Pobrane z czasopisma Annales H - Oeconomia **http://oeconomia.annales.umcs.pl**
Data: 28/11/2026 17:46:50

DOI:10.17951/h.2016.50.1.651

A N N A L E S
UNIVERSITATIS MARIAE CURIE-SKŁODOWSKA
LUBLIN – POLONIA

VOL. L, 1 SECTIO H 2016

Uniwersytet Wrocławski. Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii

EWELINA SKWIERCZYŃSKA

ewelina.skwierczynska@prawo.uni.wroc.pl

Preproporcjonalne i proporcjonalne odliczenie podatku naliczonego od 2016 r. jako racjonalizacja mechanizmu podatku od towarów i usług

Pre-Proportional and Proportional Input Tax Deduction as the Rationalization of the Mechanism of VAT

Słowa kluczowe: podatek naliczony; proporcja; preproporcja; odliczenie, VAT

Keywords: input tax; proportion; pre-proportion; deduction; VAT

Kod JEL: K34; G18; H25; H61

Dzień 1 stycznia 2016 r. niesie szereg bardzo istotnych zmian w zakresie realizacji prawa do pomniejszenia podatku należnego o wartość podatku naliczonego dla tych podatników, którzy wykorzystują zakupione towary i usługi do działalności mieszanej, tj. niezwiązanej wyłącznie z działalnością opodatkowaną podatkiem od towarów i usług (dalej: VAT) ani wyłącznie z działalnością pozostającą poza systemem VAT. W grupie tej odnaleźć można przede wszystkim jednostki samorządu terytorialnego, uczelnie wyższe, a także podmioty zajmujące się działalnością leczniczą. We wskazanej dacie w życie wchodzą przepisy ustawy zmieniającej wprowadzające tzw. preproporcję. Realizacja prawa do odliczenia podatku naliczonego skomplikuje się tym bardziej, gdy dokonany zakup towaru bądź usługi związany będzie z trzecim typem działalności – podlegającej opodatkowaniu VAT, ale korzystającej ze zwolnienia od podatku. Zastosowanie preproporcji nie wyłącza bowiem stosowania

Pobrane z czasopisma Annales H - Oeconomia **http://oeconomia.annales.umcs.pl**
Data: 28/11/2026 17:46:50

proporcjonalnego odliczenia VAT opartego o tzw. strukturę sprzedaży, o której mowa w już obowiązującym art. 90 ustawy o VAT. Nowa regulacja w sposób automatyczny wiąże się także z modyfikacją zasad w obszarze korekt wieloletnich stosowanych w przypadku zmiany przeznaczenia nabytych lub wytworzonych środków trwałych. Niniejsze rozważania stanowią próbę oceny wprowadzanych rozwiązań w kontekście racjonalizacji mechanizmu VAT, stanowiącego blisko połowę wpływów do budżetu państwa [*Wpływy budżetowe*..., 2015], przy jednoczesnym poszanowaniu zasady neutralności tej daniny.

Z uzasadnienia projektu do wprowadzonych zmian wynika, że związane są w szczególności z koniecznością dostosowania przepisów ustawy o VAT do wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) w sprawie C-511/10 w powiązaniu z wyrokiem w sprawie C-437/06 w zakresie zaproponowania przykładowych metod służących odliczaniu VAT w odniesieniu do produktów wykorzystywanych do celów mieszanych. W wyniku rozpoznania przedmiotowej sprawy TSUE orzekł, że w przypadku gdy podatnik wykonuje równocześnie działalność gospodarczą podlegającą opodatkowaniu VAT, w tym zwolnioną z podatku, oraz działalność niepodlegającą opodatkowaniu, odliczenie podatku naliczonego od wydatków związanych z emisją papierów wartościowych jest dopuszczalne tylko w takim zakresie, w jakim wydatki te można przyporządkować działalności opodatkowanej. Ustalenie metod i kryteriów podziału kwot podatku naliczonego pomiędzy te dwa rodzaje działalności należy do swobodnego uznania państw członkowskich, które korzystając z tego uprawnienia, powinny uwzględniać cel i strukturę Dyrektywy 112/2006/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. i na tej podstawie określić sposób obliczania obiektywnie odzwierciedlający część wydatków faktycznie przypadających odpowiednio na każdą działalność.

