

Tytuł: RZECZPOSPOLITA  
Data: 04.11.2009  
Autor: RAFAŁ KŁAGISZ

VAT I Zaniechane inwestycje

## Gdy rezygnujesz z przedsięwzięcia, fiskus każe korygować rozliczenia

Podatnicy mają problemy z odliczeniem VAT naliczonego od zakupów realizowanych na poczet zaniechanej inwestycji, które były dokonywane jeszcze przed podjęciem decyzji o zaprzestaniu jej realizacji

RAFAŁ KŁAGISZ

W świetle ustawy o VAT w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia podatku należnego o naliczony. Powstaje jednak pytanie, jak traktować prawo do odliczenia podatku naliczonego związanego z kosztami zaniechanych inwestycji? Wątpliwość dotyczy tego, czy w tym przypadku istnieje możliwość odliczenia podatku naliczonego.

### Fiskus nie ma wątpliwości

Analiza stanowisk, jakie zajmują w tej kwestii organy podatkowe, zdaje się nie pozostawiać wątpliwości. **W ocenie organów w sytuacji zaniechania realizacji inwestycji podatnik powinien dokonać korekty odliczonego już podatku naliczonego.** Przykładem takiej wykładni jest interpretacja ministra finansów działającego za pośrednictwem Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 13 lutego 2009 r. (ITPP1/443-1097/08/MN), gdzie stwierdził, że „spółka, ponosząc wydatki na zakup towarów i usług związanych z inwestycją, służącą w zamiarze działalności opodatkowanej, zobowiązana jest, w myśl art. 91 ust 7 i 8 ustawy o VAT, do skorygowania odliczonego uprzednio podatku naliczonego związanego z tą inwestycją jednorazowo w deklaracji podatkowej za okres rozliczeniowy, w którym podjęto decyzję o jej zaniechaniu”.

### Przy wstrzymaniu skutki będą inne

W ocenie organu obowiązek korekty podatku naliczonego odliczonego uprzednio z faktur dokumentujących nabycie usług występuje wówczas, gdy nie został spełniony warunek konieczny, jakim jest istnienie związku wydatków z czynnościami objętymi VAT. Przy czym organy podatkowe rozróżniają pojęcie „wstrzymania” od „zaniechania” inwestycji. W ocenie organu tylko zaniechanie inwestycji powoduje obowiązek korekty podatku. W tym kierunku zmierza argumentacja przedstawiona w interpretacji Izby Skarbowej w Warszawie z 19 stycznia 2009 r. (IPPP1-443-1978/08-2/JB), w której uznano, że **tylko całkowita rezygnacja z Inwestycji powoduje całkowite wyzbycie się praw do możliwości dokonania odliczenia podatku naliczonego ze względu na rezygnację z zamiaru wykorzystywania nabytych towarów i usług do czynności opodatkowanych**, natomiast jej chwilowe zaprzestanie te prawa zachowuje: „...w sytuacji podjęcia decyzji o wstrzymaniu prac związanych z przygotowaniem spółki do debiutu giełdowego, spółka zachowuje prawo do odliczenia podatku naliczonego od nabytych usług. Bowiem wstrzymanie prac na pewien okres czasu oznacza, że nabyte towary i usługi mogą zostać wykorzystane w przyszłości do czynności opodatkowanych wykonywanych przez spółkę. Jednakże gdy spółka podejmie decyzję o zaniechaniu, rezygnacji z prac związanych z przygotowaniem spółki do debiutu giełdowego, zobowiązana będzie do dokonania korekty uprzednio odliczonego podatku naliczonego”.

W ocenie organów możliwość odliczenia podatku naliczonego przy zaniechaniu inwestycji jest dozwolona również w sytuacji wykorzystania kupionych towarów i usług (wcześniej kupionych do realizacji inwestycji) na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej lub ich zbycia. Wynika tak z interpretacji Izby Skarbowej w Warszawie z 16 lipca 2009 r. (IPPP2/443-52.4/09-2/KK).

Prezentowane stanowisko organów podatkowych wskazuje na konieczność utrzymania przez podatnika „gotowości” związku poniesionych wydatków na realizację inwestycji ze sprzedażą opodatkowaną, aż do czasu zakończenia realizacji inwestycji lub wcześniejszej jej sprzedaży.

Czy jednak taka wykładnia znajduje uzasadnienie?

