

Recepta na 5 problemów z rozliczaniem VAT, które uprzykrzają życie księgowym

Kierownik Grupy Wydawniczej: **Ewa Marmurska-Karpińska**

Wydawca: **Marta Grabowska-Peda**

Redaktor prowadzący: **Bogdan Świąder**

ISBN: 978-83-269-4918-0

Copyright © by Wydawnictwo Wiedza i Praktyka sp. z o.o.
Warszawa 2016

Skład i łamanie: **Raster Studio**

Wydawnictwo Wiedza i Praktyka sp. z o.o.

ul. Łotewska 9a, 03-918 Warszawa

tel. 22 518 29 29, faks 22 617 60 10

Niniejszy e-book chroniony jest prawem autorskim.

Przedruk materiałów bez zgody wydawcy jest zabroniony. Zakaz nie dotyczy cytowania publikacji z powołaniem się na źródło. Zaproponowane w niniejszym poradniku wskazówki, porady i interpretacje dotyczą sytuacji typowych. Ich zastosowanie w konkretnym przypadku może wymagać dodatkowych, pogłębionych konsultacji. Publikowane rozwiązania nie mogą być traktowane jako oficjalne stanowisko organów i urzędów państwowych.

W związku z powyższym redakcja nie może ponosić odpowiedzialności prawnej za zastosowanie zawartych w poradniku wskazówek, przykładów, informacji itp. do konkretnych przypadków.

RECEPTA NA 5 PROBLEMÓW Z ROZLICZANIEM VAT, KTÓRE UPRZYKRZAJĄ ŻYCIE KSIĘGOWYM

Problem 1.

Kiedy można odliczyć VAT z faktur wystawianych w ramach mechanizmu tzw. samofakturowania?

VAT naliczony można najwcześniej odliczyć w tym okresie rozliczeniowym, w którym następuje akceptacja faktury. Na tej samej zasadzie powinno dojść do zmniejszenia VAT naliczonego z faktury korygującej *in minus*. Takie stanowisko zajął dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji indywidualnej z 5 stycznia 2016 r., nr IBPP2/4512-3/16/ICz, które zasługuje jedynie na częściową aprobatę.

Problem: W złożonym wniosku o interpretację przepisów podatkowych podatnik przedstawił dwa mechanizmy akceptacji samofaktur. Pierwszy polega na tym, że sprzedawca udziela pracownikowi nabywcy pełnomocnictwa do akceptacji w jego imieniu wystawionych faktur oraz faktur korygujących. W przypadku stwierdzenia błędu pełnomocnik informuje o tym fakcie wystawcę faktur. Drugi sposób to dorozumiana akceptacja polegająca na przyjęciu, że ma ona miejsce, jeśli sprzedawca w terminie 7 dni od otrzymania faktury nie zgłosi sprzeciwu bądź zastrzeżeń. W którym momencie można odliczyć VAT naliczony z wystawionych przez siebie faktur? Kiedy należy skorygować VAT naliczony na podstawie faktur korygujących?

Rozwiązanie: Zdaniem organu podatkowego VAT naliczony można najwcześniej odliczyć w tym okresie rozliczeniowym, w którym następuje akceptacja faktury. Na tej samej zasadzie powinno dojść do zmniejszenia VAT naliczonego z faktury korygującej *in minus*. Natomiast jedną z przesłanek negatywnych odliczenia VAT naliczonego jest brak akceptacji przez sprzedającego faktur oraz faktur korygujących wystawionych przez nabywcę. Skoro zatem faktura nie została zaakceptowana przez sprzedawcę, to nabywca nie ma w ogóle prawa do odliczenia VAT naliczonego. Stanowisko organu podatkowego należy uznać za słuszne odnośnie do odliczenia VAT naliczonego, natomiast nie można się z nim zgodzić odnośnie do momentu zmniejszenia VAT naliczonego.

Odliczenie VAT naliczonego

W ustawie o VAT można wskazać na dwa odrębne zdarzenia: istnienie prawa do odliczenia VAT naliczonego oraz realizacja tego prawa w praktyce poprzez skorzystanie z niego – wykazanie go w deklaracji. Skorzystanie z prawa do odliczenia uwarunkowane jest jego istnieniem. Co za tym idzie, jeśli prawo do odliczenia VAT naliczonego nie istnieje, wówczas nie można wykazać VAT naliczonego w deklaracji. W przypadku faktur i faktur korygujących wystawianych przez nabywcę warunkiem powstania prawa do odliczenia VAT naliczonego jest wyrażenie akceptacji przez sprzedawcę. Dopóki nie ma akceptacji, dopóty VAT naliczonego nie można odliczyć, a więc skorzystać z prawa do odliczenia.

