

Straty majątkowe podatnika a korekta podatku naliczonego

Taxpayer's property losses and input tax adjustment in VAT

Jan Bruno Szych

Doktorant, pracownik Instytutu Studiów Podatkowych, ORCID: 0009-0003-0698-6421

Streszczenie

Straty majątkowe w działalności gospodarczej, np. zepsucie, utrata wartości czy kradzież towaru, są nieuniknione. Aby podatnik mógł odliczyć podatek od towarów i usług od utraconego towaru, strata musi być:

- 1) niezawiniona, tj. podatnik nie przyczynił się do niej;
- 2) losowa, tj. wynika ona z przyczyn niezależnych od woli podatnika (np. pożar);
- 3) udokumentowana, tj. potwierdzono wartość i okoliczności straty.

Spełnienie tych warunków oznacza, że podatnik zachowuje prawo do odliczenia podatku od towarów i usług i nie musi dokonywać korekty.

Słowa kluczowe: straty majątkowe, korekta podatku naliczonego, podatek od towarów i usług, odliczenie podatku, neutralność podatku, zepsucie towaru, utrata przydatności, likwidacja towaru.

Abstract

Property losses in business, such as spoilage, loss of value, or theft of goods, are inevitable. For a taxpayer to be able to deduct VAT from lost goods, the loss must be unintentional, random, and documented.

Unintentional: The taxpayer did not contribute to the loss.

Random: The loss results from causes beyond the taxpayer's control, such as a fire.

Documented: Documents confirming the value and circumstances of the loss.

Meeting these conditions means that the taxpayer retains the right to deduct VAT and does not have to make an adjustment.

Keywords: property losses, adjustment of input tax, value added tax, tax deduction, tax neutrality, spoilage of goods, loss of usability, liquidation of goods.

1. WSTĘP

Podatek od towarów i usług jest następcą podatku obrotowego. Jest to podatek pośredni¹, który stanowi znaczną część cen wyrobów i usług oraz tym samym główne źródło dochodów podatkowych państwa². Przyjęta konstrukcja tego podatku wyposaży podatnika dokonującego nabycia towaru (w celach profesjonalnego obrotu) w prawo do odliczenia zapłaconego podatku naliczonego. Zdarzają się jednak sytuacje, w których nabyty towar nie trafia do dalszego obrotu, np. na skutek uszkodzenia towaru, utraty określonych walorów (np. zepsucie się artykułów spożywczych) czy zniszczenia (np. w pożarze).

Niniejszy artykuł stanowi próbę kompleksowej odpowiedzi na pytanie o poglądy doktrynalne na tę sprawę, tj. jak ustawodawca, organy i orzecznictwo postrzegają aspekt korekty podatku naliczonego w razie strat majątkowych podatnika.

2. KOREKTA PODATKU NALICZONEGO

Podatek od towarów i usług jest podatkiem obciążającym konsumpcję. Wynika to m.in. z zasady jego neutralności dla

podatnika. Konsumentem danego towaru jest z reguły jego nabywca końcowy, niebędący podatnikiem powyższego podatku oraz niewykorzystujący zakupionego towaru do działalności zarobkowej czy do świadczenia usługi³. Aby móc zachować neutralność podatku (wynikającą z zasady neutralności dla podatnika) i tym samym przerzucić jego ciężar na konsumenta – towar musi finalnie zostać zakupiony i tym samym „skonsumowany”. Jednakże co się dzieje w sytuacji, gdy do konsumpcji towaru nie dojdzie? Gdy podatnik nie tylko poniósł koszty zakupu danego towaru, ale również zapłacił z tego tytułu podatek naliczony? Czy może on liczyć na zwrot?

Aby móc udzielić odpowiedzi na te pytania, należy w pierwszej kolejności przyjrzeć się instytucji odliczenia i korekty podatku. Wynikają one ze wspomnianej wcześniej zasady neutralności podatku od towarów i usług. Zawarta w art. 168 dyrektywy 2006/112/WE⁴ regulacja przewiduje, że podatnik rozliczający podatek na zasadach ogólnych jest w ściśle określonych przypadkach zobowiązany (oraz uprawniony) do korekty podatku naliczonego w bieżącej deklaracji, przy czym

odliczeniu może podlegać tylko ten podatek naliczony (ta jego część), który jest związany z wykonywaniem czynności dających prawo do odliczenia⁵. Prawo do odliczenia podatku należnego o wysokość podatku naliczonego przysługuje podatnikowi w takim zakresie, w jakim wykorzystał on zakupione towary do czynności opodatkowanych, tj. w celach handlowych.

Odpowiednikiem tej regulacji w krajowych przepisach o podatku od towarów i usług jest art. 86 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.⁶, w którym wskazane zostało, że 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.

Dostrzec można zatem normę, według której podatek może zostać odliczony przez podatnika, o ile opodatkowane towary wykorzystane zostały w celach handlowych.

Związane z odliczaniem podatku od towarów i usług regulacje i obostrzenia mogą być postrzegane jako nadmierne lub nawet przerysowane, jednakże nie są one pozbawione sensu. Zniżenia podatku należnego bądź zawyżenia podatku naliczonego stanowią niepożądane zjawisko i istotny problem na gruncie fiskalnym, gdyż mają bezpośredni wpływ na obniżanie dochodów budżetowych. Zwłaszcza ze względu na to, że dochody z tytułu podatku od towarów i usług stanowią największe źródło dochodów budżetu państwa. Na skutek tych praktyk powstaje bowiem tzw. luka w VAT⁷, która stanowi wysoce niepożądane zjawisko. W latach 2015-2021 luka ta uległa zmniejszeniu z 24,1 mld zł do 14,5 mld zł⁸. W 2021 r. wynosiła 14,5 mld zł. Jest to kwota, którą trudno sobie wyobrazić. To mniej więcej tyle, ile wyniosła w tamtym czasie suma przychodów budżetowych z podatku od gier, podatku od wydobycia niektórych kopalin, podatku od sprzedaży detalicznej i z ceł⁹. To ekwiwalent jednej piątej przychodów budżetowych z podatku akcyzowego¹⁰. To też suma rocznych zarobków brutto 215 tys. osób otrzymujących w 2021 r. przeciętne wynagrodzenie (mniej więcej tyle mieszkańców ma dzisiaj Częstochowa). Zmniejszenie rzeczony luki w VAT to skutek podjętych w 2015 r. działań¹¹. Szacuje się, że jedną czwartą luki przypisać można bezpośrednio działaniom przestępczym, szczególnie o charakterze transgranicznym i karuzelowym¹². Przeciwdziałanie luce łączy się nierozzerwalnie z uszczelnianiem przepisów o podatku od towarów i usług oraz – co za tym idzie – wzrostem ich skomplikowania. Skutkuje to zagmatwaniem systemu tego podatku oraz spadkiem rozeznaną się w nim przeciętnego podatnika, przez co wzrasta ryzyko popełnienia błędu.

