich latach wspomniane regulacje były przedmiotem licznych interpretacji indywidualnych przepisów prawa podatkowego, orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE lub Trybunał), a z dniem 1 stycznia 2021 r. weszły w życie istotne zmiany legislacyjne dotyczące omawianej materii. Celem artykułu jest przybliżenie aktualnego kształtu prawa do odliczenia podatku naliczonego w przypadku nabycia usług noclegowych i gastronomicznych oraz podjęcie próby oceny obowiązujących regulacji, przy uwzględnieniu poglądów doktryny i orzecznictwa.

## **2. Ograniczenia prawa do odliczenia podatku naliczonego – zagadnienia ogólne**

Stosownie do art. 168 Dyrektywy 2006/112<sup>6</sup>, jeżeli podatnik wykorzystuje dane towary i usługi na potrzeby własnych transakcji opodatkowanych

---

<sup>4</sup> B. Bogdański, *Klauzula standstill a odliczenie VAT od usług noclegowych i gastronomicznych. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości w sprawie C-225/18, Grupa Lotos*, „Przeгляд Podatkowy” 2019, nr 11, s. 20.

<sup>5</sup> T. Michalik, *VAT. Komentarz*, Warszawa 2019, Legalis/wersja elektroniczna, komentarz do art. 88 u.p.t.u.

<sup>6</sup> Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 2006, Nr 347, s. 1), dalej: Dyrektywa 2006/112.

VAT<sup>7</sup>, to jest on uprawniony w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia od kwoty VAT, którą jest zobowiązany zapłacić, kwot VAT zapłaconych od tych towarów i usług. W polskim systemie prawa zasadę tę wyraża art. 86 ust. 1 u.p.t.u., zgodnie z którym, z zastrzeżeniami przewidzianym w ustawie, w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego.

Prawo podatników do odliczenia podatku naliczonego, stanowiącego sumę podatku zapłaconego z tytułu otrzymanych przez nich towarów lub usług, stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, ustanowionego przez prawo Unii. System odliczeń i zwrotów ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru podatku należnego lub zapłaconego w ramach całej prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Wspólny system VAT zapewnia zatem neutralność działalności gospodarczej w zakresie obciążeń podatkowych, bez względu na cel czy rezultaty tej działalności, pod warunkiem, że działalność ta, co do zasady, sama podlega opodatkowaniu VAT<sup>8</sup>.

Zasada neutralności podatku od towarów i usług zakłada, że podatek ten jest neutralny dla podatników, a jego ciężar ekonomiczny obciąża konsumenta<sup>9</sup>. W literaturze wyjaśnia się, że na gruncie podatku od towa-

---

<sup>7</sup> Choć konstrukcja polskiego „podatku od towarów i usług” w istocie opiera się na konstrukcji podatku od wartości dodanej (z ang. *Value Added Tax*; w skrócie VAT) w tradycyjnym jego ujęciu, to pojęć tych nie należy utożsamiać. Podatek od towarów i usług, jaki znamy na gruncie polskiego systemu podatkowego, jest odmianą mającego zastosowanie w krajach europejskich podatku od wartości dodanej. Dlatego też wypada zaznaczyć, że na potrzeby tego artykułu skrót „VAT” oraz termin „podatek od wartości dodanej” stosowane są w odniesieniu do polskiego podatku od towarów i usług wyłącznie w celu uproszczenia i przejrzystości rozważań, mając na uwadze harmonizację ustawodawstw państw członkowskich UE w zakresie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej oraz przywoływane orzecznictwo TSUE, w którym stosuje się nazwę „VAT” w odniesieniu do wszystkich podatków pośrednich obowiązujących w krajach UE opartych na konstrukcji podatku od wartości dodanej, a które to orzecznictwo ma wpływ na stosowanie przepisów regulujących podatek od towarów i usług w Polsce.

<sup>8</sup> Wyrok TSUE z 21 marca 2018 r., C-533/16, LEX nr 2459062.

<sup>9</sup> A. Mariański (red.), *Opodatkowanie działalności gospodarczej w Polsce*, Warszawa 2016, s. 78.

rów i usług mamy do czynienia z mechanizmem tzw. przerzucania ciężaru podatku z podatnika formalnego na finalnego nabywcę towaru lub usługi<sup>10</sup>. Podatek ten jest więc podatkiem pośrednim i konsumpcyjnym, płaconym od obrotu, obciążającym w ostatecznym rozrachunku konsumenta<sup>11</sup>. Opodatkowanie ostatecznej konsumpcji umożliwia mechanizm potrącalności podatku, pozwalający na zmniejszenie wysokości podatku do zapłaty o wysokość podatku zapłaconego przez podatnika w cenie towarów lub usług nabytych na poprzednich fazach obrotu<sup>12</sup>.