Moment zmniejszenia VAT naliczonego

W przypadku gdy nabywca towaru lub usługi otrzyma fakturę korygującą, jest on zobowiązany do zmniejszenia kwoty podatku naliczonego w rozliczeniu za okres, w którym te fakturę korygującą otrzyma (art. 86 ust. 19a ustawy o VAT). W przepisie mowa o sytuacji, w której nabywca otrzymuje fakturę korygującą *in minus*. Natomiast trudno mówić o faktycznym otrzymaniu korekty faktury, jeśli nabywca sam ją wystawia. Nie można bowiem otrzymać czegoś, co się już posiada od samego początku.

W przypadku faktur korygujących wystawianych przez nabywcę przez sformułowanie „otrzymanie” należy rozumieć „posiadanie”. Inaczej bowiem przepis nie mógłby być w ogóle zastosowany. Skoro zatem nabywca znajdzie się w posiadaniu korekty faktury *in minus*, to powinien dokonać obniżenia VAT naliczonego w tym okresie rozliczeniowym. Ustawodawca nie przewiduje bowiem, aby obowiązek zmniejszenia VAT naliczonego powstał dopiero z chwilą akceptacji faktury korygującej przez sprzedawcę, dlatego też organ podatkowy nie miał racji.

Należy również zauważyć, że o ile wymóg posiadania akceptacji faktur i faktur korygującej *in plus* ma swoje racjonalne uzasadnienie, o tyle nie można zrozumieć go w przypadku korekt faktur *in minus*. O ile bowiem w pierwszym przypadku wymóg akceptacji chroni budżet państwa przed nadużyciami w postaci odliczenia faktur i faktur korygujących, z których sprzedawca mógł nie rozpoznać VAT należnego o tyle zmniejszenie VAT naliczonego bez wcześniejszego uzyskania akceptacji wcale nie szkodzi interesom fiskusa.

Znaczenie akceptacji faktury

Analiza przepisów dotyczących wystawiania faktur i faktur korygujących przez nabywcę rodzi ogólne pytanie o znaczenie akceptacji sprzedawcy. W szczególności czy wyrażenie akceptacji jest warunkiem wprowadzenia faktury, faktury korygującej do obiegu prawnego czy też zdarzenie, bez zaistnienia którego nie można w ogóle mówić o wystawieniu tych dokumentów.

Akceptacja faktur ani nie warunkuje momentu ich wystawienia, ani wprowadzenia do obrotu prawnego. Gdyby tak było w rzeczywistości, ustawodawca nie wprowadziłby wyłączenia prawa do odliczenia VAT naliczonego. Jeśli bowiem brak akceptacji skutkowałby niewystawieniem faktury bądź niewprowadzeniem jej do obrotu prawnego, nie byłoby konieczności wprowadzania wymogu akceptacji faktury dla zaistnienia prawa do odliczenia VAT naliczonego. Z faktury nieistniejącej bądź niewprowadzonej do obrotu prawnego nie można odliczyć VAT naliczonego. Dlatego też akceptacja faktury, faktury korygującej będzie rodzić określone konsekwencje, jeśli ustawodawca bezpośrednio w skonkretyzowany sposób to przewidzi. Z tego też powodu odliczenie VAT naliczonego z faktur oraz faktur korygujących *in plus* może nastąpić najwcześniej w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w którym sprzedawca je zaakceptował, rozliczenie faktur korygujących zaś *in minus* powinno nastąpić już z chwilą ich wystawienia.

§ Podstawa prawna:

- art. 86 ust. 19a, art. 88 ust. 3a pkt 5 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz.U. z 2011 r. nr 177, poz. 1054 ze zm.).

Jakub Rychlik
doradca podatkowy

Problem 2.

Jak odzyskać VAT niezasadnie zapłacony kontrahentowi?

Zdarza się, że urząd skarbowy odmawia przedsiębiorcy prawa do odliczenia VAT, uznając, że został niezasadnie naliczony, bo transakcja nie podlegała podatkowi albo była od niego zwolniona. Trudno przymusić wystawcę faktury do jej skorygowania, jednak VAT można odzyskać na drodze procesu cywilnego.