W Polsce kwestia korekty podatku nie jest uregulowana wprost. W praktyce przyjmuje się raczej, że strata majątkowa związana z towarem (np. likwidacja, utrata) nie powoduje obowiązku korekty podatku odliczonego przy jego nabyciu lub wytworzeniu. Kwestia ta regulowana jest co do zasady orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE), sądowym oraz decyzjami organów.

Zgodnie z art. 86 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. podatnik ma prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w przypadku, gdy towary i usługi są wykorzystywane do czynności opodatkowanych. Prawo to nie jest jednak bezwarunkowe, ustawodawca przewiduje

szereg okoliczności, w których korekta podatku jest możliwa lub obowiązkowa. Korekta podatku naliczonego zgodnie z art. 91 przywołanej ustawy jest dopuszczalna, gdy po dokonaniu transakcji, w której wyniku podatnik odliczył podatek naliczony, nastąpi zmiana przeznaczenia towarów lub usług. Korekta może oznaczać zarówno zwiększenie, jak i zmniejszenie kwoty podatku. Zależy to m.in. od tego, czy towary lub usługi zostały ostatecznie wykorzystane do czynności opodatkowanych, czy też zostały wycofane z działalności opodatkowanej. Zmiana ta może wynikać z takich zdarzeń, jak np. anulowanie transakcji, zwrot towaru czy zmiana przeznaczenia towaru.

Jeżeli korekta podatku naliczonego dotyczy transakcji, która została anulowana lub w której wystąpił zwrot towaru, podatnik zobowiązany jest dokonać odpowiedniej korekty w deklaracji VAT za okres, w którym nastąpiła ta zmiana. Podatnik ma też obowiązek dokonania korekty podatku naliczonego w sytuacji, gdy po upływie terminu na odliczenie okaże się, że towary lub usługi nie zostały wykorzystane zgodnie z pierwotnym przeznaczeniem. W tym przypadku, zgodnie z art. 91 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., korekta powinna zostać dokonana w deklaracji VAT za okres, w którym podatnik stwierdził zmianę przeznaczenia towarów lub usług. Dodatkowo w przypadku transakcji, które podlegają opodatkowaniu różnymi stawkami VAT, korekta odliczenia podatku może być konieczna, jeżeli podatnik nieprawidłowo dobrał stawkę podatku do transakcji. Przepisy te mają szczególne znaczenie w kontekście interpretacji indywidualnych, które wskazują, że obowiązek korekty występuje również wtedy, gdy wstępnie dokonano odliczenia podatku naliczonego w błędny sposób.

Korekta podatku jest więc jest mechanizmem, który zapewnia, że podatek naliczony będzie odliczany tylko w związku z faktycznym wykorzystaniem towarów i usług w działalności opodatkowanej. Zasady korekty są szczegółowo określone w ustawie z dnia 11 marca 2004 r., a ich przestrzeganie ma na celu zapobieganie nadużyciom oraz zapewnienie zgodności z przepisami podatkowymi.

Podatek od towarów i usług jest zatem podatkiem obciążającym konsumpcję, a dzięki zasadzie neutralności pozwala przenieść ciężar podatku na konsumenta końcowego. Podatnicy mają prawo do odliczenia podatku naliczonego, jeśli wykorzystują oni towary do swojej działalności (i są podatnikami), co zapewnia realizację powyższej zasady. W przypadku braku „konsumpcji” przedsiębiorcy mogą dokonać korekty odliczenia podatku naliczonego.

Tematyka korekt i zwrotów podatku od towarów i usług jest jednak niełatwa. Pojawiające się zniżenia podatku należnego i zawyżenia podatku naliczonego prowadzą do powstawania luki w VAT, która ma negatywne skutki fiskalne. Owa luka w Polsce jest zmienna w czasie i stanowi problem szczególnie z powodu przestępstw o charakterze transgranicznym. Wzrost liczby regulacji i komplikacja systemu podatku od towarów i usług mają na celu uszczelnienie systemu, ale mogą również wywoływać coraz większe trudności w ich zrozumieniu przez podatników.

Mimo braku odpowiednich przepisów aspekt korekty podatku naliczonego w razie wystąpienia strat majątkowych u podatnika nie znajduje się w tzw. próżni prawnej. „Ekosystem” prawopodatkowy w tym przedmiocie kształtowany jest na

podstawie aktów prawa europejskiego, orzecznictwa (wspólnotowego i krajowego) oraz poglądów organów.

3. STRATY MAJĄTKOWE CZYNNEGO PODATNIKA PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG

Straty majątkowe związane z towarami są w działalności profesjonalnej co do zasady nieuniknione. Mogą występować w różnej skali oraz mieć różny charakter. Przykładowo podatnik prowadzący hurtownię kwiatów lub warzyw będzie ponosił takie straty znacznie częściej niż podatnik handlujący częściami do samochodów osobowych. Nie sposób jednak zaprzeczyć, że wszystkie produkty i towary będące przedmiotem obrotu są mniej lub bardziej narażone na degradację, zniszczenie lub kradzież. Są to zjawiska nieuniknione. W życiu codziennym możemy „na żywo” obserwować, jak psuje się żywność, przy odrobinie cierpliwości możemy dostrzec, jak rdzewieje stal czy próchnieje drewno, ale w skali tysiąca lat zachowa się jedynie szkło, kilka typów stali czy skała. Przedmioty w znanej nam formie nie są wieczne, ulegają ciągłym przemianom związanym z niszczeniem i tworzeniem na nowo – i przepisy prawa podatkowego powinny być tak ukształtowane, by objąć również te przypadki. W celu rekonstrukcji norm dotyczących tych zjawisk scharakteryzować należy okoliczności, w jakich dojść może do omawianych strat majątkowych.

3.1. Zepsucie się towaru

Jest to powszechny przykład strat majątkowych. Dotyczą one w głównej mierze żywności i powiązane są z terminem przydatności.

Jak wynika z art. 52 ustawy z dnia 25 sierpnia 2006 r.¹³, środki spożywcze, które są oznakowane datą przydatności do spożycia, mogą się znajdować w obrocie do tej daty lub terminu. *A contrario* zatem po tej dacie stają się one niejako wyłączone z obrotu. Odmienny pogląd przyjął litewski ustawodawca, ponieważ od dnia 1 stycznia 2024 r. litewscy sprzedawcy mogą sprzedawać określone produkty żywnościowe (opatrzone terminem „najlepiej spożyć przed...”¹⁴, a nie „należy spożyć do...”) do 45 dni po upływie wskazanego na opakowaniu terminu¹⁵. W Polsce jednak, za sprzedaż produktów „po terminie” sprzedawcy może grozić kara finansowa ze strony Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów. Towar przeterminowany jest zatem pozbawiony ekonomicznej wartości i nie nadaje się do sprzedaży. Odzwierciedleniem tego poglądu jest fakt, że w sytuacji zwrotu sprzedawca ma obowiązek zwrócić konsumentowi środki za zakupiony przez niego przeterminowany produkt spożywczy.