Prawo do odliczenia podatku naliczonego stanowi więc integralną część mechanizmu VAT i co do zasady nie podlega ograniczeniu. Jest ono wykonywane w sposób bezpośredni w odniesieniu do całości podatku naliczonego na poprzednich etapach obrotu<sup>13</sup>. Prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny (art. 167 Dyrektywy 2006/112). Oznacza to, że prawo do odliczenia podatku naliczonego powstaje – co do zasady – w momencie dostarczenia towaru lub wykonania usługi na rzecz podatnika<sup>14</sup>. Prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego nie jest zatem formą ulgi podatkowej, a fundamentalnym prawem podatnika, wynikającym z samej konstrukcji podatku od towarów i usług jako podatku od wartości dodanej<sup>15</sup>.

Odmowa prawa do odliczenia podatku naliczonego stanowi wyjątek od stosowania podstawowej zasady podatku od towarów i usług. Oczywiście jest przy tym, że po akcesji Polski do Unii Europejskiej polski ustawodawca musi uwzględniać prawo unijne w zakresie ograniczeń w prawie do odliczenia podatku naliczonego<sup>16</sup>. Państwa członkowskie nie mogą do-

---

<sup>10</sup> A. Buczek, H. Dzwonkowski, L. Etel, J. Gliniecka, J. Glumińska-Pawlic, A. Huchla, W. Miemieć, Z. Ofiarski, J. Serwacki, M. Zdebel, Z. Zgierski, *Zarys prawa. Prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 64.

<sup>11</sup> K. Zasiewska, *VAT. Podstawowe zasady i ujęcie w rachunkowości*, Warszawa 2012, s. 11.

<sup>12</sup> P. Smoleń, W. Wójtowicz (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2019, s. 292.

<sup>13</sup> Wyrok TSUE z 14 września 2017 r., C-132/16, LEX nr 2353591.

<sup>14</sup> B. Rogowska-Rajda, T. Tratkiewicz, *Prawo do odliczenia VAT w świetle orzecznictwa TSUE*, Warszawa 2018, s. 20.

<sup>15</sup> A. Bartosiewicz, *VAT. Komentarz*, Warszawa 2020, LEX/wersja elektroniczna, komentarz do art. 86 u.p.t.u.

<sup>16</sup> P. Selera, *Prawo...*

wolnie i samodzielnie wprowadzać ograniczeń w prawie do odliczenia podatku naliczonego. Wszelkie ograniczenia prawa do odliczenia VAT mają wpływ na wysokość obciążenia podatkowego i powinny być stosowane w podobny sposób we wszystkich państwach członkowskich. W konsekwencji ograniczenia te dopuszczalne są wyłącznie w przypadkach przewidzianych wyraźnie w dyrektywie unijnej, a ponadto przepisy przewidujące odstępstwa od możliwości odliczenia VAT, gwarantującego neutralność tego podatku, należy interpretować zawężająco<sup>17</sup>. Skoro w prawie unijnym zasadą jest uprawnienie podatnika do dokonywania odliczeń, to ograniczenie tego prawa może wynikać tylko z konkretnego przepisu prawa unijnego. Zatem jeśli w prawie unijnym brak regulacji pozwalającej wprost na ograniczenie prawa podatników do odliczenia, to prawo do odliczenia powinno być w pełni respektowane<sup>18</sup>.

Polski ustawodawca listę wyjątków, które pozbawiają podatnika prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o podatek naliczony, określił w art. 88 u.p.t.u. Przywołany przepis ogranicza prawo do odliczenia podatku naliczonego, wskazując zamknięty katalog sytuacji, w których uprawnienie to nie może zostać zrealizowane<sup>19</sup>. Rozwiązania prawne zawarte w tym przepisie należy niewątpliwie uznać za *lex specialis* względem przepisów stanowiących o możliwości pomniejszenia podatku należnego o podatek naliczony<sup>20</sup>. Mają one charakter wyjątkowy, gdyż wprowadzają ograniczenie przysługującego podatnikom prawa do odliczenia podatku naliczonego, będącego podstawowym ich uprawnieniem i elementem konstrukcyjnym podatku od towarów i usług. Taki charakter tych przepisów musi jednocześnie wpływać na sposób ich interpretacji. Dlatego też trzeba w tym miejscu zaznaczyć, że podlegają one ścisłej wykładni i niedopuszczalna jest ich rozszerzająca interpretacja, prowadząca do powiększania zakresu wyłączeń prawa do odliczenia, a tym samym ograniczająca zakres podstawowych uprawnień podatników<sup>21</sup>. Ponadto, po przy-

<sup>17</sup> Wyrok TS z 11 grudnia 2008 r., C-371/07, LEX nr 475429.

