

PRAWO DO OBNIŻENIA KWOTY PODATKU NALEŻNEGO O KWOTĘ PODATKU NALICZONEGO W PRZYPADKU USŁUG MIESZANYCH

The right to reduce the amount of tax due by the amount of input tax in case of mixed services

ABSTRACT

The aim of the article is to discuss when and under what circumstances a taxpayer may deduct the input VAT from the tax due using the so-called proportion. The article analyzes the statement that a taxpayer who keeps records in a manner enabling to assign the purchased goods and services separately to the taxable and non-taxable activity, does not have to apply the regulations referred to in art. 90 of the Act of 11 March 2004 on the tax on goods and services. The tax on goods and services is a value added tax whose fundamental principle is the right to deduct input tax. It guarantees the neutrality of this tax for active VAT taxpayers, with simultaneous actual taxation of consumption. On the acquisition of goods and services, the taxpayer's right to reduce output tax by input tax is limited when, in addition to the taxable activity, the taxpayer performs an exempt or non-taxable activity. As a consequence, an active VAT taxpayer is obliged to separate the input VAT amounts into appropriate areas of its activity. The taxpayer's right to determine the deductible part of the tax using a proportion occurs only if two conditions are met at the same time: the purchase of goods and services related to both taxable and non-taxed sales by the taxpayer and the impossibility to assign input tax amounts to particular types of activities.

Key words: output tax – input tax – application of proportions – mixed activity – mixed services

JEL Classification: H72, H79, K39

1. UWAGI WSTĘPNE

Podatnicy podatku od towarów i usług nie jednokrotnie wykonują zarówno czynności opodatkowane podatkiem od towarów i usług, jak czynności zwolnione od tego podatku, bądź też czynności w ogóle niepodlegające temu podatkowi. Tezą niniejszej pracy jest stwierdzenie, że podatnik, który prowadzi ewidencję w sposób umożliwiający przyporządkowanie nabywanych towarów i usług, odrębnie do czynności podlegające opodatkowaniu, a odrębnie niepodlegające opodatkowaniu, nie musi stosować uregulowań, o których mowa w przepisie art. 90 u.p.t.u.¹

Głównym celem niniejszej pracy jest przedstawienie, kiedy i w jakich okolicznościach podatnik może odliczyć podatek naliczony od podatku należnego z zastosowaniem tzw. proporcji. Uregulowania w tym zakresie budzą szereg wątpliwości, których wyjaśnienie wymaga dogłębnej analizy przepisów oraz orzecznictwa.

2. UPRAWNIENIE DO OBNIŻENIA PODATKU NALEŻNEGO O KWOTĘ PODATKU NALICZONEGO

Podstawową cechą podatku od towarów i usług, jako podatku od wartości dodanej, jest prawo do odliczenia po-

datku naliczonego od podatku należnego. Gwarantuje ono neutralność tego podatku dla czynnych podatników podatku od towarów i usług przy jednoczesnym faktycznym opodatkowaniu konsumpcji. Oznacza to, że podatek płacony przez podatnika tego podatku przy nabyciu towarów i usług wykorzystywanych do działalności opodatkowanej nie będzie stanowił dla niego faktycznego ciężaru. Możliwość odliczenia podatku naliczonego nie jest żadnym przywilejem podatnika, lecz jego fundamentalnym prawem wynikającym wprost z konstrukcji podatku od towaru i usług jako podatku od wartości dodanej². Warto w tym miejscu zaznaczyć, że z prawa tego mogą skorzystać podatnicy czynni tj. zarejestrowani dla potrzeb tego podatku, zgodnie z przepisem art. 88 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług. Stosownie do art. 86 ust. 1 ustawy, prawo do odliczenia podatku przysługuje w takim zakresie, w jakim te towary i usługi są wykorzystywane do działalności opodatkowanej. W konsekwencji prawo do odliczenia podatku naliczonego nie przysługuje w ogóle w odniesieniu do czynności niepodlegających opodatkowaniu lub zwolnionych od tego podatku.

Z kolei przepis art. 90 ust 1 u.p.t.u. stanowi, że prawo podatnika do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony przy nabyciu towarów i usług podlega ograniczeniu,

1 Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2020, poz.106 ze zm.), dalej jako: „u.p.t.u.”.