3.2. Utrata przez towar przydatności

Jest to sytuacja, w której wartość ekonomiczna towaru spada poniżej jego ceny, ponieważ towar staje się bezużyteczny lub klient traci zainteresowanie jego nabyciem, w czego efekcie towar nie nadaje się do sprzedaży. Przyczyną może być chociażby dezaktualizacja technologii (np. lampa gazowa czy telefon z 2010 r., który może działać, ale nie będzie współpracować ze skrzynką e-mail¹⁶), zmiana przepisów (np. niemożliwość sprzedania benzyny ołowiowej po marcu 2005 r.¹⁷) czy zmiana nawyków konsumentów (np. bojkot produktów spożywczych pochodzących z Rosji po jej agresji na Ukrainę w 2022 r.¹⁸).

3.3. Brak możliwości sprzedaży towaru

Może to się łączyć z powyższą utratą przez towar przydatności, lecz także może mieć charakter losowy. Może się zdarzyć, że podatnik nie będzie w stanie sprzedać posiadanego towaru mimo podjętych starań¹⁹. Przyczyn dopatrywać się można w wielu czynnikach, ale założyć należy, że niemożliwość sprzedaży jest racjonalna, obiektywna i ostateczna. W takiej sytuacji składowanie towaru jest niecelowe, generuje zbędne koszty i nie przynosi korzyści z ekonomicznego punktu widzenia.

Powyższe sytuacje szeroko rozumianej utraty wartości przez towar łączy fakt, że dalsze przechowywanie takiego towaru jest niecelowe. Taki towar, jako pozbawiony wartości lub niemożliwy do sprzedaży, utracił swoje przeznaczenie, gdyż został nabyty w celach handlowych, a nie kolekcjonerskich. Czy istnieje zatem jakiś sposób, aby podatnik mógł się „pozbyć” tego towaru, a przy tym nie ponieść dodatkowych kosztów oraz odzyskać zapłacony przy nabyciu podatek?

3.4. Likwidacja towaru

Likwidacja towaru stanowi odpowiedź na powyższe problemy. Dokonuje się jej przez odpowiednio udokumentowane (udowodnione) zniszczenie.

W wyroku z dnia 4 maja 2023 r.²⁰ TSUE przedstawia definicję, według której zniszczenie towaru oznacza uznanie go przez podatnika za niemożliwy do wykorzystania w ramach swej zwykłej działalności gospodarczej, wycofanie go, dobrowolne zniszczenie, które jest prawidłowo udowodnione lub uzasadnione, a wspomniane dobro obiektywnie utraciło wszelką użyteczność w ramach działalności gospodarczej podatnika; prawidłowo udowodnione zutilizowanie towaru należy zrównać z jego zniszczeniem, o ile wiąże się ono konkretnie z nieodwracalnym zniknięciem tego towaru.

3.5. Utrata towaru

Przyczyną utraty towaru, jako całkowitego i nieodwracalnego zepsucia się towaru, może być np. pożar, powódź lub inne zdarzenie o charakterze losowym.

3.6. Kradzież

Kradzież²¹ jest inną formą utraty towaru; jest ona rezultatem celowego działania osoby trzeciej (sprawcy), która staje się posiadaczem samoistnym towaru, choć nie płaci za niego ceny. Tego typu czyny kwalifikują się jako wykroczenia lub występki i mają one skutki prawnokarne.

3.7. Niedobór towaru

Niedobór towaru jest skutkiem powyższych form straty majątkowej. Najczęściej ujawnia się on podczas inwentaryzacji.

4. KOREKTA ODLICZONEGO PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG JAKO SKUTEK STRATY MAJĄTKOWEJ

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. i orzecznictwo krajowe stanowią punkt wyjścia w próbie odnalezienia norm regulujących kwestię korekty podatku naliczonego w przypadku strat majątkowych.

Prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przysługuje podatnikom w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych. W praktyce działalności gospodarczej dochodzi jednak czasami do sytuacji, gdy towar zakupiony w celach handlowych nie może być wykorzystany zgodnie z jego pierwotnym przeznaczeniem, w czego efekcie powstaje strata majątkowa.

Zgodnie z art. 86 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., aby możliwe było skorzystanie z prawa do odliczenia podatku naliczonego, konieczne jest wykorzystanie zakupionych towarów do wykonywania czynności opodatkowanych. Podczas gdy z art. 91 ust. 7 tej ustawy wynika obowiązek dokonania korekty podatku naliczonego, w sytuacji gdy dojdzie do zmiany przeznaczenia towaru, zwłaszcza gdy podatnik miał prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o całą kwotę podatku naliczonego od wykorzystywanego przez siebie towaru lub usługi i dokonał takiego obniżenia albo nie miał takiego prawa, a następnie zmieniło się prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego od tego towaru lub usługi.

Przesłanki powodujące utratę prawa do odliczenia stanowią bardzo istotny element tej konstrukcji, przepisy ustawy z dnia 11 marca 2004 r. nie wymieniają jednak ich wprost, przez co odniesienie ich do strat materialnych staje się utrudnione. Z pomocą przychodzi dyrektywa 2006/112/WE, której art. 185 ust. 2 wskazuje, że udowodnione albo potwierdzone przypadki zniszczenia, utraty lub kradzieży własności (składników majątku) nie powodują konieczności korekty podatku naliczonego. Nie powstaje obowiązek korekty w przypadku m.in. potwierdzonego zniszczenia, zagubienia lub kradzieży własności. Korekta jest wymagana, jeśli straty w towarach są wynikiem **działania zawinionego przez podatnika**, a ubytki te można zakwalifikować jako zawinione; wówczas konieczne staje się skorygowanie odliczonego podatku naliczonego od zakupu tych towarów.

W konsekwencji można sformułować normę, że jeśli zniszczeniu uległy towary, od których podatnik odliczył podatek, korekta nie będzie konieczna, o ile strata wynikała z przyczyn niezależnych od podatnika i została odpowiednio udokumentowana. Istotnym uzupełnieniem tego przepisu jest niżej opisane orzecznictwo TSUE.