<sup>18</sup> Wyrok NSA z 22 listopada 2019 r., I FSK 1259/17, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych (CBOSA).

<sup>19</sup> Wyrok WSA w Gdańsku z 22 września 2015 r., I SA/Gd 934/15, CBOSA.

<sup>20</sup> A. Bartosiewicz, VAT..., komentarz do art. 88 u.p.t.u.

<sup>21</sup> Tamże.

stapieniu Polski do Unii Europejskiej wykładnia tych przepisów musi uwzględniać orzecznictwo TSUE i wpływające z niego kierunki interpretacji tego typu rozwiązań prawnych pod względem ich zgodności z regulacjami i zasadami prawa unijnego<sup>22</sup>.

### **3. Wyłączenie prawa do odliczenia podatku naliczonego w ramach usług noclegowych i gastronomicznych przed 1 stycznia 2021 r.**

Zakaz odliczenia podatku naliczonego od nabytych usług noclegowych i gastronomicznych został wprowadzony jeszcze na gruncie ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym<sup>23</sup> (art. 25 ust. 1 pkt 3b tej ustawy) i obowiązuje od 1 stycznia 2000 r.<sup>24</sup> Początkowo od zakazu odliczenia podatku naliczonego od nabytych usług noclegowych i gastronomicznych wprowadzono dwa wyjątki. Mianowicie zakaz ten nie dotyczył przypadków, gdy usługi te zostały nabyte przez podatników świadczących usługi turystyczne (jeżeli w skład usługi turystycznej wchodziły usługi noclegowe lub gastronomiczne bądź jedno i drugie, a całość usługi turystycznej została opodatkowana stawką 7%), a także zakupów gotowych posiłków przeznaczonych dla pasażerów przez podatników świadczących usługi przewozu osób. Podobnie kwestię tę uregulował ustawodawca w pierwotnym brzmieniu ustawy o podatku od towarów i usług (art. 88 ust. 1 pkt 4 lit. a i b u.p.t.u.)<sup>25</sup>. W świetle obowiązujących wówczas regulacji obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego nie można było stosować do nabywanych przez podatnika usług noclegowych i gastronomicznych, z wyjątkiem przypadków, gdy usługi te zostały nabyte przez podatników świadczących usługi turystyki (jeżeli w skład usługi turystyki, opodatkowanej na zasadach innych niż określone w art. 119, wchodziły usługi noclegowe lub

---

<sup>22</sup> Zob. szerzej B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013, s. 185 i n.

<sup>23</sup> Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.

<sup>24</sup> Ustawa z 20 listopada 1999 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 95, poz. 1100).

<sup>25</sup> Dz.U. Nr 54, poz. 535.

gastronomiczne albo jedno i drugie) oraz nabycia gotowych posiłków przeznaczonych dla pasażerów przez podatników świadczących usługi przewozu osób.

Po uchyleniu z dniem 1 grudnia 2008 r.<sup>26</sup> wyjątku pozwalającego na odliczenie VAT od nabycia usług noclegowych i gastronomicznych w przypadku, gdy usługi te zostały nabyte na potrzeby świadczonych przez podatnika usług turystyki, powstały wątpliwości co do zgodności tego rozwiązania z prawem unijnym i obowiązującą klauzulą *stand-still*, wynikająca z art. 176 Dyrektywy 2006/112. Stosownie do akapitu pierwszego art. 176 Dyrektywy 2006/112, stanowiąc jednomyślnie na wniosek Komisji, Rada określa wydatki, które nie dają prawa do odliczenia VAT. Akapit drugi wspomnianego przepisu stanowi natomiast, że do czasu wejścia w życie powyższych regulacji 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. Prawodawca unijny wprowadził zatem tzw. klauzulę stałości (*stand-still*), która pozwala na utrzymanie istniejących krajowych rozwiązań legislacyjnych, przewidujących ograniczenia prawa do obniżania podatku należnego w zakresie szerszym, niż to wynika z postanowień Dyrektywy, do czasu ustalenia przez Radę listy ograniczeń<sup>27</sup>. Należy jednakże pamiętać, że uregulowania krajowe nie stanowią odstępstwa dozwolonego na mocy art. 176 Dyrektywy 2006/112, jeżeli powodują one, po przystąpieniu danego państwa, rozszerzenie zakresu istniejących i rzeczywiście stosowanych wyłączeń, oddalając się tym samym od celu tej dyrektywy<sup>28</sup>.

