

УДК 332.1(438):330.332

*Agnieszka Synowiec, Asystent Wydziału Interdyscyplinarnego
Akademii Polonijnej w Częstochowie*

**PROBLEM ZANIECHANIA INWESTYCJI
NAGRUNCIE USTAWY Z DNIA 11 MARCA 2004 R. O PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG**

Aktualne regulacje prawne związane z zaniechaniem inwestycji wskazują, że sytuacja prawna podmiotów gospodarczych ulega licznym modyfikacjom w zależności od przyjętej formy prawnej prowadzonej działalności gospodarczej.

Zakres podmiotowy ustawy z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług (T.j. Dz. U. Nr 177 z 2011 r. poz. 1054 z późn. zm.), zwanej dalej w skrócie “ustawą o PTiU”, określony został w art. 15 ust. 1 i obejmuje on osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne¹.

Enumeratywnie określony zakres podmiotowy, wskazuje równocześnie potencjalny krąg podmiotów, uprawnionych bądź zobowiązanych.

Przejawem realizacji uprawnień wynikających z przedmiotowej ustawy o PTiU może być odliczanie podatku VAT naliczonego od wszelkich zakupów związanych z działalnością opodatkowaną.

Podatnik chcąc realizować swoje uprawnienia i obowiązki napotyka na swej drodze szereg trudności, związanych głównie z interpretacją niektórych przepisów ustawy o PTiU.

Szczególne problematyczne jest zagadnienie dotyczące zakupu nieruchomości, jej wykorzystania i ponoszenia na nią nakładów inwestycyjnych przez spółkę cywilną wyposażoną w status podatnika podatku od towarów i usług.

Spółka cywilną zaliczana jest do jednostek organizacyjnych nie posiadających osobowości prawnej. Zatem podmiotem gospodarczym uprawnionym do realizacji praw i obowiązany do wykonywania obowiązków nie są poszczególni wspólnicy spółki cywilnej ale spółka cywilna. Jako odrębna jednostka, posługuje się swoim numerem identyfikacji podatkowej (NIP), odmiennym od numerów identyfikacyjnych wspólników wchodzących w jej skład.

Upodmiotowienie spółki cywilnej nastąpiło, w oparciu o art. 15 ust. 1 ustawy o PTiU.

Ponadto z definicji zawartej w art 860 par. 1a

ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny, wynika, że przez umowę spółki cywilnej wspólnicy zobowiązują się dążyć do osiągnięcia wspólnego celu gospodarczego przez działanie w sposób oznaczony, w szczególności przez wniesienie wkładu².

Z przytoczonego przepisu wynika, że spółka cywilna może działać na własnym majątku wniesionym do spółki w postaci wkładu lub do realizacji swoich założeń może wykorzystywać majątek obcy, w oparciu o umowy dzierżawy, najmu czy inne umowy o podobnym charakterze. Nie zmienia to faktu, że wszelkie umowy muszą być podpisywane przez poszczególnych wspólników spółki cywilnej.

Z kolei z przepisu art. 158 Kodeksu cywilnego wynika, że przeniesienie własności nieruchomości, musi być w formie aktu notarialnego, pod rygorem nieważności czynności prawnej³.

W związku z powyższym nabycie nieruchomości przez osoby fizyczne, obligatoryjnie przybiera postać aktu notarialnego. W przypadku niedotrzymania tej szczególnej formy prawnej, czynność nie jest prawnie skuteczna. Identyczne wymagania stawiane są przy następujących etapach przenoszenia własności nieruchomości, tym razem na linii wspólnik – spółka cywilna. Oznacza to, że wniesienie wkładu w postaci nieruchomości do majątku spółki cywilnej wymaga również dla swej skuteczności formy aktu notarialnego. Przyjęcie takiej regulacji prawnej jest bardzo istotne z punktu widzenia zakresu korzystania z nieruchomości. Z chwilą nabycia nieruchomości przez osoby fizyczne, do ich majątku odrębnego, współwłaścicielom przysługuje prawo do korzystania w częściach ułamkowych (możliwe jest również dokonanie podziału fizycznego nieruchomości i wytyczenie granic zarządu).