5. ORZECZNICTWO TSUE

Idea odliczenia podatku, gdy podatnik w sposób niezawiniony nie wykorzystał towarów do celów handlowych, jest starsza niż obecnie obowiązująca ustawa z dnia 11 marca 2004 r. Przykładem może być wyrok z dnia 15 stycznia 1998 r., w którym TSUE wskazał, że prawo do odliczenia obowiązuje także w przypadku, gdy z powodów od niego niezależnych podatnik nigdy nie wykorzystał nabytych towarów i usług do prowadzenia działalności opodatkowanej²². W uzasadnieniu Trybunał wyjaśnia, że system odliczeń podatku ma na celu uwolnienie podatnika od obciążeń z tytułu podatku od towarów i usług przypadającego do zapłaty lub zapłaconego w trakcie prowadzonej działalności gospodarczej, a wspólny system podatku od towarów i usług gwarantuje, iż wszelka działalność gospodarcza, niezależnie od jej celu lub rezultatu, jest opodatkowana w sposób całkowicie neutralny.

Trybunał wypowiedział się również w przedmiocie korekty podatku od towarów i usług w wyroku z dnia 25 maja 2023 r.²³, w którym wskazał, co dotyczy omawianego problemu *a contrario*, że pozbawienie prawa do odliczenia w podatku od towarów i usług jest możliwe w wyjątkowych wypadkach, np. oszustw podatkowych i nadużycia prawa. Skoro zatem ani oszustwo, ani nadużycie prawa nie występuje, to podatnik nie powinien być pozbawiany prawa do odliczenia podatku, czyli powinno mu zostać ono przyznane. Wyrok ten potwierdza przesłankę winy.

We wspomnianym wyżej wyroku z dnia 4 maja 2023 r. TSUE zdefiniował likwidację (i utylizację) towaru, której kluczowymi elementami są:

- 1) obiektywna utrata przez towar wszelkiej użyteczności w ramach działalności gospodarczej podatnika;
- 2) uznanie towaru przez podatnika za niemożliwy do wykorzystania w ramach jego zwykłej działalności gospodarczej;
- 3) wycofanie towaru;
- 4) dobrowolne zniszczenie towaru;
- 5) prawidłowo udowodnione lub uzasadnione zniszczenie towaru;
- 6) nieodwracalne zniknięcie towaru.

Powyższy wyrok potwierdza tym samym istotność spełnienia przesłanki poprawnego udokumentowania strat.

6. ORZECZNICTWO KRAJOWE

Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: NSA) w wyroku z dnia 6 października 2015 r. wskazał, że „prawo do odliczenia podatku naliczonego wykazanego na fakturach zakupu towarów czy materiałów nabytych pierwotnie w celu ich wykorzystania w prowadzonej działalności gospodarczej, a uznanych następnie za niedobory, może nadal przysługiwać podatnikowi, tylko wtedy, gdy niedobory te powstały niezależnie od woli podatnika, zaś okoliczności i przyczyny ich powstania zostały wyczerpująco udokumentowane”²⁴. Sąd tym samym potwierdził przesłankę losowości zdarzenia oraz właściwego udokumentowania strat.

W wyroku NSA z dnia 22 stycznia 2021 r. zakreślona została ogólna norma, tj. „prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przysługuje wówczas, gdy zostaną spełnione określone warunki, tzn. odliczenia tego dokonuje zarejestrowany, czynny podatnik podatku VAT, towary i usługi, z których nabyciem podatek został naliczony, są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych (związek zakupów z wykonywanymi czynnościami opodatkowanymi), podatnik posiada fakturę dokumentującą nabycie przez niego towarów lub usług oraz nie zachodzą negatywne przesłanki prawa do odliczenia”²⁵. Istotny jest tutaj *a contrario* aspekt wykorzystania towaru do wykonywania czynności opodatkowanych (związek zakupów z wykonywanymi czynnościami opodatkowanymi). O ile zatem towar nie został wykorzystany do czynności opodatkowanej, o tyle nieuprawnione staje się obniżenie podatku należnego. W tym wyroku Sąd podkreśla tym samym przesłankę „poprawnej dokumentacji”, tj. właściwego udokumentowania powstałych strat.

W wyroku z dnia 9 maja 2018 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny (dalej: WSA) w Opolu wskazał, że prawo podatnika do odliczenia podatku zostaje utracone, „w sytuacji gdy z

przyczyn od podatnika zależnych (m.in. w przypadku niedoborów zawinionych), nie dochodzi do wykorzystania nabytych towarów czy materiałów do działalności opodatkowanej²⁶, a tym samym potwierdził przesłankę winy. W tym samym wyroku Sąd stwierdził, że w takim wypadku odliczona kwota podatku z tytułu nabycia towarów (materiałów), które ostatecznie nie zostały wykorzystane do działalności opodatkowanej, powinna być skorygowana na podstawie art. 91 ust. 7d ustawy z dnia 11 marca 2004 r.

Podgląd ten został potwierdzony w wyroku WSA w Białymstoku z dnia 18 kwietnia 2018 r.²⁷ Sąd uznał w nim, że zgodnie z art. 91 ust. 7 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. „korekty dokonuje się w przypadku, gdy podatnik miał prawo do obniżenia kwot podatku należnego o całą kwotę podatku naliczonego od wykorzystywanego przez siebie towaru lub usługi i dokonał takiego obniżenia, albo nie miał takiego prawa, a następnie zmieniło się prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego od tego towaru lub usługi²⁸. Sąd podkreślił tym samym aspekt wykorzystania towaru, nieodzownie łączący się z dokumentacją strat.

Analogiczny pogląd przedstawił WSA w Łodzi w wyroku z dnia 6 lipca 2022 r.²⁹, który co prawda dotyczy podatku dochodowego od osób prawnych, ale kwestia dokumentowania strat wydaje się tożsama, tj. „jednym z warunków uznania straty w środkach obrotowych za koszt uzyskania przychodów jest właściwe udokumentowanie straty”.

7. INTERPRETACJE INDYWIDUALNE

7.1. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (dalej: Dyrektor KIS) z dnia 4 grudnia 2023 r.³⁰

Interpretacja ta dotyczy co prawda podatku dochodowego od osób prawnych, jednakże w jej uzasadnieniu organ sprawnie charakteryzuje, kiedy może dojść do zaliczenia straty jako kosztu uzyskania przychodu, a może to nastąpić, o ile „analiza okoliczności powstania straty, a także całokształtu działalności prowadzonej przez podatnika i działań podjętych przez niego w celu zabezpieczenia się przed powstawaniem strat, prowadzi do wniosku, że strata była zdarzeniem losowym, powstała w trakcie normalnego i racjonalnego działania podatnika, była niezależna od jego woli, niezawiniona przez podatnika, nie wynikała z braku dochowania przez niego należytej staranności³¹”.