Administracja podatkowa konsekwentnie stała na stanowisku, że po uchyleniu art. 88 ust. 1 pkt 4 lit. a) u.p.t.u., umożliwiającego odliczenia podatku naliczonego od nabytych usług noclegowych i gastronomicznych, gdy usługi te wchodziły w skład usługi turystyki świadczonej przez po-

---

<sup>26</sup> Ustawa z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 209, poz. 1320).

<sup>27</sup> Wyrok WSA w Szczecinie z 17 sierpnia 2016 r., I SA/Sz 545/16, CBOSA.

<sup>28</sup> Wyrok TS z 18 lipca 2013 r., C-124/12, LEX nr 1335487.



datnika, nie jest już możliwe takie odliczenie<sup>29</sup>. Natomiast w orzecznictwie prezentowano pogląd odmienny. Wskazywano bowiem, że uchylenie tej regulacji stanowi naruszenie wynikającej z art. 176 Dyrektywy 2006/112 klauzuli *stand-still* poprzez rozszerzenie stosowania ograniczeń w zakresie prawa do odliczenia podatku naliczonego w stosunku do sytuacji istniejącej przed dniem przystąpienia Polski do Unii Europejskiej<sup>30</sup>. W związku z tym przyjmowano, że pomimo uchylenia przepisu art. 88 ust. 1 pkt 4 lit. a) u.p.t.u. podatnik prowadzący działalność turystyczną z uwagi na treść art. 176 Dyrektywy 2006/112 nadal ma prawo do odliczeń określonych w uchylonym przepisie, o ile tylko w dalszym ciągu spełnia przesłanki przewidziane w tej normie prawnej<sup>31</sup>.

Źródłem licznych sporów podatkowych była również kwestia możliwości odliczenia podatku naliczonego z tytułu nabycia tego rodzaju usług w przypadku ich następczej odsprzedaży ostatecznemu klientowi w ramach prowadzonej działalności gospodarczej (tzw. refakturowanie). Z jednej strony prezentowany był pogląd, że art. 88 ust. 1 pkt 4 u.p.t.u. wprowadza bezwzględne ograniczenie w prawie do odliczenia podatku naliczonego od nabywanych usług noclegowych i gastronomicznych, nawet jeżeli służą one odsprzedaży w modelu pośrednictwa<sup>32</sup>. W ocenie zwolenników tego stanowiska przepis ten jest jednoznaczny i nie nasuwa wątpliwości interpretacyjnych, a w szczególności nie rozróżnia sytuacji, w której nabywca usług gastronomicznych i noclegowych działa jako ostateczny konsument czy też nabywa je w celu dalszej odsprzedaży. Tak więc nabycie usług noclegowych czy gastronomicznych, nawet związane z wykonywaniem czynności opodatkowanych, nie uprawnia do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego<sup>33</sup>. Z drugiej jednak strony podnoszono, że zakaz odliczenia VAT od nabywanych przez podatnika usług noclegowych i gastronomicznych nie może doty-

---

<sup>29</sup> Interpretacja indywidualna DKIS z 7 lipca 2017 r., 0114-KDIP1-3.4012.82.2017.2.ISZ, <http://sip.mf.gov.pl>.

<sup>30</sup> Wyrok NSA z 25 kwietnia 2017 r., I FSK 1637/15, CBOSA.

<sup>31</sup> Wyrok WSA w Krakowie z 12 października 2017 r., I SA/Kr 492/17, CBOSA.

<sup>32</sup> Interpretacja Indywidualna DKIS z 28 lipca 2017 r., 0113-KDIPT2-3.4011.88.2017.2.IS, <http://sip.mf.gov.pl>.

<sup>33</sup> Wyrok WSA w Gdańsku z 23 czerwca 2015 r., I SA/Gd 685/15, CBOSA.

czyć tych podatników, którzy nabywają te usługi w celu ich odsprzedaży konsumentom lub innym podatnikom, gdyż w takim przypadku poniesione na nie wydatki są w ścisłym związku z działalnością gospodarczą takiego podatnika<sup>34</sup>.