W momencie wniesienia wkładu w postaci nieruchomości do majątku spółki cywilnej znika współwłasność ułamkowa, a na jej miejscu pojawia się współwłasność łączna.

Oznacza to, że z datą wniesienia wkładu do spółki, każdemu ze wspólników przysługują równe prawa w stosunku do całego majątku.

Może się jednak zdarzyć, że wspólnicy spółki

¹Art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług (T.j. Dz. U. Nr 177, poz. 1054 z p.zm.), zwana ustawą o PTiU.

²Art. 860 par. 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964r. Kodeks Cywilny.

³Zob. art. 158 Kodeksu Cywilnego jw.

cywilnej nie chcą wnosić nieruchomości do majątku objętego sferą działalności spółki cywilnej. Wówczas korzystanie z tej nieruchomości w celach obejmujących zakres działania spółki cywilnej będzie możliwe w oparciu o zawarte umowy najmu, dzierżawy etc.

Legitymując się tytułem prawnym do nieruchomości spółka cywilna jako odrębna jednostka organizacyjna może ponosić szereg nakładów finansowych na remont nieruchomości, jej przystosowanie do działalności gospodarczej prowadzonej przez spółkę cywilną czy wreszcie zmianę jej funkcjonalnego przeznaczenia.

W tym momencie nasuwa się pytanie czy w zaistniałej sytuacji faktycznej, spółce cywilnej przysługują jakieś uprawnienia bądź ciążą na niej jakieś obowiązki wynikające z ustawy o PTiU?

Czynnikiem warunkującym wszelkie uprawnienia, o których mowa w ustawie o PTiU status czynnego podatnika podatku od towarów i usług. To czy spółka cywilna jest zarejestrowanym podatnikiem VAT, który nie korzysta ze zwolnienia podmiotowego i przedmiotowego przewidzianego w ustawie o PTiU – stanowi podstawową przesłankę umożliwiającą odliczenie podatku naliczonego od zakupów, w tym również zakupów inwestycyjnych.

W art. 88 ust. 1 pkt 5 lit. a ustawy o PTiU sprecyzowane zostało wyłączenie stosowania obniżenia podatku należnego o podatek naliczony, w przypadku nabywanych przez podatnika towarów i usług, których zakup udokumentowany został fakturami otrzymanymi przed dniem utraty zwolnienia podmiotowego (z uwagi na kwotę osiągniętego obrotu) albo przed dniem utraty zwolnienia. Kolejny, fundamentalny czynnik warunkujący powyższe uprawnienie dotyczy przedmiotu prowadzonej działalności gospodarczej. Uściślając to stwierdzenie należy odwołać się do art. 86 ust. 1 przedmiotowej ustawy, w myśl którego podatnik ma prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony od nabywanych towarów i usług, wykorzystywanych do wykonywania czynności opodatkowanych podatkiem VAT. Prowadzenie działalności gospodarczej, zwolnionej przedmiotowo (z uwagi na przedmiot działalności) z opodatkowania podatkiem od towarów i usług pozbawia podatnika tego uprawnienia⁴.

Jeśli zatem spółka cywilna jest czynnym, zarejestrowanym podatnikiem podatku VAT, prowadzącym działalność gospodarczą zakwalifikowaną do katalogu czynności opodatkowanych podatkiem VAT nie ma przeciwwskazań do obniżenia kwoty podatku należnego o podatek naliczony wykazany na fakturach dokumentujących zakupy związane ze sprzedażą opodatkowaną.

W takim przypadku spółka może dokonywać wszelkich zakupów inwestycyjnych związanych z przedmiotową nieruchomością, zachowując równocześnie prawo do odliczeń podatku VAT naliczonego zawartego w fakturach dokumentujących te wydatki.

