

Rewolucyjne dla sektora publicznego zmiany w VAT od 1 stycznia 2016 r.

przepisy o tzw. prewspółczynniku

Cel wprowadzenia zmian

Odpowiedź Ministra Finansów na interpelację nr 31682 Pana Posła Marka Łatasa ,,

„W odpowiedzi na pierwsze pytanie Pana Posła uprzejmie wskazuję, iż celem wprowadzanych zmian w powyższym zakresie jest dostosowanie przepisów ustawy o VAT do orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) poprzez określenie proporcji (przy odliczaniu VAT) w odniesieniu do towarów i usług wykorzystywanych dla celów mieszanych. Orzecznictwo TSUE należy do dorobku prawnego UE i musi być respektowane przez Państwa Członkowskie.”

Cel wprowadzenia zmian

Z orzecnictwa TSUE wynika (wyrok w sprawie C-437/06 Securita), że:

- *„(...) podatek naliczony od wydatków poniesionych przez podatnika nie może uprawniać do odliczenia w zakresie, w jakim dotyczy działalności, która ze względu na brak jej gospodarczego charakteru nie należy do zakresu stosowania szóstej dyrektywy.*
- *(...) w przypadku, gdy podatnik wykonuje równocześnie działalność gospodarczą, opodatkowaną lub zwolnioną z podatku, i działalność niemającą charakteru gospodarczego, nienależącą do zakresu stosowania szóstej dyrektywy, odliczenie podatku naliczonego (...) jest dopuszczalne tylko w takim zakresie, w jakim wydatki te można przyporządkować działalności gospodarczej podatnika w rozumieniu art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy.”.*

stan prawny 2015 roku

Podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych

- (Art. 86. ust.1)

stan prawny 2015 roku

Podatnik jest obowiązany do odrębnego określenia kwot podatku naliczonego od zakupu towarów i usług związanych z czynnościami, w stosunku do których podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego jak i czynności, w związku z którymi takie prawo nie przysługuje.

- (Art. 90. ust. 1)

stan prawny 2015 roku

Jeżeli nie jest możliwe wyodrębnienie całości lub części kwot, o których mowa w ust. 1, podatnik może pomniejszyć kwotę podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, którą można proporcjonalnie przypisać czynnościom, w stosunku do których podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego

- (art. 90 ust. 2)

stan prawny 2015 roku

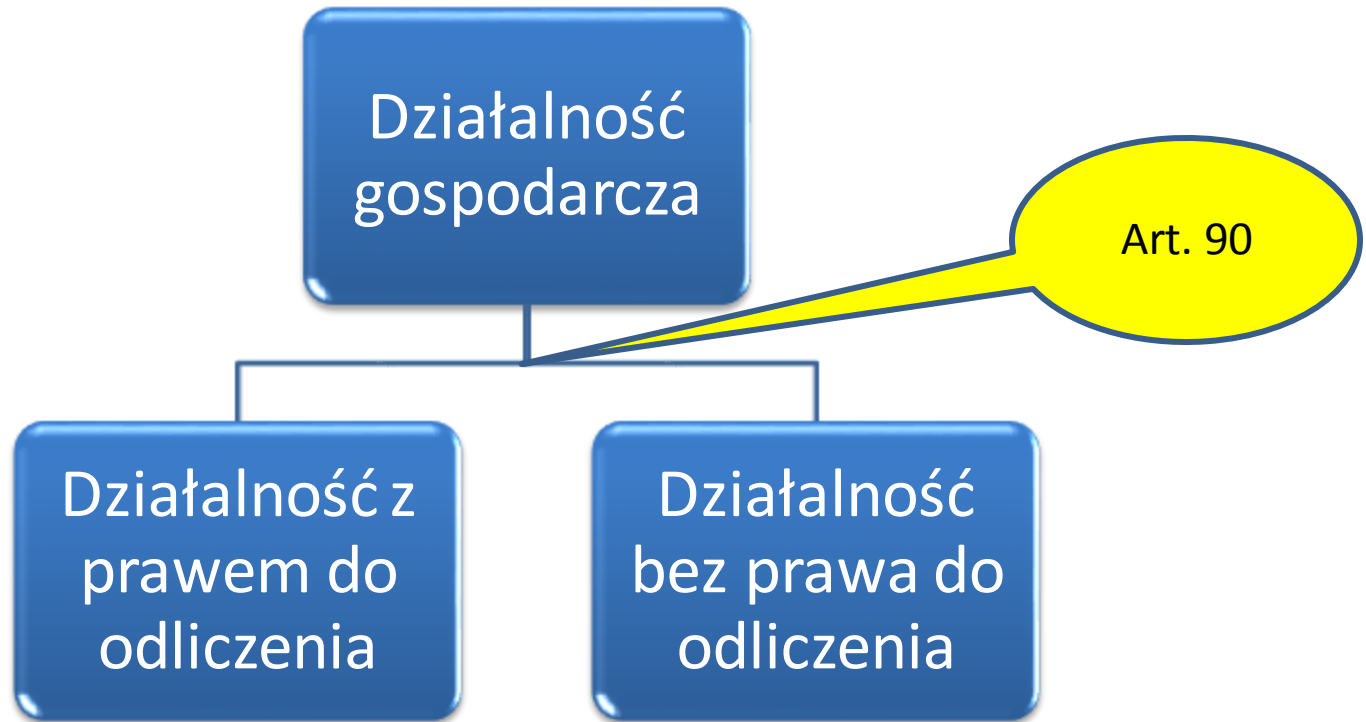
Proporcję ustala się jako udział rocznego obrotu z tytułu czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, w całkowitym obrocie uzyskanym z tytułu czynności, w związku z którymi podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, oraz czynności, w związku z którymi podatnikowi nie przysługuje takie prawo. (art. 90 ust. 3)