Oznacza to, że instytucja preproporcji ma zastosowanie do takich wydatków podatników, które służą jednocześnie i nierozerwalnie wykonywaniu czynności opodatkowanych i niepodlegających ustawie o VAT. Wolą ustawodawcy podatkowego nie ulega modyfikacji podstawowa zasada postępowania wskazująca, że jeśli tylko jest to możliwe, podatnik powinien kwalifikować odrębnie, które nabycia towarów i usług służą tylko czynnościom opodatkowanym, które z nich tylko czynnościom zwolnionym, a które wyłącznie czynnościom, do których ustawa o VAT nie ma zastosowania.

Do końca 2015 r. brak było zarówno w ustawie o VAT, jak i w Dyrektywie regulacji normatywnych określających prawidłowe postępowanie podatnika w sytuacji, gdy nabywa towary i usługi, które służą zarówno do wykonywania czynności opodatkowanych, jak i nieopodatkowanych w ogóle podatkiem VAT. Zgodnie z zasadami wykładni językowej [Mastalski, 1995; Mastalski, 2007] do końca 2015 r. wykonywanie czynności nieopodatkowanych ogólnym podatkiem obrotowym nie wpływa na prawo odliczenia podatku, jeśli poczynione zakupy przez podatnika służą także czynnościom opodatkowanym lub czynnościom opodatkowanym i zwolnionym od VAT. W efekcie podatnik dysponuje prawem do pełnego odliczenia

Pobrane z czasopisma Annales H - Oeconomia **http://oeconomia.annales.umcs.pl**
Data: 28/11/2026 17:46:50

kwoty podatku naliczonego z faktury dokumentującej przedmiotowy zakup, mimo że jedynie częściowo wykorzystuje nabyty produkt do prowadzonej działalności gospodarczej związanej z wykonywaniem czynności opodatkowanych. Wykładnia ta nie spełnia funkcji profiskalnej, ale jest zgodna z konstytucyjną zasadą rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika. Nie może bowiem być stosowana taka wykładnia prawa krajowego, która będzie prowadziła do nakładania na podatnika obowiązków niewyrażonych wprost w prawie krajowym. Niejasne przepisy powinny być interpretowane w zgodzie z wykładnią *in dubio pro tributario* [Wyrok WSA w Krakowie, 2013; Wyrok NSA, 2006].

Kwestię konieczności ustawowego uregulowania problematyki odliczeń VAT w przypadku zakupów służących zarówno czynnościom opodatkowanym, jak i nieopodatkowanym, w sposób niepodzielny i nierozerwalny wskazywano także w orzecznictwie krajowym [Uchwała składu 7 sędziów, 2011]. Argumentowano, że działanie to jest niezbędne do pełnej realizacji zasady neutralności VAT. Wydaje się zatem, że w celu wypełnienia pewnej luki normatywnej, której istnienie z pewnością negatywnie wpływało na wysokość wpływów budżetowych z tytułu VAT, ustawodawca podatkowy zdecydował się na wprowadzenie nowych zasad odliczeń, wprowadzając instytucję preproporcji. Regulacje te z założenia znacząco zwiększą wysokość podatku do zapłaty bądź zmniejszą wysokość podatku do zwrotu dla podatników, wobec których odnajdą zastosowanie.

Pierwszym krokiem, jaki zobowiązany będzie podjąć od nowego roku podatnik, który dokonuje nabyć towarów i usług do tzw. działalności mieszanej, jest ustalenie prewskaźnika, który pozwoli na procentowe wyodrębnienie wartości nabytych towarów i usług do celów działalności opodatkowanej, a więc dającej prawo do odliczenia. Zgodnie z art. 86 ust. 2a ustawy o VAT, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2016 r., w przypadku nabycia towarów i usług wykorzystywanych zarówno do celów wykonywanej przez podatnika działalności gospodarczej, jak i do celów innych niż działalność gospodarcza, gdy przypisanie tych towarów i usług w całości do działalności gospodarczej podatnika nie jest możliwe, kwotę podatku naliczonego oblicza się przy zastosowaniu preproporcji. Sposób jej określenia powinien najbardziej odpowiadać specyfice wykonywanej przez podatnika działalności i dokonywanych przez niego nabyć. Ma to miejsce wtedy, gdy zapewnione będzie dokonanie pomniejszenia podatku należnego tylko w takiej części podatku naliczonego, która proporcjonalnie przypada na wykonywane w ramach działalności gospodarczej czynności opodatkowane, a jednocześnie także obiektywnie (reprezentatywnie) odzwierciedla część wydatków przypadającą odpowiednio na działalność gospodarczą oraz na cele inne niż działalność gospodarcza.