7.2. Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 14 grudnia 2016 r.³²

Organ wskazał, że zapłata przez pracownika ceny towaru, który z jego winy znalazł się w niedoborze, nie stanowi czynności opodatkowanej: „stwierdzenie niedoboru i obciążenie ich wartością osoby odpowiedzialnej materialnie, za jej zgodą, nie stanowi czynności opodatkowanej w rozumieniu art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT³³ i nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług³⁴”.

7.3. Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 9 listopada 2020 r.³⁵

Organ wskazał, że „w sytuacji utraty towaru z przyczyn niezależnych od Wnioskodawcy prawo do odliczenia podatku

naliczonego w związku z nabyciem utraconych towarów zostaje zachowane, a co za tym idzie nie ma podstaw do dokonywania korekt odliczonego podatku³⁶”.

7.4. Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 1 czerwca 2023 r.³⁷

W kontekście podatku dochodowego od osób prawnych Dyrektor KIS wskazał, że w obliczu braku definicji „straty” „należy to pojęcie postrzegać w rozumieniu potocznym, powszechnie używanym. I tak «strata» w języku potocznym oznacza «ubytek», «poniesioną szkodę», «to co się przestało posiadać». Na ogół strata wynika ze zniszczenia, uszkodzenia, utracenia składników majątku np. w wyniku pożaru, powodzi lub kradzieży, czyli jest ona następstwem zdarzeń losowych i nie wynika z celowego działania podatnika. Przyjmuje się, iż dla celów podatkowych tylko stratę powstałą na skutek zdarzeń nieprzewidywalnych, nie do uniknięcia przez racjonalnie i z dochowaniem należytej staranności można uznać za zdarzenie, które uzasadnia zaliczenie powstałej straty w ciężar kosztów uzyskania przychodów³⁸”.

8. PODSUMOWANIE

Rozstrzygnięcie aspektu obowiązkowości dokonania korekty lub zachowania prawa do odliczenia podatku naliczonego każdorazowo wymaga ustalenia, czy do utraty bądź utylizacji towaru doszło w efekcie zdarzeń, na które podatnik miał wpływ i czy powinien był je przewidzieć. Jeśli odpowiedź brzmi „tak”, a utrata bądź utylizacja towaru była efektem zaniedbań podatnika – odliczenie nie jest dozwolone, a korekta staje się obowiązkowa. Jeśli natomiast towar uległ „zepsuciu” bez winy podatnika – zachowuje on prawo do podatku naliczonego odliczonego przy zakupie i de facto nie jest on zobowiązany do dokonania korekty.

8.1. Losowość

Losowość wiązana jest z faktem, czy podatnik nie mógł przewidzieć zdarzenia, czy zdarzenie wynikło bez udziału i celowej ingerencji podatnika lub osób z nim powiązanych, innymi słowy – czy zdarzenie zostało spowodowane czynnikami naturalnymi. Badanie tego, czy podatnik skutecznie przygotował się na wypadek wydarzenia, czy przeciwdziałał mu w sposób wystarczający lub czy podjął wszystkie niezbędne działania w celu zapobieżenia, zawiera się już w badaniu winy i nie dotyczy „losowości”. Badanie losowości dotyczy wyłącznie aspektu, czy poszkodowany podatnik miał wpływ na samo zdarzenie, tj. czy „nie przyłożył się” do zajścia zdarzenia, które w skutkach było destrukcyjne dla jego majątku (towaru).

Próbę dookreślenia „losowości zdarzenia” podjął Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z dnia 28 kwietnia 2022 r.³⁹ Określił ją jako wydarzenie na skutek zdarzeń „nieprzewidywalnych i będących nie do uniknięcia przez racjonalnie działającego podatnika” oraz a *contrario* stwierdził, że „jakiegokolwiek zawinienie ze strony podatnika przez niezachowanie staranności wymaganej w danych warunkach, niedopełnienie obowiązków ciężących na podatniku w celu uniknięcia szkody, uniemożliwia przyjęcie, że powstała szkoda stanowi wydatek o charakterze losowym⁴⁰”.

8.2. Aspekt zawinienia

Aspekt zawinienia również można bez problemu dookreślić. Koncepcja winy w systemie prawa podatkowego nie czerpie wprost ani z prawa cywilnego, ani z prawa karnego, subtelnie jednak łączy te pojęcia i tworzy trzecią odrębną koncepcję winy⁴¹. Wina ta dzieli się na winę umyślną i nieumyślną. W celu jej scharakteryzowania należy sięgnąć do orzecznictwa. I tak winę można, zgodnie z wyrokiem WSA w Gdańsku z dnia 23 września 2015 r. postrzegać „jako wszelkie przyczyny leżące po stronie podatnika (jego działania lub zaniechania, np. podanie płatnikowi nieprawdziwych informacji lub niedostarczenie wymaganych danych) i wpływające na zachowanie się płatnika, niekoniecznie zawinione w rozumieniu przepisów prawa cywilnego lub karnego”⁴². Ustawodawca w przepisie normującym zakres odpowiedzialności płatnika i inkasenta, tj. w art. 30 § 5 o.p.⁴³ nie dookreślił rodzaju winy podatnika, dlatego należy przyjąć, że przez winę podatnika należy rozumieć każdą postać winy, czyli również winę umyślną w postaci zamiaru bezpośredniego i zamiaru ewentualnego, jak i winę nieumyślną w postaci lekkomyślności albo niedbalstwa.

Wina jest głównym czynnikiem warunkującym możliwość odliczenia podatku. Badanie winy przez organ może mieć różną formę, ale spodziewać się można, że w przypadku **zepsucia się** produktów opatrzonych terminem przydatności będzie ona łatwiejsza do wykazania niż w przypadku utraty przez towar przydatności handlowej.

W razie pojawienia się **niedoboru towaru** w procesie analizowania winy bada się, czy niedobór powstał z przyczyn niezależnych od osób materialnie odpowiedzialnych (czy doszło do niedopełnienia obowiązków). Pokrycie kosztu niedoboru przez osobę zań odpowiedzialną nie stanowi czynności opodatkowanej⁴⁴.

W przypadku **pożaru (powodzi albo innego zdarzenia losowego)** strata majątkowa postrzegana jest w podręcznikowy wręcz sposób. Również i tym razem kluczowy jest aspekt niezawinienia podatnika oraz losowości samego zdarzenia. Problematyczny staje się jednak aspekt dokumentowania straty, gdyż o ile np. pliki czy zapisy monitoringu przechowywane „w chmurze” lub na odległym serwerze mogą się zachować, o tyle papierowa dokumentacja może ulec zniszczeniu. W efekcie może to znacznie utrudnić wykazanie wartości utraconego towaru.