### **Sądy mają inne zdanie**

To, że inwestycji zaniechano, nie odbiera wydatkom poniesionym na jej realizację przymiotu poniesionych na cele związane ze sprzedażą opodatkowaną. Istotne jest to, że wydatki poniesione zostały na określone cele. W związku z tym **samo zaniechanie inwestycji nie powoduje, że wydatki wcześniej poniesione tytułem inwestycji, która miała służyć prowadzeniu sprzedaży opodatkowanej, przestają być wydatkami, w stosunku do których podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego.** Przedstawiona wykładnia jest zgodna z zasadą neutralności podatku, na którą wielokrotnie powoływał się Europejski Trybunał Sprawiedliwości w swoich orzeczeniach. Podobna teza znajduje swoje odzwierciedlenie w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z 30 kwietnia 2009 r. (III SA/Wa 3355/08).

Do podobnych wniosków prowadzi też analiza innych orzeczeń. Sądy, orzekając w oparciu o zasadę neutralności VAT, wskazywały, że nie można pozbawić podatnika prawa do odliczenia podatku naliczonego związanego z zaniechanymi inwestycjami w przypadku, gdy owo zaniechanie nie było wynikiem zdarzeń od niego niezależnych. Przykładem takiego orzeczenia jest wyrok WSA w Warszawie z 30 marca 2009 r. (III SA/Wa 2450/08). Sąd stwierdził, że „skoro spółka planowała realizację inwestycji w P. i nie doszło do niej z przyczyn od skarżącej niezależnych, pozbawienie spółki możliwości odliczenia naliczonego podatku VAT godziłoby w wynikającą z art. 17 ustęp 2 VI dyrektywy zasadę neutralności podatku VAT”. Sąd ponadto zauważył, iż podatnik w momencie dokonania zakupów dotyczących realizacji inwestycji nie mógł przewidzieć, że inwestycja ta zostanie zaniechana z przyczyn od niego niezależnych.

W tym samym wyroku czytamy: „Dodatkowo przywołać należy orzeczenie z dnia 15 stycznia 1998 roku, sygn. akt C- 37/95 (ECR1998/1/1-00001), w którym Europejski Trybunał Sprawiedliwości wskazał, że artykuł 17 VI dyrektywy należy interpretować w taki sposób, aby umożliwić podatnikowi działającemu w ramach swojej działalności opodatkowanej odliczenie podatku VAT przypadającego do zapłaty z tytułu nabycia towarów i usług stanowiących inwestycje z przeznaczeniem na działalność opodatkowaną. Nabyte prawo do odliczenia pozostaje w mocy, nawet jeśli w wyniku powodów od niego niezależnych podatnik nigdy nie wykorzystał nabytych towarów i usług do transakcji podlegających opodatkowaniu”.

**Autor Jest doradcą podatkowym w kancelarii podatkowej Ożóg i Wspólnicy**

### **GPP INFORMUJE**

#### **Ryzyko każdy musi ocenić sam**

**Elementem decydującym o zachowaniu prawa do odliczenia podatku naliczonego jest zaniechanie inwestycji z przyczyn niezależnych od podatnika.** Nasuwa się więc pytanie, czy zaniechanie inwestycji z przyczyn spowodowanych obecną sytuacją gospodarczą można uznać za przyczynę niezależną od podatnika. Myślę, że odpowiedź na nie wymaga indywidualnej oceny każdego przypadku. Bo czy np. pogorszenie się sytuacji finansowej podatnika, nawet w czasach kryzysu, może być uznane za okoliczność od niego niezależną, czy taką sytuacją jest np. załamanie się rynku na dany produkt i brak dalszej opłacalności kontynuowania inwestycji służącej rozpoczęciu jego sprzedaży?

Podatnik, stając przed problemem zaniechania inwestycji i rozstrzygając kwestię ewentualnej związanej z tym faktem korekty podatku naliczonego, ma do wyboru dwie drogi. Pierwszą bezpieczną, związaną

z korektą podatku naliczonego oraz drugą zawiązaną z zachowaniem prawa do odliczenia podatku naliczonego, która grozi ryzykiem sporu z organem, czy to w wymiarze postępowania podatkowego, czy też na gruncie wydanej indywidualnej interpretacji. Należy więc ocenić, czy ryzyko sporu może się opłacić.