Ustawodawca wprowadza przykładowe dane mogące stanowić podstawę wyliczenia preproporcji:

- osobowe: średnioroczną liczbę osób wykonujących wyłącznie prace związane z działalnością gospodarczą w ogólnej średniorocznej liczbie osób wykonujących prace w ramach działalności gospodarczej i poza tą działalnością,

Pobrane z czasopisma Annales H - Oeconomia **http://oeconomia.annales.umcs.pl**
Data: 28/11/2026 17:46:50

- czasowe: średnioroczną liczbę godzin roboczych przeznaczonych na prace związane z działalnością gospodarczą w ogólnej średniorocznej liczbie godzin roboczych przeznaczonych na prace związane z działalnością gospodarczą i poza tą działalnością,
- przychodowe: roczny obrót z działalności gospodarczej w rocznym obrocie podatnika z działalności gospodarczej powiększonym o otrzymane przychody z innej działalności, w tym wartość dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze, otrzymanych na sfinansowanie wykonywanej przez tego podatnika działalności innej niż gospodarcza,
- powierzchniowe: średnioroczną powierzchnię wykorzystywaną do działalności gospodarczej w ogólnej średniorocznej powierzchni wykorzystywanej do działalności gospodarczej i poza tą działalnością.

Zastrzec jednak należy, że jeśli podatnik uzna, że w odniesieniu do wykonywanej przez niego działalności i dokonywanych przez niego nabyć wskaźnik ten okazałby się niereprezentatywny, może zastosować inny, właściwszy (bardziej reprezentatywny) sposób określenia preproporcji, który jednak będzie uzasadniony z uwagi na specyfikę działalności gospodarczej.

W 2016 r. nie traci na aktualności zasada proporcjonalnego odliczenia VAT w oparciu o tzw. strukturę sprzedaży wynikającą z regulacji art. 90 ust. 2–12 ustawy o VAT (tzw. metoda struktury). Ta instytucja ma zastosowanie do takich nabyć, które dotyczą zarówno czynności opodatkowanych, jak i od VAT zwolnionych. Ten rodzaj odliczenia VAT nie wpływa na stosowanie preproporcji, jak również nie wyłącza jej zastosowania. Obie metody na gruncie nowych regulacji dotyczą innej kategorii zakupów. Podatnik zobowiązany jest zatem każdorazowo i w pierwszej kolejności ustalić, na potrzeby której działalności (opodatkowanej, zwolnionej, niepodlegającej) dokonuje zakupu. Jeśli nie jest to możliwe przy zachowaniu obiektywności i jednoznaczności, podatnik powinien zastosować preproporcję – jeśli zakupy związane będą z czynnościami opodatkowanymi i niepodlegającymi opodatkowaniu, oraz proporcję – jeśli zakup służyć będzie czynnościom opodatkowanym i zwolnionym. Jeśli zaś nabycie towaru lub usługi związane jest ze wszystkimi kategoriami czynności, podatnik zobowiązany będzie do zastosowania zarówno preproporcji, jak i proporcji (tj. struktury sprzedaży).