Najważniejsze w kontekście zachowania prawa do odliczenia podatku naliczonego na skutek straty majątkowej podatnika jest spełnienie następujących przesłanek:

- 1) strata musi dotyczyć towarów wykorzystywanych w prowadzonej działalności gospodarczej;
- 2) strata musi być niezawiniona według każdej definicji winy⁴⁵. Doktrynalnego potwierdzenia tej przesłanki można upatrywać w:
 - a) interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 14 grudnia 2016 r.⁴⁶,
 - b) interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 13 grudnia 2016 r.⁴⁷,
 - c) interpretacji indywidualnej Dyrektora KIS z dnia 13 lipca 2017 r.⁴⁸,

- d) interpretacji indywidualnej Dyrektora KIS z dnia 4 grudnia 2023 r.⁴⁹,
 - e) interpretacji indywidualnej Dyrektora KIS z dnia 9 listopada 2020 r.⁵⁰,
 - f) wyroku NSA z dnia 6 października 2015 r.⁵¹,
 - g) wyroku TSUE z dnia 15 stycznia 1998 r.⁵²,
 - h) wyroku TSUE z dnia 25 maja 2023 r.⁵³,
 - i) wyroku WSA w Białymstoku z dnia 18 kwietnia 2018 r.⁵⁴,
 - j) wyroku WSA w Gdańsku z dnia 23 września 2015 r.⁵⁵,
 - k) wyroku WSA w Opolu z dnia 9 maja 2018 r.⁵⁶;
- 3) strata musi być losowa, czyli podatnik podjął odpowiednie działania zabezpieczające przed powstaniem straty. Doktrynalnego potwierdzenia tej przesłanki można upatrywać w:
 - a) interpretacji indywidualnej Dyrektora KIS z dnia 1 czerwca 2023 r.⁵⁷,
 - b) interpretacji indywidualnej Dyrektora KIS z dnia 28 kwietnia 2022 r.⁵⁸,
 - c) interpretacji indywidualnej Dyrektora KIS z dnia 4 grudnia 2023 r.⁵⁹,
 - d) wyroku TSUE z dnia 25 maja 2023 r.⁶⁰;
 - 4) strata musi być udokumentowana, co jest niezbędne w celu wykazania faktu utracenia danego majątku oraz jego wartości. Doktrynalnego potwierdzenia tej przesłanki można upatrywać w:
 - a) wyroku NSA z dnia 22 stycznia 2021 r.⁶¹,
 - b) wyroku NSA z dnia 6 października 2015 r.⁶²,
 - c) wyroku TSUE z dnia 25 maja 2023 r.⁶³,
 - d) wyroku TSUE z dnia 4 maja 2023 r.⁶⁴,
 - e) wyroku WSA w Łodzi z dnia 6 lipca 2022 r.⁶⁵,
 - f) wyroku WSA z dnia 18 kwietnia 2018 r.⁶⁶

Przypisy

- 1 Jest to podatek nakładany na wydatki lub konsumpcję, a nie bezpośrednio na dochód czy majątek podatnika. Jest on płacony przez konsumenta w cenie towarów lub usług, ale formalnie odprowadza go do urzędu skarbowego sprzedawca lub producent. Przykładem podatku pośredniego jest również podatek akcyzowy.
- 2 Dochody budżetowe z podatku od towarów i usług w 2021 r. stanowiły 26% wszystkich dochodów, zob. Ministerstwo Finansów, *Wpływy budżetowe dane za 2021 rok*, <https://www.gov.pl/web/finanse/2021-r13>, dostęp: 4.12.2024.
- 3 W rozumieniu podatku od towarów i usług.
- 4 Dyrektywa 2006/112/WE Rady 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., dalej: dyrektywa 2006/112/WE.
- 5 *Podatek od towarów i usług – 59 najważniejszych pojęć*, red. nauk. W. Modzelewski, wyd. 3 zaktual., Warszawa 2024, s. 90.
- 6 Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 361, dalej: ustawa z dnia 11 marca 2004 r.: „W zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi, o którym mowa w art. 15, przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, z zastrzeżeniem art. 114, art. 119 ust. 4, art. 120 ust. 17 i 19 oraz art. 124”.
- 7 VAT – ang. *value added tax* (podatek od wartości dodanej). Zob. K. Konopczak, *Kwantyfikacja zmian luki VAT: podejście ekonometryczne*, „Gospodarka Narodowa” 2020, nr 2, s. 27: „Luka podatkowa jest miarą niewywiązywania się z obowiązków podatkowych (*compliance gap*), będącego efektem zarówno nieumyślnych błędów w rozliczeniach, problemów z płynnością, jak i umyślnych działań ukierunkowanych na zmniejszanie ciężaru podatkowego, tj. unikania opodatkowania (*tax avoidance*), uchylania się od opodatkowania (*tax evasion*) lub oszustw podatkowych (*tax fraud*)”. Luka w VAT to „strat [y],