Ten zakres uprawnień ma również analogiczne zastosowanie w przypadku gdy spółka cywilna nabyła tytuł prawny do korzystania z nieruchomości, w następstwie zawartych umów najmu, dzierżawy i in. o podobnym charakterze. Podkreślenia wymaga fakt, że umowy cywilno – prawne, tego typu winny być zawarte z jednej strony przez współwłaścicieli nieruchomości zaś z drugiej przez przedsiębiorców wchodzącymi w skład spółki cywilnej. Ramy czasowe korzystania z prawa do odliczenia podatku naliczonego są również uzależnione od okresu na jaki zawarta została przedmiotowa umowa cywilno – prawna. Pozostałe determinanty umożliwiające obniżenie kwoty podatku należnego o podatek naliczony, w postaci statusu czynnego podatnika podatku VAT, oraz przypisania zakupów do działalności opodatkowanej pozostają w tej mierze bez zmian.

Wspomnieć należy również, że faktyczne rozpoczęcie działalności, przejawiające się osiągnięciem obrotu przez spółkę jest w tym przypadku bez znaczenia.

Na odrębny komentarz zasługuje sytuacja, w której spółka cywilna, pomimo poniesionych nakładów inwestycyjnych nigdy nie podejmie zamierzonej działalności. Zmieniająca się sytuacja gospodarcza na rynku niekiedy kreuje szereg nieprzewidzianych zjawisk, pozostających w bezpośredniej korelacji z zamierzeniami gospodarczymi.

W konsekwencji, może okazać się, że zaplanowane przez spółkę cywilną cele nigdy nie zostaną zrealizowane, z przyczyn od niej niezależnych. Zdarza się również, że zarejestrowana działalność gospodarcza faktycznie nigdy nie wygeneruje obrotu. Wówczas konieczne jest podjęcie decyzji o rozwiązaniu spółki cywilnej i wykreślenie działalności gospodarczej. Zmieniająca się koniunktura na rynku, wzrost cen, galopująca inflacja, wysoka stopa bezrobocia – to tylko część czynników, wpływających bezpośrednio, na podjęcie takiej decyzji.

W tym miejscu nasuwa się pytanie, czy spółka cywilna odliczając podatek VAT naliczony, od zakupów inwestycyjnych postąpiła słusznie? Czy może z uwagi na brak związku pomiędzy zakupem a sprzedażą opodatkowaną powinna dokonać korekty podatku odliczonego?

Stanowiska dotyczące przedstawionych kwestii reprezentowane przez organy podatkowe, ulegały licznym zmianom na przestrzeni ostatnich kilku lat.

⁴J. Zubrzycki “Leksykon VAT 2011”, Wydawnictwo UNIMEX, Wrocław 2011, str. 1082, 1083.

**PROBLEM ZANIECHANIA INWESTYCJI
NAGRUNCIE USTAWY Z DNIA 11 MARCA 2004 R. O PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG**

Niejednokrotnie zagadnienia te były przedmiotem orzeczeń sądów administracyjnych. W wyroku z dnia 11.03.2010 r., syg. akt I FSK 69/09 Naczelny Sąd Administracyjny stwierdza „Wykładnia art. 86 ust.1 ustawy o VAT z 2004r dokonana w zgodzie z przepisami Dyrektywy 2006/112 oraz VI Dyrektywy winna uwzględniać orzecznictwo ETS, które powstało na tle art.17 (2) VI Dyrektywy, stanowiącego iż w zakresie, w jakim towary i usługi wykorzystywane są do celów transakcji opodatkowanych, podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia od podatku przypadającego do zapłaty (...).⁵

W uzasadnieniu orzeczenia ETS z 14.02.1985 r. w sprawie D. A. Rompelman i E.A. Rompelman-Van Deelen v Minister Financien (orzeczenie wstępne) LEX nr 83909 wskazano, iż „Na podstawie powyższych przepisów można uznać, że system odliczeń ma na całkowite uwolnienie podmiotu gospodarczego od obciążeń z tytułu podatku VAT, przypadającego do zapłaty lub zapłaconego w trakcie prowadzonej działalności gospodarczej. Wspólny system podatku VAT gwarantuje w ten sposób, iż wszelka działalność gospodarcza, niezależnie od jej celu i rezultatu jest opodatkowana w sposób neutralny, pod warunkiem, że działalność ta podlega temu podatkowi”⁶.