stan prawny 2015 roku

Do obrotu nie wlicza się:

- obrotu z tytułu dostawy środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych
- obrotu z pomocniczych transakcji związanych z nieruchomościami i pomocniczych transakcji finansowych
- obrotu z tytułu świadczenia niektórych usług zwolnionych z podatku w zakresie w jakim mają one charakter pomocniczy (usługi finansowe)
- dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze, jeśli nie mają bezpośredniego wpływu na cenę dostarczanych towarów lub świadczonych usług

stan prawny 2015 roku



Przykład

Jednostka prowadzi działalność statutową finansowaną z budżetu oraz działalność gospodarczą. W ramach działalności gospodarczej wykonywane są czynności opodatkowane i zwolnione z podatku VAT. Przychody jednostki w 2014 roku wyniosły:

- Dotacje z budżetu na wykonanie zadań statutowych 5.000.000 zł (np. odśnieżanie ulic, zieleń miejska)
- Przychody netto z działalności gospodarczej 15.000.000 zł (w tym przychody z działalności zwolnionej z podatku VAT 3.000.000 zł)

Przykład c.d.

- Jednostka wynajmuje na cele prowadzonej działalności budynek biurowo-magazynowy. Czynsz wynosi 9.225 zł brutto (podatek VAT 1.725 zł)
- W roku 2015 jednostka nabyła samochód ciężarowy o dopuszczalnej masie całkowitej ponad 3,5 tony o wartości 184.500 zł brutto (podatek VAT 34.500 zł)
- Współczynnik odliczenia proporcjonalnego wyniesie:
 $12.000.000 / 15.000.000 * 100\% = 80\%$

Odliczenie wyniesie $(34.500 + 1.725) \text{ zł} * 0,8 = 28.980 \text{ zł}$

stan prawny 2016 roku

- Regulacje dotyczące odliczenia proporcjonalnego wynikające z art. 90 ustawy o VAT pozostają bez zmian. Jeśli podatnik prowadzi działalność opodatkowaną i zwolnioną, a nie potrafi przypisać kosztów do poszczególnych rodzajów sprzedaży obowiązany jest rozliczać podatek naliczony według ustalonej proporcji. W praktyce dotyczy to przede wszystkim koszt ogólnych (np. kosztów administracyjnych, kosztów eksploatacji samochodów, najmu, itp.)

stan prawny 2016 roku

- Nowe przepisy art. 86 ust. 2a-2h wprowadzają konieczność podziału działalności podatnika na działalność gospodarczą i cele inne niż działalność gospodarcza.
- Konieczne jest obliczenie proporcji w związku z tym podziałem
- Proporcja liczona jest w odniesieniu do roku poprzedniego
- W przypadku wystąpienia przypadku określonego w art. 90 konieczne jest zastosowanie także proporcji wynikającej z tego przepisu.

stan prawny 2016 roku

Sposób określenia proporcji najbardziej odpowiada specyfice wykonywanej przez podatnika działalności i dokonywanych przez niego nabyć, jeżeli:

