

Warszawa, dnia 12 marca 2018 r.

**Sz.P. Paweł Gruza**  
**Podsekretarz Stanu**  
*Ministerstwo Finansów*  
e-mail: [sekretariat.bmi@mf.gov.pl](mailto:sekretariat.bmi@mf.gov.pl)

**Sz.P. Wojciech Śliż**  
**Dyrektor Departamentu Podatku od Towarów i Usług**  
*Ministerstwo Finansów*  
e-mail: [sekretariat.PT@mf.gov.pl](mailto:sekretariat.PT@mf.gov.pl)

*Do wiadomości:*  
**Sz.P. Jadwiga Emilewicz**  
**Minister Przedsiębiorczości i Technologii**  
*Ministerstwo Przedsiębiorczości i Technologii*  
e-mail: [sekretariatJEmilewicz@mr.gov.pl](mailto:sekretariatJEmilewicz@mr.gov.pl)

*Dot. odliczenie VAT od usług noclegowych i gastronomicznych*

*(Szanowny Panie Ministrze)*  
*(Szanowny Panie Dyrektorze)*

pragniemy zwrócić Państwa uwagę na kolejny dylemat interpretacyjny – w zakresie przepisów dotyczących VAT – jaki pojawił się na rynku gastronomicznym i hotelarskim, a także wskazać na sugestię jego rozwiązania. W tym przypadku chodzi o zasadność ograniczania odliczenia VAT z faktur dokumentujących zakup usług gastronomicznych bądź noclegowych, jeśli te usługi są następnie odsprzedawane przez podatnika (refaktura) albo też stanowią bezpośredni koszt jego sprzedaży.

Zgodnie z przepisem art. 88 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (j.t. Dz.U. z 2017 r., poz. 1221 ze zm.; dalej: **ustawa o VAT**), obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego nie stosuje się do nabywanych przez podatnika usług noclegowych i gastronomicznych. Przepis ten (w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 grudnia 2008 r.) stanowi bezwzględne ograniczenie odliczenia VAT od tej kategorii usług.

W zakresie tego przepisu pojawiają się dwa zarzuty – ograniczenie z niego wynikające jest nadmierne (bądź nadmiernie interpretowane), gdyż nie powinno:

- obejmować przypadków, kiedy nabywane usługi są wykorzystywane bezpośrednio w ramach prowadzonej działalności gospodarczej dającej prawo do odliczenia VAT (np. przy odsprzedaży tych usług) – naruszenie przepisu art. 176 Dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w zakresie podatku od wartości dodanej (Dz.U. z 2006 r. Nr 347, poz. 1 ze zm.; dalej: **Dyrektywa VAT**),
- obejmować przypadków, kiedy nabywane usługi są wykorzystywane do świadczenia usług turystyki (i odsprzedawane w ramach pakietu usług turystyki, poza schematem VAT marża) – naruszenie unijnej klauzuli stałości w związku ze zmianą prawa krajowego od grudnia 2008 r. (przed grudniem 2008 r. – zgodnie z prawem krajowym – ograniczenie odliczenia w tych przypadkach nie funkcjonowało).

Abstrahując od technicznej argumentacji przemawiającej za przyjęciem, że obowiązujące w Polsce ograniczenie może być zbyt restrykcyjne, orzecznictwo sądów administracyjnych, a także unijnego Trybunału Sprawiedliwości, daje bardzo poważne podstawy aby uznać, że bezwzględny brak możliwości odliczenia VAT od usług noclegowych i gastronomicznych w Polsce, nie powinien mieć miejsca. Kluczowe w tym zakresie są orzeczenia:

- Trybunału Sprawiedliwości UE w sprawie C-395/09 (*Oasis East*) – w kwestii braku możliwości odliczania VAT od usług nabywanych od podmiotów z siedzibą w rajach podatkowych, w którym wskazano brak możliwości utrzymywania ogólnych wyłączeń z prawa do odliczenia VAT (ograniczenie obowiązujące w Polsce, w dużym stopniu analogiczne do ogólnego ograniczenia dotyczącego usług noclegowych i gastronomicznych);
- Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 2 lipca 2015 r., sygn. akt I FSK 763/14, Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 czerwca 2011 r., sygn. akt I FSK 897/10, czy Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 23 marca 2017 r., sygn. akt III SA/Wa 843/16 bądź Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 19 grudnia 2013 r., sygn. akt I SA/Kr 1653/131.

Z tej przyczyny, jako wskazujemy na wysokie prawdopodobieństwo, że rozstrzygnięcie Trybunału Sprawiedliwości UE pytania prejudycjalnego Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 23 października 2017 r., sygn. akt I FSK 2084/15, potwierdzi niezgodność prawa krajowego z prawem unijnym w zakresie w jakim uniemożliwia odliczenie VAT od usług noclegowych i gastronomicznych wykorzystywanych bezpośrednio w działalności gospodarczej dającej prawo do odliczenia.

Jeśli tak się stanie, sektor *hospitality* może czekać pewna „destabilizacja legislacyjna” i zamieszanie interpretacyjne, zaś w interesie wszystkich jest, aby go uniknąć. Dlatego też proponujemy jak najszybsze wypracowanie stanowiska odnośnie możliwości zmiany przepisu art. 88 ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT (i jego

Interpretacji), aby jednoznacznie umożliwić odliczenie VAT od usług noclegowych i gastronomicznych w wybranych przypadkach.

Rozważając zmianę wskazanego przepisu, ograniczenie w zakresie odliczenia VAT, nie powinno obowiązywać w przypadkach, kiedy usługi noclegowe i gastronomiczne są wykorzystywane do sprzedaży dającej prawo do odliczenia VAT i stanowią bezpośredni koszt tej sprzedaży.

Taka zmiana może mieć miejsce zarówno przed (jeśli uznacie Państwo, że wątpliwości co do interpretacji przepisu w obecnym brzmieniu rzeczywiście są istotne), jak i po rozstrzygnięciu Trybunału Sprawiedliwości UE. W każdym razie jest ona kluczowa dla stabilności sektora *hospitality*.

Podkreślamy jednak, iż według naszej najlepszej wiedzy przypadki, w których podatnicy byłiby uprawnieni do odliczenia VAT od takich usług będą ograniczone bądź znikome (głównie przypadki w zakresie turystyki bądź hotelarstwa przy tzw. *overbooking*). Natomiast, mogą one ulec rozszerzeniu w 2019 r. po wprowadzeniu zmian do VAT wynikających z przepisów dotyczących voucherów. Jeśli bowiem vouchery na noclegi czy gastronomię będą traktowane jako vouchery jednoznacznego przeznaczenia (*Single Purpose Voucher*) i obrót tymi voucherami będzie traktowany jako sprzedaż świadczeń wymienialnych na voucher (czyli usług noclegowych i gastronomicznych). Jeśli ograniczenie odliczenia VAT w takich przypadkach miałoby wciąż obowiązywać, to obrót takimi voucherami byłby nieefektywny – nie byłoby możliwości odliczenia podatku naliczonego przy ich zakupie.

Mamy nadzieję, że nasze uwagi i zainteresowanie problemem okażą się dla Państwa pomocne. Ze swojej strony deklarujemy pełen udział w pracach regulacyjnych czy dyskusjach w powyższym zakresie. W przypadku zainteresowania naszym udziałem w pracach regulacyjnych, prosimy o kontakt za pośrednictwem biura

Z poważaniem,