Ponadto w orzeczeniu C-408/98 z dnia 22.02.2001 r. w sprawie Abbey National plc v Commissioners of Customs & Excise, ETS zauważa, że prawo do odliczenia podatku przysługuje wówczas, gdy istnieje bezpośredni związek ze sprzedażą opodatkowaną. Brak bezpośredniego związku z konkretną czynnością podlegającą opodatkowaniu nie przekreśla prawa do odliczenia podatku VAT. Podobne stanowisko reprezentowane jest przez polską linię orzeczniczą⁷.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w zaskarżonym wyroku z dnia 30.04.2009 r., syg. akt III SA/Wa 3355/08 uwzględnił poglądy wyrażone w glosie A. Bartosiewicza, R. Kubackiego do wyroku WSA w Warszawie z dnia 30 kwietnia 2008 r., syg. akt. III S.A./Wa 173/08⁸. W wymienionym powyżej wyroku WSA stwierdził, że wydatki na inwestycje są wydatkami na środki trwałe. Co do zasady nie są one zaliczane do kosztów uzyskania przychodów, niemniej jednak podatek VAT związany z wydatkami na inwestycje podlega odliczeniu. W tym samym wyroku WSA stwierdza, że samo zaniechanie inwestycji nie powoduje tego, że wydatki wcześniej

poniesione tytułem inwestycji przestają być wydatkami na nabycie, wytworzenie środków trwałych. Także po zaniechaniu inwestycji podatek naliczony związany z tą inwestycją jest nadal objęty prawem do jego odliczenia niezależnie od tego czy wydatek ten stanowił koszt uzyskania przychodów czy też nie.

Naczelny Sąd Administracyjny oddalając skargę, uznał za zasadne uzasadnienie w/w wyroku WSA. W uzasadnieniu NSA nawiązał do art. 17 VI Dyrektywy oraz do rozwiązania przyjętego w art.176 Dyrektywy 2006/112/WE. Przytoczone przepisy prawa unijnego zastrzegają jedynie, aby prawo do odliczenia, nie dotyczyło wydatków, które nie są ściśle związane z działalnością gospodarczą, takich jak wydatki na artykuły luksusowe, rozrywkę lub wydatki reprezentacyjne. Ponadto podkreślenia wymaga, że w wyroku z dnia 15 stycznia 1998r. w sprawie Belgische Staat vs Ghent Coal Terminal NV 9C-37/95) Europejski Trybunał Sprawiedliwości wskazał, że w przypadku inwestycji – w związku z którą przysługiwało prawo do odliczenia w momencie jej wprowadzenia – zaniechanej z uwagi na okoliczności pozostające poza kontrolą podatnika, nie ma on obowiązku dokonywania korekty odliczenia. Prawo do odliczenia nie może być zatem uzależnione od okoliczności niezależnych od woli podatnika⁹.

Przedstawione powyżej stanowiska prezentowane zarówno przez Europejski Trybunał Sprawiedliwości jak i przez krajowe sądy administracyjne pozwalają na wyrażenie jednoznacznej konkluzji, że w przypadku gdy zaniechanie inwestycji nastąpiło z przyczyn niezależnych od podatnika, wówczas nie ma podstaw do korygowania podatku VAT naliczonego, który został odliczony w związku z ponoszonymi wydatkami inwestycyjnymi.

Nie mniej jednak odliczony w ten sposób podatek VAT i tak powróci do budżetu państwa, choć ta operacja będzie nieco przesunięta w czasie.

Konstrukcja art. 14 ust.1 oraz art. 5 ust. 1 pkt 1 w związku z art. 8 ust. 2 pkt 1 oraz 2 ustawy o PTiU precyzuje zakres opodatkowania podatkiem od towarów i usług w taki sposób, by w przypadku likwidacji działalności gospodarczej odliczony podatek VAT od zaniechanej inwestycji zasilil budżet państwa.