Rozbieżności te były asumptem skierowania do TSUE pytania prejudycjalnego w toku rozpatrywania jednej z tego typu spraw przed Naczelny Sąd Administracyjny<sup>35</sup>. Wydaje się, że problem ten został ostatecznie rozwiązany orzeczeniem TSUE z 2 maja 2019 r.<sup>36</sup>, w którym Trybunał ustosunkował się do zadanego mu pytania. W przywołanym wyroku Trybunał wskazał, że art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on uregulowaniu krajowemu, które przewiduje rozszerzenie zakresu wyłączenia prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej 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 refakturuje na rzecz innych podatników w ramach świadczenia usług turystyki. Jednocześnie TSUE zaznaczył, że art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112 nie sprzeciwia się uregulowaniu krajowemu, które przewiduje wyłączenie prawa do odliczenia VAT naliczonego od nabycia usług noclegowych i gastronomicznych, wprowadzonemu przed przystąpieniem danego państwa członkowskiego do Unii i utrzymanemu po tym przystąpieniu zgodnie z art. 176 akapit drugi tej dyrektywy. Oznacza to, że podatek nieświadczący usług turystyki jest pozbawiony prawa do odliczenia VAT naliczonego od nabycia takich usług noclegowych i gastronomicznych, które podatek ten refakturuje na rzecz innych podatników.

W powołanym wyroku TSUE dokonał zatem rozróżnienia na dwie sytuacje dotyczące prawa do odliczenia podatku naliczonego w związku z nabyciem usług noclegowych i gastronomicznych. W pierwszej sytuacji usługi te są wykorzystywane w ramach świadczonych przez podatnika

---

<sup>34</sup> Wyrok WSA w Warszawie z 19 lipca 2018 r., VIII SA/Wa 370/18, CBOSA.

<sup>35</sup> Postanowienie NSA z 23 października 2017 r., I FSK 2084/15, CBOSA.

<sup>36</sup> Wyrok TS z 2 maja 2019 r., C-225/18, LEX nr 2651218.

usług turystyki, zaś w drugim przypadku są one wykorzystywane do innego typu działalności. W odniesieniu do pierwszej sytuacji TSUE zaznaczył, że poprzez uchylenie art. 88 ust. 1 pkt 4 lit. a) u.p.t.u. nastąpiło rozszerzenie zakresu wyłączenia prawa do odliczenia podatku naliczonego już po akcesji Polski do Unii Europejskiej, a więc nie jest to rozwiązanie objęte klauzulą *stand-still* i jest ono sprzeczne z generalną zasadą neutralności i proporcjonalności VAT. W konsekwencji podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego od nabywanych usług noclegowych i gastronomicznych w przypadku, gdy usługi te zostały nabyte przez podatnika świadczącego usługi turystyki, jeżeli w skład usługi turystyki, opodatkowanej na zasadach ogólnych, wchodzi usługi noclegowe lub gastronomiczne albo jedno i drugie. Z kolei w odniesieniu do drugiej sytuacji TSUE uznał, że wyłączenie prawa do odliczenia podatku naliczonego od nabycia przez podatnika usług noclegowych i gastronomicznych, odsprzedawanych na późniejszym etapie innym podmiotom, bez związku ze świadczeniem usług turystyki, nie narusza prawa unijnego.

W stanie prawnym obowiązującym do końca 2020 r. podatnikowi nie przysługiwało zatem prawo do odliczenia podatku naliczonego od nabytych usług noclegowych i gastronomicznych także w przypadku ich odsprzedaży (refakturowania) innym podatnikom, jeżeli czynności te nie były związane ze świadczeniem usług turystycznych<sup>37</sup>. W praktyce oznaczało to, że dla przyjęcia możliwości odliczania podatku naliczonego kluczowe było ustalenie, czy dana usługa, dla świadczenia której podatnik nabył usługi noclegowe lub gastronomiczne, była usługą turystyki<sup>38</sup>.

---

<sup>37</sup> Interpretacja indywidualna DKIS z 30 sierpnia 2019 r., 0112-KDIL1-3.4012.260. 2019.2.KB, <http://sip.mf.gov.pl>.

<sup>38</sup> B. Rogowska-Rajda, T. Tratkiewicz, *Odliczanie VAT od usług noclegowych i gastronomicznych w świetle wyroku Trybunału Sprawiedliwości C-225/18, Grupa Lotos*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 2, s. 29.