- zapewnia dokonanie obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego wyłącznie w odniesieniu do części kwoty podatku naliczonego proporcjonalnie przypadającej na wykonywane w ramach działalności gospodarczej czynności opodatkowane oraz
- obiektywnie odzwierciedla część wydatków przypadającą odpowiednio na działalność gospodarczą oraz na cele inne niż działalność gospodarcza w przypadku, gdy przypisanie tych wydatków w całości do działalności gospodarczej nie jest możliwe.

stan prawny 2016 roku

do określenia proporcji można wykorzystać w szczególności następujące dane:

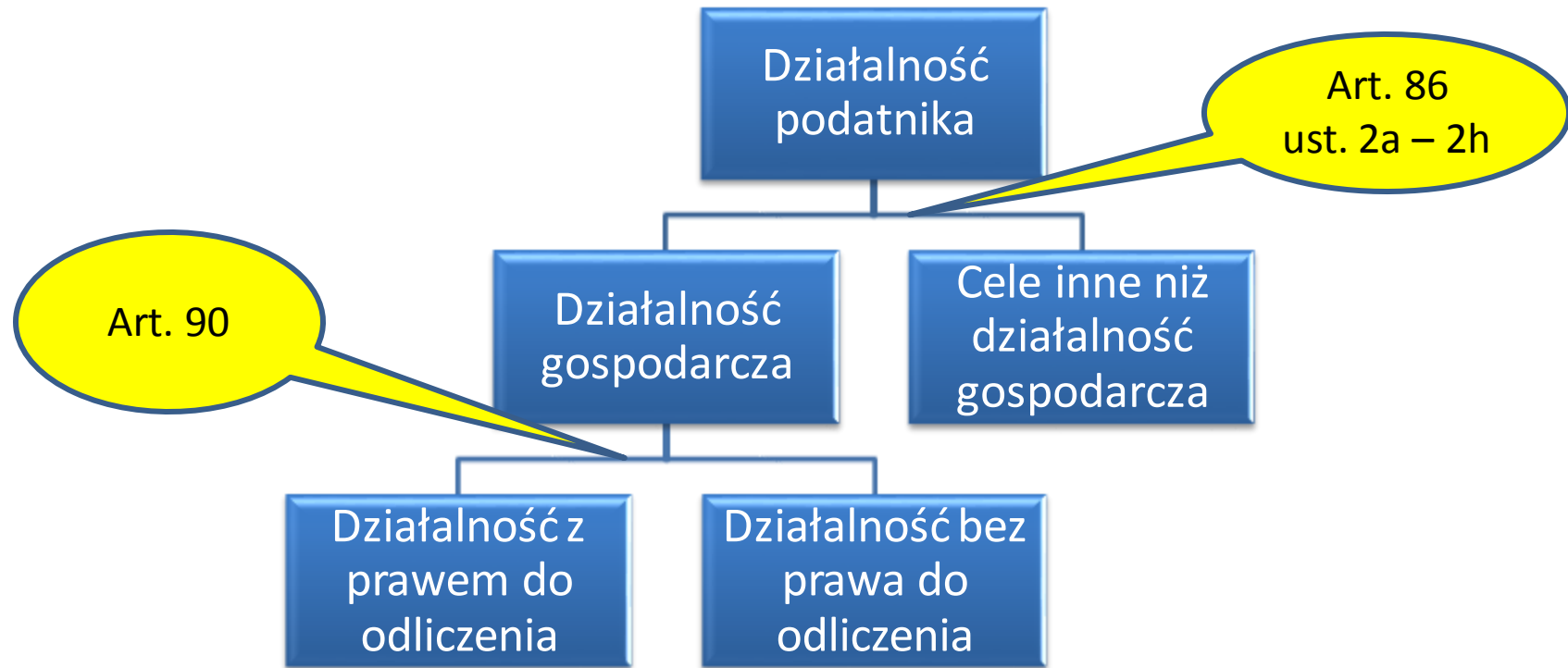
- średnioroczną liczbę osób wykonujących wyłącznie prace związane z działalnością gospodarczą w ogólnej średniorocznej liczbie osób wykonujących prace w ramach działalności gospodarczej i poza tą działalnością;
- średnioroczną liczbę godzin roboczych przeznaczonych na prace związane z działalnością gospodarczą w ogólnej średniorocznej liczbie godzin roboczych przeznaczonych na prace związane z działalnością gospodarczą i poza tą działalnością;

stan prawny 2016 roku

do określenia proporcji można wykorzystać w szczególności następujące dane:

- 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;
- średnioroczną powierzchnię wykorzystywaną do działalności gospodarczej w ogólnej średniorocznej powierzchni wykorzystywanej do działalności gospodarczej i poza tą działalnością.

stan prawny 2016 roku



Przykład

Jednostka prowadzi działalność statutową finansowaną z budżetu oraz działalność gospodarczą. W ramach działalności gospodarczej wykonywane są czynności opodatkowane i zwolnione z podatku VAT. Przychody jednostki w 2015 roku wyniosły:

- Dotacje z budżetu na wykonanie zadań statutowych 5.000.000 zł (np. odśnieżanie ulic)
- Przychody netto z działalności gospodarczej 15.000.000 zł (w tym przychody z działalności zwolnionej z podatku VAT 3.000.000 zł)

Przykład c.d.