Prawidłowa subsumpcja uzależniona jest od rodzaju tytułu prawnego dającego podstawę do dokonywania zakupów inwestycyjnych.

W związku z powyższym, ustalenia wymaga fakt, czy spółka cywilna korzysta z nieruchomości, na którą

⁵Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego, syg. akt IFSK 69/09 z dnia 11.03.2010 r.

⁶Orzeczenie wstępne ETS z dnia 14.02.1985 r. W sprawie Rompelman i E.A. Rompelman – Van Deelen v Minister Financien (lex 83909).

⁷Orzeczenie ETS nr C-408/98 z dnia 22.02.2001 r. w sprawie Abbey National plc v Commissioners of Customs & Excise.

⁸Wyrok WSA z dnia 30.04.2009 r., syg. akt III SA/Wa 3355/08.

⁹Wyroku ETS nr NV 9C-37/95 z dnia 15 stycznia 1998r. w sprawie Belgische Staat vs Ghent Coal Terminal.

ponosi wydatki inwestycyjne, na podstawie umowy najmu, dzierżawy etc., czy też nieruchomości wniesiona została do spółki jako wkład i stanowi jej odrębny majątek.

W przypadku, gdy nieruchomość stanowi majątek prywatny wspólników, a podstawą do wykorzystywania jej w działalności gospodarczej jest umowa cywilno – prawna typu najem, dzierżawa, zastosowanie będzie miał art. 5 ust. 1 pkt 1 w związku z art. 8 ust.2 pkt. 1 i 2. ustawy o PT i U.

Zaznaczyć bowiem należy, że zainwestowane przez wspólników środki na remont, zmianę przeznaczenia nieruchomości czy też jej wyposażenie, po zaprzestaniu prowadzonej działalności gospodarczej przyniosą bezpośrednie korzyści wspólnicielom nieruchomości. Dualizm, w jakim występują wspólnicy likwidowanej spółki cywilnej (jako wspólnicy spółki cywilnej oraz jako współwłaściciele nieruchomości) nakazuje przy interpretacji sięgnąć do zakresu opodatkowania podatkiem VAT, zawartego w art. 5 ust. 1 pkt. 1 ustawy o PTiU. Przepis niniejszy stanowi, że “opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, zwanym dalej podatkiem podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

Z kolei art. 8 ust. 2 pkt. 1 ustawy o PTiU stanowi, że “za odpłatne świadczenie usług uznaje się również użycie towarów stanowiących część przedsiębiorstwa podatnika do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika, w tym w szczególności do celów osobistych podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia, jeżeli podatnikowi przysługiwało w całości lub w części prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów”. W punkcie nr 2 niniejszego artykułu zdefiniowano z kolei nieodpłatne świadczenie usług. Zgodnie z definicją ustawową za “nieodpłatne świadczenie usług na cele osobiste podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia, oraz wszelkie inne nieodpłatne świadczenia usług do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika”¹⁰.

Z przytoczonych przepisów przedmiotowej ustawy wynika, że w przypadku zaniechania zamierzonej

inwestycji, poczynione zakupy inwestycyjne będą stanowić pożytek dla współwłaścicieli nieruchomości. W związku z powyższym data zaprzestania wykonywania działalności, stanowić będzie datę wykonania usług na rzecz byłych wspólników.

Konsekwencją takiej sytuacji faktycznej jest powstanie obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług, który zgodnie z art. 19 ust. 1 ustawy o P TiU powstaje z chwilą wydania towaru lub wykonania usługi¹¹.

Nieco odmiennie potrątowana została przez ustawodawcę sytuacja, gdy nieruchomość została wniesiona do majątku spółki cywilnej, w postaci wkładu. Oczywiście jak już wcześniej zaznaczono czynność prawna tego typu musi mieć formę aktu notarialnego, pod rygorem jej nieważności.