2 A. Bartosiewicz, *VAT Komentarz*, Warszawa 2019, s. 1016-1023.

gdy obok działalności opodatkowanej podatnik wykonuje działalność zwolnioną lub niepodlegającą opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. W świetle powyższego przepisu, podatnik jest obowiązany to dokonania tzw. alokacji, czyli przyporządkowania podatku naliczonego do odpowiednich obszarów swojej aktywności. Na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług, zasadą jest rozróżnienie części podatku naliczonego, który jest związany z działalnością opodatkowaną i tej części, która jest związana z działalnością nieopodatkowaną lub zwolnioną. Podatek naliczony przy nabyciu towarów i usług służących działalności opodatkowanej podlega odliczeniu. Z kolei podatek naliczony przy nabyciu towarów i usług służących do działalności niepodlegającej opodatkowaniu lub zwolnionej nie podlega odliczeniu. Natomiast w przypadku, gdy podatnik wykonuje jednocześnie różne czynności tj. podlegające opodatkowaniu, jak też zwolnione, czy niepodlegające opodatkowaniu, obowiązany jest do identyfikowania i przyporządkowania kwot podatku naliczonego do poszczególnych obszarów swojej działalności. W przypadku nabycia towaru bądź usługi służącej działalności mieszanej (działalności opodatkowanej, zwolnionej i niepodlegającej opodatkowaniu) i jednoczesnym braku możliwości przyporządkowania części podatku naliczonego przypadającej na poszczególne rodzaje działalności, podatnik może skorzystać z odliczenia kwot podatku naliczonego z zastosowaniem proporcji, o której mowa w art. 90 ust. 1 u.p.t.u. Jednakże należy zaznaczyć, że w ustawie o podatku od towarów i usług zasadą jest, że podatnik ma obowiązek oznaczyć część podatku naliczonego, która jest związana z działalnością opodatkowaną. Jedynym wyjątkiem, gdy nie jest to możliwe, ustawodawca dopuszcza zastosowanie proporcji wynikającej ze struktury sprzedaży³. Tymczasem w prawie Unii Europejskiej, Dyrektywa Rady 2006/112/WE jako zasadę przyjmuje proporcjonalne odliczenie podatku naliczonego⁴.

3. ZASADY OBLICZENIA PROPORCJI

Podatnik ma prawo do określenia części podatku podlegającej odliczeniu z zastosowaniem proporcji tylko wtedy, gdy spełnią się jednocześnie dwie przesłanki. Po pierwsze, dokonanie przez podatnika nabycia towarów i usług związanych zarówno ze sprzedażą opodatkowaną, jak nieopodatkowaną. Po drugie, niemożność wyodrębnienia kwot podatku naliczonego i przyporządkowania do poszczególnych rodzajów czynności. Zgodnie z przepisem art. 90 ust. 3 u.p.t.u., proporcję ustala się jako udział rocznego obrotu z tytułu czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku naliczonego, co stanowi licznik. Natomiast mianownikiem jest całkowity obrót uzyskany z tytułu czynności, w związku z którymi podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, oraz czynności, w związku z którymi podatnikowi nie przysługuje takie prawo. Zgodnie z przepisem art. 90 ust. 4 u.p.t.u., pro-

porcję obliczoną w sposób wskazany w ust. 3 zaokrągla się w górę do najbliższej liczby całkowitej. W tym miejscu warto zwrócić uwagę na art. 90 ust. 9 u.p.t.u., który precyzuje, że przy proporcji uwzględnia się wartość netto. Regulacja ta znajduje odzwierciedlenie także w art. 174 dyrektywy VAT z 2006 roku⁵, gdzie zawarte jest sformułowanie „obrotów z wyłączeniem podatku”, co podkreśla, że bierze się pod uwagę wartość obrotów bez podatku, a więc wartość netto.

