

## Czy zakupy związane z czynnościami nie opodatkowanymi VAT dają prawo do odliczenia?

Na pytanie zadane w tytule jest tylko jedna odpowiedź: **nie** – prawo do odliczenia ma podmiot będący „podatnikiem”: gdy wykonuje on czynności nie będące działalnością gospodarczą, nie jest z tego tytułu „podatnikiem”, czyli nie przysługują mu również prawa tego podmiotu. Proste?

Przecież aby wyrazić ten pogląd nie trzeba nawet czytać ustawy o **podatku od towarów i usług**, choć tam jest to wprost powiedziane. Wynika ona z istoty wiedzy podatkowej: zakres podmiotowości podatnika wyznaczają zdarzenia będące przedmiotem opodatkowania: gdy podmiot nie występuje w tej roli, to nie mają doń zastosowania przepisy o danym podatku: wszystkie bez wyjątku. Przykładów jest aż dość: gdy pani będąca restauratorką przygotowuje naleśniki dla klientów – jest podatniczką, gdy robi je w domu dla męża lub dzieci – nie.

Oczywiście istnieją podmioty, które są wyłącznie „podatnikami”, ponieważ nie wykonują czynności jako „niepodatnik”, ale zawsze stanowią one błąd w tej populacji; absolutną większość podatników stanowią osoby fizyczne, które przecież nie tylko są „podatnikami”.

Co wynika z tego rozumowania? Obowiązują tu dwie reguły:

1. zakupy dokonane wyłącznie w celu wykonania czynności podatnika jako niepodatnik nie dają prawa do odliczenia,
2. zakupy, które częściowo służą czynnościom podlegającym opodatkowaniu oraz czynnościom będącym poza zakresem tego podatku rodzą częściowe prawo do odliczenia, przy czym:
  - a) jeżeli można precyzyjnie określić zakres wykorzystania towarów (usług) przez podatnika jako podatnika, to odliczenie następuje na podstawie stanu faktycznego,
  - b) jeżeli nie można dokonać częściowego przyporządkowania, należy ustalić to w sposób przybliżony lub szacunkowy.

Tę ostatnią regułę zanegował NSA w uchwale z dnia 24 października 2011 r., gdzie stwierdził, analizując przepisy o proporcji uregulowanej w art. 90 ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług, że czynności będące poza przedmiotem opodatkowania (jakoby) w ogóle nie mają wpływu na prawo do odliczenia. Uchwała ta w sposób jednoznaczny jest sprzeczna z art. 86 ustawy, który daje prawo do odliczenia „podatnikom”, czyli nie reguluje on uprawnień tego podmiotu jako niepodatnik. Proporcja, o której mowa w art. 90 ust. 1-3 tej ustawy dotyczy „podatnika” i tylko „podatnika”. Przyjmując w dobrej wierze to, co stwierdził NSA w tej uchwale każda osoba fizyczna kupująca np. papier toaletowy lub mydło, ma prawo do odliczenia, jeżeli wykonuje jednocześnie opodatkowaną działalność gospodarczą.

Ponieważ ustawodawca dostrzegł ten problem i zaproponował zmiany w art. 86 tej ustawy, które nakazywać będą określać odrębną proporcję, która ma mieć zastosowanie w przypadku, gdy podatnik będzie nabywać towary i usługi, które jednocześnie będą wykorzystywane do działalności niegospodarczej tego podmiotu. Proporcje ma określać podatnik we własnym zakresie, co najwyżej uzgadniając ją z naczelnikiem urzędu skarbowego. Tak powinno być od dziesięciu lat. Ale dziś jest inaczej, bo „obowiązuje” wspomniana już uchwała NSA. Ile to kosztowało budżet? Dużo, wiele miliardów złotych.; raport szczegółowo szacujący jej negatywne skutki dla budżetu za lata 2011-2014 będzie gotowy na początku przyszłego roku. Głównym beneficjentem tej uchwały był samorząd terytorialny, instytucje finansowe oraz... międzynarodowy biznes podatkowy.

**Witold Modzelewski**

Profesor Uniwersytetu Warszawskiego  
Instytut Studiów Podatkowych