- kotóre budżet państwa poniósł w wyniku rozwoju szarej strefy oraz procedury wyłudzeń zwrotów podatku VAT w transakcjach wewnątrzspółnotowych” (J. Sarnowski, P. Selera, *Zmniejszenie luki VAT w Polsce w latach 2016-2017. Przyczyny – środki – dalsze perspektywy*, Warszawa 2018, s. 4.
- ⁸ E. Małecka-Ziemińska, *Luka VAT i jej konsekwencje dla finansów publicznych – perspektywa UE i Polski*, w: *Oszustwa związane z VAT w dobie pandemii i cyfryzacji gospodarki*, red. nauk. E. Małecka-Ziemińska, Poznań 2023, s. 25.
- ⁹ Ministerstwo Finansów, dz. cyt.
- ¹⁰ Tamże.
- ¹¹ J. Sarnowski, P. Selera, dz. cyt., s. 7.
- ¹² E. Małecka-Ziemińska, dz. cyt., s. 28.
- ¹³ Art. 52 ustawy z dnia 25 sierpnia 2006 r. o bezpieczeństwie żywności i żywienia, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1448: „Środki spożywcze oznakowane datą minimalnej trwałości lub terminem przydatności do spożycia mogą znajdować się w obrocie do tej daty lub terminu”.
- ¹⁴ J. Świba, *Europejskie państwo zdecydowało o dopuszczeniu do sprzedaży przeterminowanego jedzenia*, <https://bezprawnik.pl/sprzedaz-przeterminowanego-jedzenia/>, dostęp: 4.12.2024.
- ¹⁵ LRT.lt, *Rząd: przeterminowane produkty mogą być sprzedawane jeszcze przez 45 dni*, <https://www.lrt.lt/pl/wiadomosci/1261/2168088/rzad-przeterminowane-produkty-moga-byc-sprzedawane-jeszcze-przez-45-dni>, dostęp: 4.12.2024.
- ¹⁶ Gmail Help, *I want to use my dumb phone for sending emails, but I can only receive*, <https://support.google.com/mail/thread/15428876/i-want-to-use-my-dumb-phone-for-sending-emails-but-i-can-only-receive?hl=en>, dostęp: 4.12.2024.
- ¹⁷ Cire.pl, *ONZ ogłosiła, że na świecie nie stosuje się już benzyny ołowiowej. Ostatnia zakazała jej Algieria*, <https://www.cire.pl/artykuly/serwis-informacyjny-cire-24/onz-oglosila-ze-na-swiecie-nie-stosuje-sie-juz-benzyny-olowiowej-ostatnia-zakazala-jej-algiaeria>, dostęp: 5.12.2024.
- ¹⁸ P. Pallus, *Klienci bojkotują, sklepy wycofują. „Nie” dla produktów z Rosji*, <https://businessinsider.com.pl/biznes/klienci-bojkotuja-sklepy-wycofuja-nie-dla-produktow-z-rosji/gmbx66n>, dostęp: 5.12.2024.
- ¹⁹ Założyć należy, że podatnik podjął niezbędne zabiegi marketingowe, obniżył cenę towaru oraz dokonał innych racjonalnych zabiegów mających na celu sprzedaż towaru.
- ²⁰ Wyrok w sprawie C-127/22 „Balgarska telekomunikationska kompania” EAD v. Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia, ECLI:EU:C:2023:381, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62022CJ0127>, dostęp: 10.01.2025.
- ²¹ Lub przywłaszczenie, lub oszustwo, lub inna forma bezprawnego działania osoby trzeciej, na którego skutek staje się ona posiadaczem samoistnym towaru podatnika.
- ²² Wyrok w sprawie C-37/95 Belgische Staat v. Ghent Coal Terminal NV, ECLI:EU:C:1998:1, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:61995CJ0037>, dostęp: 10.01.2025.
- ²³ Wyrok w sprawie C-114/22 Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie v. W. Sp. z o.o., ECLI:EU:C:2023:430, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62022CJ0114>, dostęp: 10.01.2025.
- ²⁴ I FSK 889/14, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/0E2C2D595A>, dostęp: 10.01.2025.
- ²⁵ I FSK 2088/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/5B70D2BD49>, dostęp: 10.01.2025.
- ²⁶ I SA/Op 105/18, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/DEE1FF0047>, dostęp: 10.01.2025.
- ²⁷ I SA/Bk 70/18, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/D3DC9A75D5>, dostęp: 10.01.2025.
- ²⁸ Tamże.
- ²⁹ I SA/Łd 284/22, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/89938DAD54>, dostęp: 10.01.2025.
- ³⁰ 0114-KDIP2-2.4010.577.2023.1.IN, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/572832>, dostęp: 10.01.2025.
- ³¹ Tamże.
- ³² 0461-ITPP1.4512.769.2016.1.MN, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/329304>, dostęp: 10.01.2025.
- ³³ Tj. ustawy z dnia 11 marca 2004 r. (przyp. red.).
- ³⁴ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 14 grudnia 2016 r., 0461-ITPP1.4512.769.2016.1.MN, dok. cyt.
- ³⁵ 0114-KDIP4-2.4012.479.2020.1.WH, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/429133>, dostęp: 10.01.2025.
- ³⁶ Tamże.
- ³⁷ 0111-KDIB1-2.4010.167.2023.1.MC, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/547064>, dostęp: 10.01.2025.
- ³⁸ Tamże.
- ³⁹ 0111-KDIB1-1.4010.82.2022.2.SG, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/488017>, dostęp: 10.01.2025.
- ⁴⁰ Tamże.
- ⁴¹ Nie licząc ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 628 ze zm.), która czerpie wprost z ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 17).
- ⁴² I SA/Gd 650/15, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/93A992A611>, dostęp: 10.01.2025.
- ⁴³ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.
- ⁴⁴ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 14 grudnia 2016 r., 0461-ITPP1.4512.769.2016.1.MN, dok. cyt.
- ⁴⁵ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 5 października 2004 r., III SA 2049/03, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/09535BB252>, dostęp: 10.01.2025: „Przez winę podatnika należy rozumieć każdą postać winy, czyli winę umyślną w postaci zamiaru bezpośredniego i zamiaru ewentualnego, jak i winę nieumyślną w postaci lekkomyślności albo niedbalstwa”.
- ⁴⁶ 0461-ITPP1.4512.769.2016.1.MN, dok. cyt.
- ⁴⁷ 1462-IPPP1.4512.898.2016.1.EK, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/327458>, dostęp: 10.01.2025.
- ⁴⁸ 0112-KDIL1-3.4012.169.2017.1.JNa, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/346214>, dostęp: 10.01.2025.
- ⁴⁹ 0114-KDIP2-2.4010.577.2023.1.IN, dok. cyt.
- ⁵⁰ 0114-KDIP4-2.4012.479.2020.1.WH, dok. cyt.
- ⁵¹ I FSK 889/14, dok. cyt.
- ⁵² Wyrok w sprawie C-37/95, dok. cyt.
- ⁵³ Wyrok w sprawie C-114/22, dok. cyt.
- ⁵⁴ I SA/Bk 70/18, dok. cyt.
- ⁵⁵ I SA/Gd 650/15, dok. cyt.
- ⁵⁶ I SA/Op 105/18, dok. cyt.
- ⁵⁷ 0111-KDIB1-2.4010.167.2023.1.MC, dok. cyt.
- ⁵⁸ 0111-KDIB1-1.4010.82.2022.2.SG, dok. cyt.
- ⁵⁹ 0114-KDIP2-2.4010.577.2023.1.IN, dok. cyt.
- ⁶⁰ Wyrok w sprawie C-114/22, dok. cyt.
- ⁶¹ I FSK 2088/19, dok. cyt.
- ⁶² I FSK 889/14, dok. cyt.
- ⁶³ Wyrok w sprawie C-114/22, dok. cyt.
- ⁶⁴ Wyrok w sprawie C-127/22, dok. cyt.
- ⁶⁵ I SA/Łd 284/22, dok. cyt.
- ⁶⁶ I SA/Bk 70/18, dok. cyt.