Obliczenie proporcjonalne zasadniczo polega na obliczeniu części podatku naliczonego, którego całość związana jest zarówno z czynnościami opodatkowanymi, jak i czynnościami zwolnionymi, podlegającymi u podatnika zwolnieniu. Odliczenie to odbywa się dwa razy. Po raz pierwszy ma to miejsce w przypadku skorzystania z prawa do odliczenia, czyli wskazania podatku w deklaracji za dany okres rozliczeniowy, a drugi raz odbywa się po zakończeniu roku podatkowego. W przypadku skorzystania z tego prawa w momencie nabycia towarów i usług, w których cenie zawarty jest podatek mający podlegać odliczeniu, podatnik dokonuje obliczenia tzw. proporcji wstępnej. Proporcja wstępna w przeciwieństwie do proporcji końcowej jest procentowym wskaźnikiem wartości sprzedaży opodatkowanej w wartości sprzedaży ogółem, przy czym bierze się pod uwagę obroty z poprzedniego roku. Przepisy ustawy przewidują dwa przypadki, w których proporcja wstępna nie jest ustalana według struktury sprzedaży, lecz szacunkowo jako prognoza. Wskazane są one w przepisie art. 90 ust. 8 i ust. 9 u.p.t.u. Pierwszy z tych artykułów odnosi się do sytuacji, gdy podatnicy w poprzednim roku nie osiągnęli obrotu albo obrót ten w poprzednim roku podatkowym był niższy niż 30000 złotych. Natomiast przepis art. 90 ust. 9 u.p.t.u. dotyczy przypadku, gdy podatnik uzna, że proporcja ustalona w odniesieniu do wykonywanych przez niego czynności, a tym samym do osiągniętego przez niego obrotu z prowadzonej działalności gospodarczej, byłaby nieadekwatna (niereprezentatywna). Ustalenie proporcji w formie prognozy w przypadkach, o których mowa w art. 90 ust. 8 u.p.t.u. ma charakter obowiązkowy, natomiast w sytuacji wskazanej w art. 90 ust. 9 u.p.t.u. pozostawione jest uznanie podatnika. Proporcję w tych przypadkach wylicza się szacunkowo według prognozy ustalonej z naczelnikiem urzędu skarbowego, w formie protokołu. Należy tutaj zaznaczyć, że organ podatkowy w zasadzie nie powinien kwestionować prognozy podatnika. Co prawda, przepisy ustawy mówią o prognozowaniu w ramach uzgodnień między podatnikiem, a organem podatkowym, jednak prawo unijne stanowi o ustaleniu prognozy przez podatnika pod nadzorem władz podatkowych⁶.

W przepisach artykułu 90 ust. 5 i 6 u.p.t.u. zostało wskazane co nie może być wliczone do obrotu służącego do ustalenia proporcji. Zgodnie z art. 90 ust. 5 u.p.t.u. do wartości sprzedanej, zarówno opodatkowanej jak i nie, nie wlicza się obrotu z tytułu dokonanej przez podatnika dostawy towarów zaliczanych do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, które były używane przez podatnika.

3 A. Pazur, *Odliczenie częściowe podatku naliczonego i jego rekta po zakończeniu roku*, LEX 2007.

4 Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, CELEX nr 32006L0112.

5 Zob. art. 174 Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, CELEX nr 32006L0112.

6 A. Bartosiewicz – *VAT Komentarz*, Warszawa 2019, s. 1030-1032.

Wyłączenie to wynika z tego, że określenie podatku podlegającego odliczeniu, który związany jest z nabytymi środkami trwałymi oraz wartościami niematerialnymi i prawnymi następuje na zupełnie innych zasadach, gdyż w tym przypadku oznaczenie części podatku do odliczenia odbywa się w okresie pięcio- bądź dziesięcioletnim⁷. Z kolei przepis art. 90 ust. 6 u.p.t.u. stanowi, że nie wlicza się do obrotu transakcji w zakresie nieruchomości, finansowych, a także usług, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 7,12 i 38-41 u.p.t.u., w zakresie jaki mają one charakter pomocniczy. Warto zwrócić uwagę na stanowisko Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, który orzekał niejednokrotnie w przedmiocie znaczenia pojęcia transakcji pomocniczych. Z orzeczenia Trybunału, w sprawie C-306/94⁸, wynika, że nie są transakcjami pomocniczymi takie transakcje, z których przychody są bezpośrednim, stałym i koniecznym uzupełnieniem zasadniczej działalności firmy. Natomiast w sprawie C-77/01TS UE⁹ stwierdził, że „pomocniczy charakter transakcji dotyczy transakcji, które nie należą do zasadniczej działalności podatnika, chociaż są ściśle z nią związane”. Kwestią problematyczną związaną z ustalaniem proporcji jest także konieczność wyłączenia, przy jej obliczaniu, niektórych czynności. Mianowicie obrotu z importu usług z wspólnotowego nabycia towarów, z dostawy towarów, dla której podatnikiem jest nabywca. W odniesieniu do tych czynności obowiązek podatkowy powstaje po stronie nabywcy, zatem obrót z tych czynności nie powinny być uwzględniane w obrotach liczonych dla celów podatkowych.