W takiej sytuacji faktycznej i prawnej ma zastosowanie art. 14 ust. 1 pkt 1, ust. 4 i 6 ustawy o PTiU.

Konstrukcja niniejszego artykułu traktuje rozszerzająco zagadnienie opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Niniejszy przepis cały zakres opodatkowania VAT, poszerza o towary własnej produkcji i towary, które po nabyciu nie były przedmiotem dostawy towarów, w przypadku rozwiązania spółki cywilnej lub handlowej niemającej osobowości prawnej. Niniejsza norma prawna ma zastosowanie do tych towarów, w stosunku do których przysługiwało podatnikowi prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego. Oczywiście wymagane jest sporządzenie remanentu na dzień likwidacji i wykazanie w nim podatku VAT odliczonego z faktur dokumentujących zakupy inwestycyjne. Tym razem podatek ten pojawi się po stronie przeciwnej i będzie stanowił podatek należny.

Obowiązek podatkowy w tym zakresie powstaje w dniu rozwiązania spółki lub zaprzestania wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu.

Powyżej omówione zostały zagadnienia dotyczące zaniechania realizacji projektu inwestycyjnego w kontekście spółki cywilnej.

Nieco odmiennie, aczkolwiek zdecydowanie prościej potraktowane zostało to zagadnienie w odniesieniu do przedsiębiorcy, prowadzącego działalność gospodarczą indywidualnie.

Inwestor tego typu, prowadząc działalność gospodarczą posługuje się tym samym numerem NIP zarówno jako przedsiębiorca, jak i osoba fizyczna.

Nabywając nieruchomość, czy dokonując zakupów inwestycyjnych sam decyduje, czy korzysta z prawa do odliczenia podatku naliczonego, czy też

¹⁰Zob. art. 14 ust. 1, art. 5 ust. 1 pkt 1, art. 8 ust. 2 pkt 1 i 2 ustawy o PTiU j.w.

¹¹Zob. art. 19 ust. 1 ustawy o PTiU j.w.

¹²Red. Ewa Sokołowska – Strug, Leksykon VAT. Praktyka. Teoria. Orzecznictwo, C.H. Beck Warszawa 2011 str. 560 – 567.

nie. Tym samym, w sposób pośredni wskazuje wydatki, które są potencjalnie związane z działalnością opodatkowaną podatkiem VAT.

Zaniechanie realizacji projektu inwestycyjnego nie rodzi bezpośredniego obowiązku korygowania odliczonego podatku VAT wynikającego z zakupów inwestycyjnych.

Z regulacji art.14 ust. 1 pkt 2 ustawy o PTiU wynika, że “opodatkowaniu podatkiem podlegają towary własnej produkcji, które po nabyciu nie były przedmiotem dostawy towarów, w przypadku zaprzestania przez podatnika, o którym mowa w art. 15, będącego osobą fizyczną wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu, obowiązane na podstawie art. 96 ust.6, do zgłoszenia zaprzestania działalności naczelnikowi urzędu skarbowego”.

Obowiązek podatkowy w tym zakresie powstaje w tym przypadku w dniu zaprzestania wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu, zgodnie z art. 14 ust.6 ustawy o PTiU¹².

Jeszcze inaczej wygląda sytuacja związana z zaniechaniem inwestycji prowadzonej przez spółki osobowe (np. spółkę jawną).

Spółka osobowa może być stroną umowy dotyczącej zakupu nieruchomości. Wszystkie spółki osobowe, należące do tzw. “ułamnych osób prawnych”, są wyposażone w zdolność prawną polegającą na możliwości bycia podmiotem praw i obowiązków. Konsekwencją takiego uregulowania prawnego jest możliwość posiadania majątku przez spółkę osobową. Majątek ten jest odrębny od majątku wspólników, a prawo rozporządzenia nim oraz prawami rzeczowymi związanymi z posiadanym majątkiem należy do spółki osobowej.