#### **4. Wyłączenie prawa do odliczenia VAT w ramach usług noclegowych i gastronomicznych – zmiany od 1 stycznia 2021 r.**

W ocenie autora należy przyłączyć się do postulatów rozszerzenia zakresu wyjątków od analizowanego wyłączenia i wprowadzenia przez polskiego ustawodawcę rozwiązania umożliwiającego odliczenie podatku naliczonego w przypadkach odsprzedaży nabytej usługi noclegowej czy gastronomicznej dokonywanej także w ramach innej działalności niż polegającej na świadczeniu usług turystycznych. Słusznie bowiem podnosi się w literaturze, że w takiej sytuacji podatnik nie dokonuje konsumpcji usług, ale odsprzedaje je w stanie niezmienionym innemu podmiotowi, a więc nie ma zagrożenia odliczenia VAT od konsumpcji prywatnej i w związku z tym podatnik ten nie powinien ponosić ciężaru nieodliczonego podatku<sup>39</sup>. Co więcej, rygorystyczne stosowanie zakazu odliczeń powoduje, że usługa ta jest podwójnie opodatkowana, gdyż od tej samej usługi podatek od towarów i usług nie jest nieodliczany dwukrotnie (przez refakturującego i ostatecznego beneficjenta usługi), co przeczy zasadzie obciążania ekonomicznym ciężarem podatku ostatecznego konsumenta i tym samym podważa konsumpcyjny charakter tego podatku<sup>40</sup>.

Ponadto środek polegający na wyłączeniu z prawa do odliczenia podatku naliczonego zasadniczo wszystkich wydatków z tytułu zakwaterowania i wyżywienia nie wydaje się proporcjonalny (współmierny) do celów zwalczania oszustw podatkowych i unikania opodatkowania. W szczególności, jeżeli z obiektywnych dowodów wynika, że wydatek związany z zakwaterowaniem lub wyżywieniem poniesiono w celach ściśle związanych z działalnością biznesową<sup>41</sup>.

Powyższe postulaty zostały częściowo uwzględnione przez polskiego ustawodawcę. Na mocy ustawy z dnia 27 listopada 2020 r. o zmianie

---

<sup>39</sup> B. Bogdański, *Klauzula...*, s. 23–24.

<sup>40</sup> Tamże.

<sup>41</sup> Wyrok TS z 19 września 2000 r., w sprawach połączonych C-177/99 i C-181/99, LEX nr 82974.

ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw<sup>42</sup> dodano przepis art. 88 ust. 1 pkt 4 lit. c), zgodnie z którym obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego nie stosuje się do nabywanych przez podatnika usług noclegowych i gastronomicznych, z wyjątkiem usług noclegowych nabywanych w celu ich odprzedaży, opodatkowanych u tego podatnika na podstawie art. 8 ust. 2a u.p.t.u. W świetle art. 8 ust. 2a u.p.t.u. w przypadku, gdy podatnik, działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się, że ten podatnik sam otrzymał i wyświadczył te usługi.

W uzasadnieniu projektu ustawy nowelizacyjnej wyjaśniono, że zmiany dotyczące możliwości odliczania VAT z tytułu nabycia usług noclegowych w celu ich odsprzedaży stanowią odpowiedź na potrzeby rynku<sup>43</sup>. Zmiana ta polega na umożliwieniu odliczania podatku naliczonego od usług noclegowych nabytych przez podatników wyłącznie w celu ich odprzedaży, tj. po nabyciu usługi w celu przeniesienia jej na kolejnego nabywcę (w związku z tzw. refakturą usługi). Pozostałe nabycie usług noclegowych (do celów jego działalności i „konsumowanych”) nadal nie będzie generowało prawa do odliczenia. Ponadto zauważyć należy, że dodany przepis dotyczy wyłącznie usług noclegowych. Oznacza to, że prawo do odliczenia podatku naliczanego nie przysługuje w przypadku odsprzedaży usług gastronomicznych. Takie uprzywilejowanie jedynie usług noclegowych nie wydaje się rozwiązaniem właściwym. Nie istnieje żadne racjonalne uzasadnienie dla wyodrębnienia tylko tego rodzaju usług, w szczególności biorąc pod uwagę realia obrotu gospodarczego, gdzie usługi noclegowe i gastronomiczne, wykorzystywane w ramach prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej, często są ze sobą ściśle powiązane (np. przy organizacji konferencji, szkoleń czy uroczystości okolicznościowych).