Bibliografia

Literatura

- Adamczyk S., art. 184, art. 185, art. 186, art. 187, art. 188, art. 189, art. 190, art. 191, art. 192, w: *Dyrektywa VAT. Polska perspektywa. Komentarz*, red. R. Namysłowski, D. Pokrop, Warszawa 2012.
- Konopczak K., *Kwantyfikacja zmian luki VAT: podejście ekonometryczne*, „Gospodarka Narodowa” 2020, nr 2.
- Małecka-Ziemińska E., *Luka VAT i jej konsekwencje dla finansów publicznych – perspektywa UE i Polski*, w: *Oszustwa związane z VAT w dobie pandemii i cyfryzacji gospodarki*, red. nauk. E. Małecka-Ziemińska, Poznań 2023.
- Namysłowski R., Sachs K., art. 184, art. 185, art. 186, art. 187, art. 188, art. 189, art. 190, art. 191, art. 192, w: B. Daciuk, J. Dmowska, J. Fornalik, J. Jędraszczyk, A. Kapczuk, S. Karpiński, K. Kosakowska, R. Krupa, M. Makiewicz, G. Mularczyk, B. Niedziółka, A. Piekacz, C. Przygodzki, M. Radwan, E. Stamblewska, W. Varga, R. Namysłowski, K. Sachs, *Dyrektywa VAT. Komentarz*, Warszawa 2008.
- Podatek od towarów i usług – 59 najważniejszych pojęć*, red. nauk. W. Modzelewski, wyd. 3 zaktual., Warszawa 2024.
- Sarnowski J., Selera P., *Zmniejszenie luki VAT w Polsce w latach 2016-2017. Przyczyny – środki – dalsze perspektywy*, Warszawa 2018.

Źródła internetowe

- Cire.pl, *ONZ ogłosiła, że na świecie nie stosuje się już benzyny ołowiowej. Ostatnia zakazała jej Algieria*, <https://www.cire.pl/artykuly/serwis-informacyjny-cire-24/onz-oglosila-ze-na-swiecie-nie-stosuje-sie-juz-benzyny-olowiowej-ostatnia-zakazala-jej-algiaeria>, dostęp: 5.12.2024.

- Gmail Help, *I want to use my dumb phone for sending emails, but I can only receive*, <https://support.google.com/mail/thread/15428876/i-want-to-use-my-dumb-phone-for-sending-emails-but-i-can-only-receive?hl=en>, dostęp: 4.12.2024.
- LRT.lt, *Rząd: przeterminowane produkty mogą być sprzedawane jeszcze przez 45 dni*, <https://www.lrt.lt/pl/wiadomosci/1261/2168088/rzad-przeterminowane-produkty-moga-byc-sprzedawane-jeszcze-przez-45-dni>, dostęp: 4.12.2024.
- Ministerstwo Finansów, *Wpływy budżetowe dane za 2021 rok*, <https://www.gov.pl/web/finanse/2021-r13>, dostęp: 4.12.2024.
- Pallus P., *Klienci bojkotują, sklepy wycofują. „Nie” dla produktów z Rosji*, <https://businessinsider.com.pl/biznes/klienci-bojkotuja-sklepy-wycofuja-nie-dla-produktow-z-rosji/gmbx66n>, dostęp: 5.12.2024.
- Sztendur B., *Wina podatnika jako okoliczność wyłączająca odpowiedzialność płatnika podatku dochodowego od osób fizycznych*, „Serwis Doradztwa Podatkowego” nr 737, 2 października 2023 r., <https://isp-modzelewski.pl/serwis/wina-podatnika-jako-okolicznosc-wylaczajaca-odpowiedzialnosc-platnika-podatku-dochodowego-od-osob-fizycznych/>, dostęp: 5.12.2024.
- Świba J., *Europejskie państwo zdecydowało o dopuszczeniu do sprzedaży przeterminowanego jedzenia*, <https://bezprawnik.pl/sprzedaz-przeterminowanego-jedzenia/>, dostęp: 4.12.2024.
- Akty prawne**
- Dyrektywa 2006/112/WE Rady 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.
- Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny, tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 17.
- Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy, tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 628 ze zm.
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 361.
- Ustawa z dnia 25 sierpnia 2006 r. o bezpieczeństwie żywności i żywienia, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1448.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.
- Orzecznictwo**
- Wyrok NSA z dnia 6 października 2015 r., I FSK 889/14, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/0E2C2D595A>, dostęp: 10.01.2025.
- Wyrok NSA z dnia 22 stycznia 2021 r., I FSK 2088/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/5B70D2BD49>, dostęp: 10.01.2025.
- Wyrok TSUE z dnia 4 maja 2023 r. w sprawie C-127/22 „Balgarska telekomunikacyjna kompania” EAD v. Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia, ECLI:EU:C:2023:381, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62022CJ0127>, dostęp: 10.01.2025.
- Wyrok TSUE z dnia 15 stycznia 1998 r. w sprawie C-37/95 Belgische Staat v. Ghent Coal Terminal NV, ECLI:EU:C:1998:1, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:61995CJ0037>, dostęp: 10.01.2025.
- Wyrok TSUE z dnia 25 maja 2023 r. w sprawie C-114/22 Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie v. W. Sp. z o.o., ECLI:EU:C:2023:430, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62022CJ0114>, dostęp: 10.01.2025.
- Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 18 kwietnia 2018 r., I SA/Bk 70/18, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/D3DC9A75D5>, dostęp: 10.01.2025.
- Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 23 września 2015 r., I SA/Gd 650/15, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/93A992A611>, dostęp: 10.01.2025.
- Wyrok WSA w Łodzi z dnia 6 lipca 2022 r., I SA/Łd 284/22, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/89938DAD54>, dostęp: 10.01.2025.
- Wyrok WSA w Opolu z dnia 9 maja 2018 r., I SA/Op 105/18, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/DEE1FF0047>, dostęp: 10.01.2025.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 5 października 2004 r., III SA 2049/03, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/09535BB252>, dostęp: 10.01.2025.
- Interpretacje indywidualne**
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 14 grudnia 2016 r., 0461-ITPP1.4512.769.2016.1.MN, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/329304>, dostęp: 10.01.2025.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 13 grudnia 2016 r., 1462-IPPP1.4512.898.2016.1.EK, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/327458>, dostęp: 10.01.2025.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 1 czerwca 2023 r., 0111-KDIB1-2.4010.167.2023.1.MC, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/547064>, dostęp: 10.01.2025.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 4 grudnia 2023 r., 0114-KDIP2-2.4010.577.2023.1.IN, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/572832>, dostęp: 10.01.2025.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 9 listopada 2020 r., 0114-KDIP4-2.4012.479.2020.1.WH, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/429133>, dostęp: 10.01.2025.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 13 lipca 2017 r., 0112-KDIL1-3.4012.169.2017.1.JNa, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/346214>, dostęp: 10.01.2025.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 28 kwietnia 2022 r., 0111-KDIB1-1.4010.82.2022.2.SG, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/488017>, dostęp: 10.01.2025.