Nowe regulacje w zakresie realizacji prawa do odliczenia obowiązujące od 1 stycznia 2016 r. *prima facie* zdają się komplikować złożony system podatku od wartości dodanej, bezspornie zmniejszając wartość podatku naliczonego w ramach nabyć wykorzystywanych do tzw. mieszanych działalności. Dodatkowo regulacje te opierają się o zbiór pojęć nieostrych lub niepełnych, np.: „reprezentatywne", „w szczególności", „odpowiadać specyfice", „obiektywnie odzwierciedlać". Prawidłowe określenie zasad ustalania wartości podatku naliczonego jest bardzo istotne, ponieważ ostatecznie wpływa na wysokość zobowiązania podatkowego w podatku VAT. W doktrynie prawa podatkowego można odnaleźć pogląd, zgodnie z którym elastyczność prawa, jaką zapewniają określenia nieostre, pozwala na zapewnienie

Pobrane z czasopisma Annales H - Oeconomia **http://oeconomia.annales.umcs.pl**
Data: 28/11/2026 17:46:50

właściwej relacji między prawem a rzeczywistością społeczno-gospodarczą, ale także staje się narzędziem ustawodawcy podatkowego do ukrócenia nadmiernego rozrastania się regulacji prawnych [Borszowski, 2014, s. 87]. Należy początkowo wskazać, że przy założeniu racjonalności ustawodawcy w państwie prawa ideologiczna racjonalność przekłada się także na aspekty formalne, takie jak sposób formułowania przepisów prawnych. Prawodawca jako użytkownik języka, chcąc przekazać adresatom norm jakieś reguły postępowania, musi sformułować odpowiednio przepisy aktów normatywnych [Gomułowicz, 2008, s. 111 i n.]. Skoro przyjąć, że ustawodawca jest racjonalny, to w sposób zamierzony używa pewnych sformułowań, nadając im tym samym walor prawny.

Celem niniejszych rozważań jest próba ustalenia, czy wprowadzenie nowych regulacji w ramach instytucji preproporcjonalnego odliczenia podatku naliczonego, która uzupełnia instytucję proporcjonalnego odliczenia według struktury sprzedaży, wpisuje się w proces racjonalizowania mechanizmu VAT. Z tego względu niezbędne jest ustalenie, co oznacza pojęcie „racjonalizacja". Według *Słownika języka polskiego* 'racjonalizować' to czynić coś racjonalnym, ulepszać, stosować środki zmierzające do usprawnienia czegoś. Jeśli przez racjonalizację potocznie rozumie się ulepszanie czy usprawnianie, to można przyjąć, że racjonalizowanie mechanizmu VAT sprowadza się do jego ulepszenia przez zoptymalizowanie fiskalne. Instytucje preproporcji oraz proporcji w swej istocie pozwalają na odliczenie wyłącznie takiej części VAT wykazanego na fakturze dokumentującej nabycie, która daje się przyporządkować wyłącznie działalności opodatkowanej tym podatkiem, a więc przy wyłączeniu działalności zwolnionej i niepodlegającej ustawie o VAT. Od razu wypada zatem zauważyć, że regulacje te zmniejszają kwotę podatku naliczonego, wprost proporcjonalnie powiększając wysokość zobowiązania podatkowego. Jeśli więc uznać, że ustawodawca podatkowy jest racjonalny, a celem wprowadzenia instytucji preproporcji i obowiązującej już proporcji jest ulepszenie, usprawnienie mechanizmu VAT, to procesowi optymalizacji podlega wysokość wpływów budżetowych przez zmniejszenie i uszczelnienie regulacji w zakresie podatku naliczonego.

Konieczność poprawy regulacji normatywnych w zakresie podatku naliczonego była już przedmiotem badań doktrynalnych [Modzelewski, 2014, s. 86 i n.]. Podatek naliczony w konstrukcji wspólnego podatku od wartości dodanej pełni rolę szczególną. Wpływając na wysokość podatku do zapłaty, kształtuje wydajność tej daniny w ujęciu ekonomicznym. Jednym z ważniejszych źródeł wydajności ekonomicznej VAT jest z kolei proces samokontroli podatników [Kuzińska, 2002, s. 130]. Niewątpliwie jasne i zrozumiałe regulacje prawne w zakresie wyodrębnienia właściwej wysokości podatku naliczonego w przypadku nabyć dla działalności mieszanej ułatwiają ten proces. Z drugiej zaś strony pojawia się kwestia wyboru odpowiednich, tj. reprezentatywnych, danych w ramach prewskaźnika. Ustawodawca zdecydował, że w przypadku instytucji proporcji bazę do wyliczenia wartości odliczenia stanowi wyłącznie jeden wskaźnik – relacja sprzedaży opodatkowanej do całkowitej sprzedaży. Natomiast zmaterializowanie instytucji preproporcji może już odbyć się