Przepis art. 90 ust. 10 u.p.t.u., określa sytuacje, w przypadku których, ze względu na wielkość proporcji przyjmuje, że niewyodrębniony podatek podlega odliczeniu w całości bądź nie podlega odliczeniu w ogóle. W przedmiotowym przepisie postanowiono, że jeżeli proporcja obliczona zgodnie z zasadami zawartymi w art. 90u.p.t.u., przekroczyła dziewięćdziesiąt osiem procent oraz kwota podatku naliczonego niepodlegająca odliczeniu, wynikająca z zastosowania tej proporcji, w skali roku, był mniejsza niż 500 złotych, to podatnik ma prawo uznać, że proporcja ta wynosi sto procent. Natomiast jeżeli proporcja nie przekroczyła dwóch procent to podatnik ma prawo uznać, że proporcja ta wynosi zero procent¹⁰. W tym miejscu warto zwrócić uwagę na ostatni ustęp art. 90u.p.t.u., w którym zostało zapisane uprawnienie dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych, do określenia w drodze rozporządzenia przypadków, w których podatnik ma prawo uznać, że proporcja przekroczyła dziewięćdziesiąt osiem procent, a kwota podatku naliczonego niepodlegająca odliczenia wynikająca z zastosowania tej proporcji, w skali roku była równa lub większa niż 500złoty, wynosi stoprocent oraz warunki ich stosowania, uwzględniając uwarunkowania obrotu gospodarczego, a także specyfikę wykonywania czynności.

7 Ibidem, s. 1033.

8 Wyrok Trybunału (piąta izba) z dnia 11 lipca 1996 r. *Régiedauphinoise-Cabinet A.Forest SARL przeciwko Ministre du Budget*, EUR-Lex nr 61994CJ0306, dalej jako: „TS UE”.

9 Wyrok Trybunału (piąta izba) z dnia 29 kwietnia 2004 r. *Empresa de Des, envolvimento Mineiro SGPS SA (EDM) przeciwko Fazenda Pública*, EUR-Lex nr 62001CJ0077.

10 A. Pazur, *Odliczenie częściowe podatku naliczonego i jego korekta po zakończeniu*, LEX 2007.

W przypadku jednostek samorządu terytorialnego ustawodawca przewidział szczególne zasady odliczenia kwoty podatku naliczonego podlegającego odliczeniu. Zgodnie z art. 90 ust. 10b u.p.t.u. przez jednostki organizacyjne jednostki samorządu terytorialnego rozumie się: utworzone przez jednostkę samorządu terytorialnego samorządową jednostkę budżetową lub samorządowy zakład budżetowy, a także urząd gminy, starostwo powiatowe lub urząd marszałkowski. W odniesieniu do tych podmiotów nie stosuje się obliczenia proporcji, o której mowa w art. 90 ust. 2 u.p.t.u., a także wymaga podkreślenia uprawnienie ministra właściwego do spraw finansów publicznych do określenia w drodze rozporządzenia innej metody obliczenia proporcji oraz warunków jej stosowania, uwzględniając uwarunkowania obrotu gospodarczego oraz przepisy Unii Europejskiej.

Po zakończeniu roku podatkowego następuje obliczenie tzw. proporcji ostatecznej, która obliczana jest na podstawie wartości sprzedaży opodatkowanej za rok, którego dotyczy odliczenie, w wartości sprzedaży ogółem za ten sam okres. Obliczona w ten sposób proporcja stanowi proporcję wstępną na następny rok. Po odliczeniu części podatku naliczonego podlegającego odliczeniu może pojawić się konieczność dokonania korekty, o której stanowi przepis art. 91 u.p.t.u. Obowiązek do dokonania korekty podatku naliczonego powstaje w sytuacji, kiedy wielkość proporcji wstępnej oraz ostatecznej są różne. Korekty dokonuje się w deklaracji podatkowej składanej za pierwszy okres rozliczeniowy tj. pierwszy miesiąc roku następującego po roku podatkowym, za który dokonuje się korekty¹¹. Brzmienie art. 91 u.p.t.u. jest odpowiednikiem art. 20 VI Dyrektywy, zgodnie z którym po zakończeniu roku podatkowego, w którym podatnikowi przysługiwało do odliczenia podatku naliczonego, ma on obowiązek dokonania korekty kwoty podatku odliczonego zgodnie z proporcją wstępną, w oparciu o proporcję obliczoną dla zakończenia roku podatkowego¹².