- Średnie roczne zatrudnienie w jednostce wynosi 30 osób – część osób wykonuje prace związane z realizacją zadań publicznych. W przeliczeniu na osoby jest to średniorocznie 5 osób.
- Z uwagi na sezonowość zadań publicznych (odśnieżanie) największe zaangażowanie występuje w okresie jesienno zimowym. Całkowita liczba roboczych godzin wyniosła 64.250 z czego na zadania publiczne przeznaczono 13.730 godzin.
- Jednostka wynajmuje na cele prowadzonej działalności budynek biurowo-magazynowy o powierzchni 750 m kwadr. 1/2 powierzchni zajmuje sprzęt i pomieszczenia związane z realizacją zadań publicznych. Czynsz wynosi 9.225 zł brutto (podatek VAT 1.725 zł)
- W roku 2016 jednostka zamierza nabyć samochód ciężarowy o dopuszczalnej masie całkowitej ponad 3,5 tony o wartości 184.500 zł brutto (podatek VAT 34.500 zł)

Przykład c.d.

Współczynniki wyliczone na podstawie art. 86 w zależności od przyjętych kryteriów:

- Przychodowy
 $15.000.000 / 20.000.000 * 100\% = 75\%$
- Według liczby zatrudnionych
 $25 / 30 * 100\% = 83,33\%$ po zaokrągleniu 84%
- Według ilości roboczogodzin
 $50.520 / 64.250 * 100\% = 78,63\%$ po zaokr. 79%
- Według powierzchni
 $375 / 750 * 100\% = 50\%$

Przykład c.d.

- Współczynnik odliczenia proporcjonalnego (na podstawie art. 90) wyniesie:
$$12.000.000/15.000.000 * 100\% = 80\%$$
- Współczynnik łączny wyniesie odpowiednio po zaokr.:
 - $(75\% * 80\%)/100 = 60\%$
 - $(84\% * 80\%)/100 = 68\%$
 - $(79\% * 80\%)/100 = 64\%$
 - $(50\% * 80\%)/100 = 40\%$

Przykład c.d.

- **Odliczenie w roku 2015 wyniosłoby:**
 $(34.500 + 1.725) \text{ zł} * 0,8 = 28.980 \text{ zł}$
- **Odliczenie w roku 2016 wyniesie odpowiednio w zależności od przyjętych kryteriów:**
- **$(34.500 + 1.725) \text{ zł} * 0,60 = 21.735 \text{ zł}$**
- **$(34.500 + 1.725) \text{ zł} * 0,68 = 24.633 \text{ zł}$**
- **$(34.500 + 1.725) \text{ zł} * 0,64 = 23.184 \text{ zł}$**
- **$(34.500 + 1.725) \text{ zł} * 0,40 = 14.490 \text{ zł}$**

stan prawny 2016 roku

rozwiązania dedykowane

Minister właściwy do spraw finansów publicznych może, w drodze rozporządzenia, określić w przypadku niektórych podatników sposób określenia proporcji uznany za najbardziej odpowiadający specyfice wykonywanej przez tych podatników działalności i dokonywanych przez nich nabyć.

stan prawny 2016 roku

Projekt z dnia 23 września 2015 roku rozporządzenia Ministra Finansów

w sprawie sposobu określania zakresu
wykorzystywania nabywanych towarów i usług
do celów działalności gospodarczej w
przypadku niektórych podatników

stan prawny 2016 roku

- projekt rozporządzenia ma dotyczyć jednostek budżetowych i jednostek finansowanych z budżetu w zakresie wykonywanych zadań publicznych
- zasada wyliczania proporcji opiera się o kryterium przychodowe
- do czasu publikacji ostatecznej wersji rozporządzenia lepiej wstrzymać się ze szczegółową analizą jego treści

Szymon Dalc, doradca podatkowy

DZIĘKUJĘ ZA UWAGĘ