Pobrane z czasopisma Annales H - Oeconomia **http://oeconomia.annales.umcs.pl**
Data: 28/11/2026 17:46:50

w oparciu o rozmaite kryteria – wskazane w ustawie lub rozporządzeniu, ale także wybrane przez samego podatnika. Warunkiem zezwalającym na ich zastosowanie jest ich reprezentatywność związana z charakterem prowadzonej przez podatnika działalności. Szerokie spektrum danych w ramach preproporcji pozwala uznać, że regulacja ta jest dość „pojemna" i „elastyczna". Jeśli wziąć pod uwagę, że ustawy podatkowe są narzędziem realizacji profiskalnej funkcji państwa, to uregulowanie normatywne zmniejszające wartość podatku naliczonego, wpływające dodatnio na wartość zobowiązania podatkowego i kwotę daniny do zapłaty na rzecz związku publicznoprawnego, należy ocenić jako usprawnianie ściągalności podatków, ulepszanie precyzyjności wypowiedzi normatywnych, a w efekcie – racjonalizowanie obciążeń podatkowych, tyle że z puntu widzenia państwa i jego zapotrzebowania ekonomicznego.

Uznanie swobody w wyborze prewskaźnika dla podatników powoduje, że granica opodatkowania obrotu jest wyznaczona „inwencją i przedsiębiorczością" podmiotów prawa. Uzasadniając projekt zmian, ustawodawca wskazał, że biorąc pod uwagę różnorodność życia gospodarczego, niemożliwe jest stworzenie zamkniętej listy sposobów i kryteriów, lista ta może być jedynie przykładowa. Narzucenie bowiem jednego lub nawet dwóch sposobów prowadziłoby do naruszenia zasady neutralności przez uniemożliwienie zastosowania takiego sposobu, który u danego podatnika pozwoliłby na dokładniejsze ustalenie proporcji odliczenia podatku naliczonego.

W tym miejscu wypada zauważyć, że proces zmian przepisów dotyczących podatku VAT, który w sposób znaczący zasila budżet państwa, powinien opierać się przy uwzględnieniu czynników dynamizujących ten proces w celu jego udoskonalenia, tj. zracjonalizowania. Chodzi zwłaszcza o *acquis communautaire*, w które niewątpliwie wpisuje się orzecznictwo TSUE będące podwaliną nowelizacji na 2016 r., ale także postulatów doktryny prawa. Może się bowiem wydawać wątpliwa zasadność zmiany prawa w omawianej materii, ponieważ uszczegółowienie unormowań – dążące wszak do ich zoptymalizowania – doprowadza także do zwiększenia i dalszego rozbudowania przepisów, a zmniejszenia komunikatywności tekstu prawnego [Brzeziński, 1999, s. 333–339]. Wśród przedstawicieli nauki prawa podatkowego znane jest stanowisko, zgodnie z którym zmiany w ramach aktualnie obowiązującego mechanizmu podatku od wartości dodanej bez jego całkowitego zastąpienia nowym rozwiązaniem sprzyjają wyłącznie ułatwieniu uchylania się od opodatkowania, nie wnosząc w istocie racjonalności [Modzelewski, 2014, s. 89].

Z uwagi na to, że odbiorcą podatkowych aktów prawnych są przede wszystkim podatnicy, wśród których nie wszyscy są specjalistami w zakresie prawa, zasadna jest uwaga co do możliwości przekroczenia przez ustawodawcę podatkowego pewnego poziomu nawarstwienia przepisów prawnych, a przez to przekroczenia poziomu ich niejasności. To zaś może stanowić przesłankę do stwierdzenia ich niezgodności z wyrażoną w art. 2 Konstytucji RP zasadą państwa prawnego [por. Orzeczenie TK, 2002].

Pobrane z czasopisma Annales H - Oeconomia **http://oeconomia.annales.umcs.pl**
Data: 28/11/2026 17:46:50

Bibliografia

Borszowski P., *Elastyczność a zmiany prawa podatkowego*, [w:] Z. Ofirski (red.), *XXV lat przeobrażeń w prawie finansowym i prawie podatkowym: ocena dokonań i wnioski na przyszłość*, Wydawnictwo Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2014.