4. EWIDENCJA WYMAGANA PRZEPISAMI USTAWY O PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG

Tylko w przypadku, gdy podatnik prowadzi rzetelną ewidencję, możliwe jest prawidłowe obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego. W ewidencji, do której prowadzenia jest zobowiązany podatnik, zgodnie z art. 109 ust. 3 u.p.t.u., powinny się znaleźć: dane niezbędne do określenia przedmiotu i podstawy opodatkowania, wysokości kwoty podatku należnego, korekt podatku należnego, kwoty podatku naliczonego obniżającej kwotę podatku należnego, korekt podatku naliczonego, kwoty podatku podlegającej wpłacie do urzędu skarbowego lub zwrotowi z tego urzędu, a także inne dane służące identyfikacji poszczególnych transakcji, w tym numer, za pomocą którego kontrahent jest zidentyfikowany na potrzeby podatku lub

11 A. Pazur, *Odliczenie częściowe podatku naliczonego i jego korekta po zakończeniu roku*, LEX 2007.

12 Szósta dyrektywa Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku, EUR-LEX nr 31977L0388

podatku od wartości dodanej. Ewidencja wraz z deklaracją podatkową składane są co miesiąc do właściwego organu podatkowego. Stosownie do przepisu art. 82 § 1b o.p., osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, prowadzące księgi podatkowe przy użyciu programów komputerowych, są obowiązane bez wezwania organu podatkowego do przekazywania, za pomocą środków komunikacji elektronicznej, Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informacji o prowadzonej ewidencji, o której mowa w art. 109 ust. 3 u.p.t.u., za okresy miesięczne w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym miesiącu, wskazując miesiąc, którego ta informacja dotyczy. Rzetelnie prowadzona przez podatnika podatku od towarów i usług ewidencja to taka, która umożliwia ustalenie kwot podatku naliczonego, podlegającego odliczeniu, a także taka z której wynika sposób ustalenia tych kwot. Zgodnie ze stanowiskiem zaprezentowanym m.in. w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 16 stycznia 2020 roku¹³, jeżeli jedna faktura dokumentuje wydatek mieszany dopuszczalne jest odliczenie podatku naliczonego wynikającego z wydatku na usługi opodatkowane, o ile na podstawie załączników do faktury, takich jak np. umowa z wykonawcą czy dokumenty inwestycyjne, możliwe jest precyzyjne i bezpośrednio określenie jaka część kwoty wynikającej z faktury stanowi wspomniany wydatek. Zdaniem sądu w takiej sytuacji pomimo tego, że podatnik wykonuje działalność zarówno opodatkowaną, zwolnioną i niepodlegającą opodatkowaniu nie musi korzystać z odliczenia podatku należnego z uwzględnieniem proporcjonalnego odliczenia.

¹³ Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 16 stycznia 2020 r., sygn. I SA/Go/772/19, LEX nr 2770652.

5. UWAGI KOŃCOWE

Uregulowania dotyczące zasad obliczenia podatku od towarów i usług naliczonego, z uwzględnieniem proporcji, o której mowa w art. 91u.p.t.u., mają zastosowanie tylko w odniesieniu do sytuacji, gdy podatnik nie jest w stanie przyporządkować jednoznacznie kwot podatku naliczonego do czynności opodatkowanej. Obowiązujące uregulowania prawne pozwalają na zachowanie fundamentalnej zasady neutralności w podatku od wartości dodanej. Podatnik, który wykonuje usługi mieszanej musi liczyć się z obowiązkiem prowadzenia ewidencji w sposób umożliwiający określenie podatku naliczonego podlegającego odliczeniu, tylko w tej części w jakiej przypada on na czynności opodatkowane. Warto rozważyć, czy ustawodawca nie powinien wprowadzić bardziej szczegółowych uregulowań, które wyeliminowałyby dotychczasowe spory podatników z organami podatkowymi, w zakresie prawa częściowego odliczenia podatku naliczonego.

BIBLIOGRAFIA

1. Pazur A., *Odliczenie częściowe podatku naliczonego i jego korekta po zakończeniu roku*, LEX 2007.
2. Bartosiewicz A., *VAT Komentarz*, Warszawa 2019.
3. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 16 stycznia 2020 r., sygn. I SA/Go/772/19, LEX2770652.
4. Wyrok Trybunału (piąta izba) z dnia 11 lipca 1996 r. Régie-dauphinoise–Cabinet A. Forest SARL przeciwko Ministre du Budget, EUR-Lex nr 61994CJ0306.
5. Wyrok Trybunału (piąta izba) z dnia 29 kwietnia 2004 r. Empresa de Des, envolvimento Mineiro SGPS SA (EDM) przeciwko Fazenda Pública, EUR-Lex nr 62001CJ0077.