Jeżeli spółka osobowa jest podatnikiem podatku VAT, który nie korzysta ze zwolnień przedmiotowych ani podmiotowych przewidzianych w ustawie o PTiU, wówczas może obniżyć kwotę podatku VAT należnego o podatek naliczony wynikający m.in. z wydatków inwestycyjnych.

Rezygnacja z założeń inwestycyjnych, podyktowana względami, które nie są zależne od podatnika podobnie jak przy spółce cywilnej, nie wpływa na prawo do odliczenia VAT. Stanowiska prezentowane przez ETS potwierdzają jednoznacznie, że spółka nie ma obowiązku dokonywania korekty w zakresie podatku naliczonego odliczonego w związku z prowadzoną inwestycją, która uległa zaniechaniu.

Tak jak w przypadku spółki cywilnej, brak obowiązku dokonania korekty nie oznacza, że podatek ten bezpowrotnie pozostanie we władaniu spółki. Dzieje się tak, za sprawą regulacji prawnej zawartej w art. 14 ust. 1 pkt 1 ustawy o PTiU, zgodnie z którą, opodatkowaniu podatkiem VAT podlegają towary własnej produkcji i towary, które po nabyciu nie były

przedmiotem dostawy towarów, w przypadku rozwiązania spółki cywilnej lub handlowej niemającej osobowości prawnej.

Oczywiście obowiązek ten jest w bezpośredniej relacji przyczynowo – skutkowej z art. 14 ust. 4 i ust. 6 ustawy o PTiU. Oznacza to, że ma on zastosowanie tylko wówczas, gdy w stosunku do towarów przysługiwało prawo do obniżenia podatku VAT należnego o podatek naliczony.

W tym przypadku obowiązek podatkowy w zakresie VAT powstaje identycznie jak w przypadku spółki cywilnej – w dniu rozwiązania spółki lub zaprzestania wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu.

W przypadku spółek handlowych – kapitałowych problem z nabyciem nieruchomości rozwiązany został poprzez sam fakt posiadania osobowości prawnej. Ten przymiot pozwala spółkom wchodzić we wszelkie relacje prawne, w konsekwencji których spółka staje się podmiotem uprawnionym lub zobowiązanym.

Dzięki osobowości prawnej spółka kapitałowa może tworzyć własny majątek poprzez nabywanie nieruchomości, czy praw majątkowych. Realizując swoje uprawnienia spółka ponosi nakłady związane z utrzymaniem posiadanego majątku. Będąc uczestnikiem w obrocie gospodarczym, dokonuje nabycia towarów i usług, związanych z prowadzonymi inwestycjami. W ramach ponoszonych wydatków spółka zakupuje nieruchomości, wyposaża je, remontuje lub zmienia ich przeznaczenie. Spółka kapitałowa, zarejestrowana jako podatnik podatku VAT, korzysta z przysługujących jej w ustawie o PTiU uprawnień. Jednym z przejawów korzystania z uprawnień ustawowych jest odliczenie podatku VAT naliczonego. Niestety wahania koniunkturalne na rynku dają się również we znaki spółkom kapitałowym. Zdarza się, że zamierzone przedsięwzięcie nie powiedzie się, a w ślad za tym, realizowana przez spółkę kapitałową inwestycja ulega zaniechaniu.

Europejski Trybunał Sprawiedliwości, w celu ujednoczenia stosowania prawa unijnego zajął jednoznaczne stanowisko w przedmiotowej sprawie. W powołanych powyżej wyrokach stwierdził, że brak korelacji pomiędzy poniesionym wydatkiem inwestycyjnym, a czynnością opodatkowaną nie stanowi przesłanki do korygowania odliczonego podatku naliczonego.

W przypadku spółek handlowych – kapitałowych ustawa o PTiU nie przewiduje instytucji “remanentu likwidacyjnego” i tym samym brak jest podstaw do opodatkowania podatkiem VAT towarów własnej produkcji i towarów, które po nabyciu nie były przedmiotem dostawy.