Spory z organami administracji skarbowej na tle interpretacji art. 88 ust. 1 pkt 4 u.p.t.u. może w dalszym ciągu powodować kwestia odliczenia podatku naliczonego w przypadkach tzw. usług kompleksowych, czyli

---

<sup>42</sup> Dz.U. z 2020 r., poz. 2419.

<sup>43</sup> Uzasadnianie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo bankowe, druk sejmowy nr 718, sejm IX kadencji.

w sytuacjach, gdy nabyte usługi gastronomiczne lub noclegowe są elementem innej usługi (np. konferencji, szkolenia). Organy podatkowe prezentują bowiem stanowisko, że podatnik nabywający usługi noclegowe i gastronomiczne dla uczestników szkolenia nie ma prawa do odliczenia podatku naliczonego zawartego w fakturach dokumentujących poniesione koszty noclegów i usług gastronomicznych dla uczestników przedmiotowego szkolenia, nawet jeśli są one związane z czynnościami opodatkowanymi, ponieważ ustawodawca wprost wyłączył tego typu usługi z prawa do odliczenia<sup>44</sup>.

Z takim stanowiskiem nie sposób się jednak zgodzić. Jeżeli bowiem przedmiotem sprzedaży jest usługa kompleksowej organizacji konferencji (szkolenia), to wówczas nie można z niej wyłączyć poszczególnych elementów kosztów do odrębnej sprzedaży, ponieważ obrotem podatnika jest uzgodniona kwota za wykonanie określonej usługi, bez względu na jej poszczególne elementy. Wyliczenie, co się składa na wykonaną usługę, ma istotne znaczenie informacyjne przy ustalaniu ceny, jednak nie może uzasadniać odrębnego kwalifikowania poszczególnych elementów zawartych w tym wyliczeniu dla celów podatkowych<sup>45</sup>. Ponadto usługi noclegowe czy gastronomiczne mają w takich przypadkach jedynie element dodatkowy (poboczny) względem merytorycznej części wydarzenia, które łącznie w ramach oferowanej usługi kompleksowej tworzą pewną całość. Skorzystanie z możliwości zjedzenia posiłku czy noclegu nie jest głównym celem takiej usługi. Jeżeli zatem podatnik dokonuje sprzedaży opodatkowanej (np. świadczy usługę zorganizowania konferencji, w trakcie której podawane są posiłki), to z tytułu nabycia takich usług przysługuje mu prawo do odliczenia podatku naliczonego<sup>46</sup>.

Nie powinna natomiast budzić wątpliwości możliwość odliczenia podatku naliczonego w przypadku nabycia usług cateringowych. Odmowa przyznania prawa do odliczenia podatku naliczonego od zakupu usług

---

<sup>44</sup> Interpretacja indywidualna DKIS z 18 stycznia 2018 r., 0112-KDIL1-1.4012.658. 2017.1.RW, <http://sip.mf.gov.pl>.

<sup>45</sup> Wyrok WSA w Warszawie z 22 marca 2018 r., III SA/Wa 1789/17, CBOSA.

<sup>46</sup> D. Malinowski, *Odliczenie podatku naliczonego przy posiłkach nabywanych w związku ze świadczeniem innych usług*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 6, s. 4.

cateringowych byłaby bowiem sprzeczna z klauzulą *stand-still* oraz prawidłową wykładnią art. 88 ust. 1 pkt 4 u.p.t.u.<sup>47</sup> Wykładnia językowa pojęcia usługi gastronomicznej i cateringowej pozwala na określenie podstawowej różnicy między tymi dwoma kategoriami. Mianowicie usługa gastronomiczna polega na świadczeniu usługi w lokalu należącym do usługodawcy, podczas gdy catering oznacza usługę polegającą na przygotowywaniu i dostarczaniu na zamówienie gotowych potraw w miejsce wskazane przez zamawiającego lub na organizacji przyjęć poza lokalem usługodawcy. W świetle powyższego uznać należy, że usługi cateringowe stanowią usługę odrębną od gastronomicznej, co wynika również z Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług<sup>48</sup>.

## 5. Wnioski

W aktualnym stanie prawnym art. 88 ust. 1 pkt 4 u.p.t.u. stanowi, że obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego nie stosuje się do nabywanych przez podatnika usług noclegowych i gastronomicznych z wyjątkiem: a) nabycia gotowych posiłków przeznaczonych dla pasażerów przez podatników świadczących usługi przewozu osób, b) usług noclegowych nabywanych w celu ich odprzedaży, opodatkowanych u tego podatnika na podstawie art. 8 ust. 2a. W świetle przywołanej regulacji możliwe jest już zatem odliczenie podatku naliczonego w przypadku refakturowania nabytych usług, ale tylko usług noclegowych. Rozwiązanie to, wbrew założeniom projektodawców, tylko częściowo odpowiada na potrzeby rynku i nie jest dostosowane do realiów obrotu gospodarczego. Pominięcie w tym przypadku usług gastronomicznych należy zatem ocenić negatywnie.