Brzeziński B., *O idei uproszczenia prawa podatkowego*, [w:] *Konstytucja, ustrój, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, PWN, Warszawa 1999.

Dyrektywa 112/2006/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. U. UE. L. 2006.347.1 ze zm.).

Gomułowicz A., *Aspekt prawotwórczy sądownictwa administracyjnego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2008.

Hasło: *Racjonalizować*, http://sjp.pwn.pl/slowniki/racjonalizowa%C4%87.html [data dostępu: 10.06.2015].

Kuzińska H., *Rola podatków pośrednich w Polsce*, Wyd. WSPiZ im. L. Koźmińskiego, Warszawa 2002.

Mastalski R., *Miejsce wykładni językowej w procesie stosowania prawa podatkowego*, „Przegląd Podatkowy" 2007, nr 8.

Mastalski R., *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, C.H. Beck, Warszawa 1995.

Modzelewski W., *Patologie i anomalie podatku naliczonego w podatku od towarów i usług*, [w:] W. Miemiec, K. Sawicka (red.), *Instytucje prawnofinansowe w warunkach kryzysu gospodarczego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2014.

Orzeczenie TK z dnia 22 maja 2002 r., K 6/02.

Uchwała składu 7 sędziów NSA z 24 października 2011 r., I FPS 9/10.

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2011 r., nr 177, poz. 1054 ze zm.).

Ustawa z dnia 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo zamówień publicznych (Dz. U. z 2015 r., poz. 605).

Wpływy budżetowe w okresie od 1 stycznia 2014 roku do 31 grudnia 2014 roku, 2015, www.finanse.mf.gov.pl/documents/766655/3406416/2014+r. [data dostępu: 10.06.2015].

Wyrok NSA z dnia 22 czerwca 2006 r., I FSK 664/05.

Wyrok TSUE z dnia 13 marca 2008 r. w sprawie C-437/06 (*Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG*).

Wyrok TSUE z dnia 8 listopada 2012 r. w sprawie C-511/10 (*BLC Baumarkt GmbH & Co. KG*).

Wyrok WSA w Krakowie z dnia 17 kwietnia 2013 r., I SA/Kr 223/13.

Pre-Proportional and Proportional Input Tax Deduction as the Rationalization of the Mechanism of VAT

The input tax shapes the amount of payable tax in VAT. On January 1, 2016 the provisions of the amending Act introducing the so-called pre proportion will enter into force. The realization of the right to deduct input tax connected with mixed-business (taxed VAT and untaxed VAT) is going to be even more complicated when the taxpayers purchase goods or services connected with the third type of business – generally taxed VAT but exempt from VAT. The use of pre proportional deduction does not exclude the use of proportional deduction associated with the so-called sales structure. These considerations are an attempt to assess the introduced solutions in the context of rationalization mechanism of VAT, which is nearly half of the revenues to the state budget.

Preproporcjonalne i proporcjonalne odliczenie podatku naliczonego od 2016 r. jako racjonalizacja mechanizmu podatku od towarów i usług

Podatek naliczony ostatecznie kształtuje wysokość zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług. Dnia 1 stycznia 2016 r. wchodzą w życie przepisy ustawy zmieniającej wprowadzające tzw.

Pobrane z czasopisma Annales H - Oeconomia **http://oeconomia.annales.umcs.pl**
Data: 28/11/2026 17:46:50

preproporcję. Realizacja prawa do odliczenia podatku naliczonego, służącego tzw. działalności mieszanej (opodatkowanej VAT i nieopodatkowanej VAT), komplikuje się tym bardziej, gdy dokonany zakup towaru bądź usługi związany będzie z trzecim typem działalności – podlegającej opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, ale korzystającej ze zwolnienia od podatku. Zastosowanie preproporcji nie wyłącza bowiem stosowania proporcjonalnego odliczenia podatku od towarów i usług opartego o tzw. strukturę sprzedaży. Niniejsze rozważania stanowią próbę oceny wprowadzanych rozwiązań w kontekście racjonalizacji mechanizmu podatku od towarów i usług, stanowiącego blisko połowę wpływów do budżetu państwa.