W przypadku zaniechania inwestycji przez spółkę

**PROBLEM ZANIECHANIA INWESTYCJI
NAGRUNCIE USTAWY Z DNIA 11 MARCA 2004 R. O PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG**

kapitałową, poniesione przez nią nakłady inwestycyjne są traktowane jako nieodpłatne świadczenie usług. Zgodnie bowiem z art.8 ust.2 pkt 2 ustawy o PTiU za “nieodpłatne świadczenie usług na cele osobiste podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia, oraz wszelkie inne nieodpłatne świadczenia usług do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika”. Z kolei zakres opodatkowania podatkiem VAT, określony w art. 5 ust. 1 pkt. 1 ustawy o PTiU wskazuje, że “opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, zwanym dalej podatkiem podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju”.

Przyjęte rozwiązanie dotyczące zaniechania inwestycji przez spółkę kapitałową jest analogiczne do rozwiązania przyjętego dla spółek cywilnych dokonujących inwestycji na nieruchomości obcej, w oparciu o umowę najmu, dzierżawy etc.

Obowiązek podatkowy, w zakresie o którym mowa powyżej powstaje z chwilą wydania towaru lub wykonania usługi.

Reasumując, podkreślić należy, że regulacje dotyczące zaniechania inwestycji, zawarte w ustawie o PTiU są bardzo złożone. Sytuacja prawna podmiotów prawa ulega licznym modyfikacjom, które są uzależnione od rodzajów tytułów prawnych, a także od przyjętej formy prawnej prowadzenia działalności gospodarczej. Prawidłowe dokonanie subsumpcji wymaga odrębnego podejścia do każdej formy prawnej w jakiej prowadzona jest działalność gospodarcza.

The legal situation of the self – employed may depend on form of economic activity which he has chosen. It is especially noticeable in renunciation of investment. The most difficulties appear when we are talking about buying and using real estate by partnership. The Polish Act on the goods and services tax qualified partnership as a organizational unit which has not got legal personality and gives its many entitlements. As an example it can be mentioned that the value added tax depreciation is possible for partnership. On the bases o Polish law, the definition of *partnership* is included in Polish Civil Code (paragraph 860 §1a).

As for buying real estate, partnership has to obey the same rules as natural person. Referring to the

paragraph 158 of Polish Civil Code: “The contract obliging to transfer a real estate shall be concluded in the form of notarial deed. The same shall apply to the contract transferring ownership which is concluded in order to carry out an earlier obligation to transfer the ownership of a real estate; that obligation shall be specified in the deed.” It is crucial that in case of acquisition of real estate by natural person, it becomes creation of co-ownership in fractional shares. Contrary to that, in the moment of making contributions for partnership there is also a creation of co-ownership but it would be joint co-ownership.

In the article I also considered the situation when partnership made some outlays connected with furnishings or redecoration. There is a question if in this case a partnership has any entitlements or obligations resulting from the Act on the goods and services tax. There is also another problem connected with making some outlays. It can be imagined that partnership has been created, has made some outlays, has depreciated value added tax and then made a decision about self – dissolution. It this kind of situation it must be considered if a partnership had a possibility to depreciate VAT. Administrative organs’ standpoints have been changed in the space of years. Now both the Supreme Court in Poland and the Court of Justice of the European Union claim that if resignation of investment had not been connected with taxpayer’s fault, there would not have been basis to correct value added tax.

The same issue is treated in different way when there is not a partnership but a self – employed. In this case the self – employed made the decision whether he depreciated value added tax on his own.

Another regulations are in force when we talk about general partnership. This form of legal activity has also a legal personality and has his own property. The results of resignation of investment are similar to the case of partnership.

To conclude, it is worth emphasizing that regulations connected with resignation of investment are not uniform. In this area almost everything depends on the legal form of activity.

1. Red. Ewa Sokołowska-Strug, *Leksykon VAT. Praktyka. Teoria. Orzecznictwo.*, C.H.BECK 2011.

2. J. Zubrzycki *Leksykon VAT 2011, Oficyna Wydawnicza “UNIMEX”, Wrocław 2011.*

Стаття надійшла до редакції 14.03.2014