Ponadto, pomimo braku w obowiązującej ustawie przepisu umożliwiającego odliczenie podatku naliczonego z tytułu nabycia usług noclegowych i gastronomicznych przez podatników świadczących usługi turystyki uprawnienie to będzie w takim przypadku przysługiwało. Zgodnie

---

<sup>47</sup> A. Bartosiewicz, *Odliczenie podatku naliczonego od usług cateringowych*, „Przegląd Podatkowy” 2011, nr 6, s. 35–39.

<sup>48</sup> Interpretacja indywidualna DKIS z 23 maja 2019 r., 0112-KDIL2-3.4012.117.2019.2.WB, <http://sip.mf.gov.pl>.

bowiem z wyrokiem TSUE z 2 maja 2019 r. w sprawie C-225/18 derogacja wspomnianej regulacji była sprzeczna z prawem unijnym, co definitywnie przesądza o możliwości dokonania takiego odliczenia na zasadach ogólnych. Prawo unijne jest bowiem nadrzędne w stosunku do prawa krajowego i jeśli norma krajowa jest sprzeczna z przepisem unijnym, to władze państw członkowskich muszą stosować przepis unijny<sup>49</sup>. Prawo do odliczenia podatku naliczonego z tytułu nabytych usług noclegowych i gastronomicznych przysługuje również w przypadku, gdy usługi te stanowią tylko element świadczonych przez podatnika usług kompleksowych.

### **Bibliografia:**

- Bartosiewicz A., *Odliczenie podatku naliczonego od usług cateringowych*, „Przeгляд Podatkowy” 2011, nr 6, s. 35–39.
- Bartosiewicz A., *VAT. Komentarz*, Warszawa 2020, LEX/wersja elektroniczna.
- Bącał A., Dominik D., Militz M., Ogiński P., *Zasady dotyczące podatku od towarów i usług*, „Przeгляд Podatkowy” 2009, nr 11, s. 1–20.
- Bogdański B., *Klauzula standstill a odliczenie VAT od usług noclegowych i gastronomicznych. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości w sprawie C-225/18, Grupa Lotos*, „Przeгляд Podatkowy” 2019, nr 11, s. 20–24.
- Brzeziński B., *Wykładnia prawa podatkowego*, ODDK, Gdańsk 2013.
- Buczek A., Dzwonkowski H., Etel L., Gliniecka J., Glumińska-Pawlic J., Huchla A., Miemiec W., Ofiarski Z., Serwacki J., Zdebel M., Zgierski Z., *Zarys prawa. Prawo podatkowe*, C.H. Beck, Warszawa 2006.
- Malinowski D., *Odliczenie podatku naliczonego przy posiłkach nabywanych w związku ze świadczeniem innych usług*, „Przeгляд Podatkowy” 2016, nr 6, s. 3–4.
- Mariański A. (red.), *Opodatkowanie działalności gospodarczej w Polsce*, Wolters Kluwer, Warszawa 2016.
- Michalik T., *VAT. Komentarz*, Warszawa 2019, Legalis/wersja elektroniczna.
- Rogowska-Rajda B., Tratkiewicz T., *Odliczanie VAT od usług noclegowych i gastronomicznych w świetle wyroku Trybunału Sprawiedliwości C-225/18, Grupa Lotos*, „Przeгляд Podatkowy” 2020, nr 2, s. 26–33.

---

<sup>49</sup> Wyrok NSA z 20 grudnia 2018 r., II FSK 3522/16, CBOSA.



Rogowska-Rajda B., Tratkiewicz T., *Prawo do odliczenia VAT w świetle orzecznictwa TSUE*, Wolters Kluwer, Warszawa 2018.

Selera P., *Prawo do odliczenia i zwrotu podatku naliczonego w VAT*, Warszawa 2014, LEX/wersja elektroniczna.

Smoleń P., Wójtowicz W. (red.), *Prawo podatkowe*, C.H. Beck, Warszawa 2019.

Zasiewska K., *VAT. Podstawowe zasady i ujęcie w rachunkowości*, Wolters Kluwer, Warszawa 2012.