Problem: Podatnik nabył lokal użytkowy. Sprzedawca, nabywając go wcześniej od dewelopera, otrzymał fakturę i sam lokal do wykończenia według swoich potrzeb na kilka miesięcy przed sporządzeniem aktu notarialnego przenoszącego własność. Sprzedawca odliczył VAT od nabycia lokalu, a przed upływem dwóch lat od przeniesienia na niego własności lokalu odsprzedał go podatnikowi, doliczając VAT należny. Nie ujawnił jednak, że wszedł w posiadanie lokalu ponad dwa lata wcześniej. Tymczasem zgodnie z przepisami o podatku od towarów i usług i ich powszechną wykładnią takie przeniesienie prawa do dysponowania lokalem „jak właściciel” jest równoznaczne z „pierwszym zasiedleniem” lokalu i jego zbycie po upływie dwóch lat jest – co do zasady – zwolnione z opodatkowania. Strony transakcji mogą zrezygnować ze zwolnienia podatkowego, ale muszą to zrobić w drodze złożenia właściwemu

naczelnikowi urzędu skarbowego zgodnych oświadczeń w stosownym terminie. W przedstawianym przypadku – nie zrobiły tego.

Podatnik – przekonany o słuszności opodatkowania transakcji – wystąpił do urzędu skarbowego o zwrot nadwyżki podatku naliczonego nad należnym. Po przeprowadzeniu kontroli i stwierdzeniu, że „pierwsze zasiedlenie” miało miejsce ponad dwa lata przed opisaną transakcją, naczelnik urzędu skarbowego odmówił podatnikowi zwrotu podatku. Z kolei sprzedawca, który już dawno odliczył podatek naliczony przez dewelopera, nie zamierzał korygować wystawionej przez siebie faktury i zwracać wartości podatku. Jak w takiej sytuacji powinien postąpić podatnik?

Rozwiązanie: W omawianym przypadku należy sięgnąć do przepisów o bezpodstawnym wzbogaceniu. Sprzedawca bezpodstawnie się wzbogacił, obciążając podatnika kwotą niezasadnie naliczonego podatku (zob. Wyrok Sądu Okręgowego w Łodzi z 29 lipca 2015 r., sygn. akt XIII Ga 189/15).

Tego typu sytuacje zdarzają się dość często, zwłaszcza w przypadku obrotu nieruchomościami. Skomplikowane przepisy o VAT i ich nie zawsze jednoznaczna interpretacja są źródłem licznych błędów, a ze względu na często wysoką wartość transakcji, koszty tych błędów bywają wysokie. Na szczęście ukształtowana linia orzecznictwa sądów pozwala poszkodowanym nabywcom zmniejszyć, a nawet zniwelować straty.

§ Podstawa prawna:

- art. 405-414 ustawy z 23 kwietnia 1964 r. Kodeksu cywilnego (tekst jedn.: Dz.U. z 2014 r. poz. 121 ze zm.).

Grzegorz Maślanko
Partner w Grant Thornton

Problem 3.

Jak rok przestępny wpływa na rozliczenia VAT?

Ponieważ rok 2016 jest rokiem przestępnym, warto zwrócić uwagę na fakt, że okoliczność ta może mieć wpływ na rozliczenia podatkowe przedsiębiorców. Dotyczy to również uwzględniania istotnych z punktu widzenia wspomnianych rozliczeń limitów.

Problem: Czy do obliczenia limitu zwolnienia od VAT w 2016 roku bezpieczniej przyjąć 365 czy 366 dni? Czy fakt, że rok 2016 jest rokiem przestępnym w ogóle wpływa na rozliczenia VAT?

Rozwiązanie: Okoliczność, że 2016 rok jest rokiem przestępnym, może wpływać na rozliczenia VAT. Dotyczy to np. obowiązujących w tym zakresie limitów, w tym przede wszystkim pod kątem zwolnienia od tego podatku ze względu na wielkość obrotów.

Przypomnijmy, że na podstawie art. 113 ust. 1 ustawy o VAT zwolniono od tego podatku sprzedaż dokonywaną przez podatników, u których wartość sprzedaży nie przekroczyła łącznie w poprzednim roku podatkowym kwoty 150.000 zł. Przepis ten dotyczy zatem podmiotów kontynuujących działalność.

Z analogicznej preferencji mogą jednak także korzystać podatnicy, którzy w 2016 roku dopiero rozpoczęli wykonywanie czynności opodatkowanych. W ich przypadku będzie to możliwe, pod warunkiem że przewidywana przez taki podmiot wartość sprzedaży nie przekroczy określonego wcześniej limitu w wysokości 150.000 zł, w proporcji do okresu prowadzonej przez niego w roku podatkowym działalności gospodarczej. Stanowi o tym art. 113 ust. 9 ustawy o VAT. Zwolnienie traci moc, począwszy od czynności, którą przekroczone tę kwotę.

Pomimo że komentowany przepis odwołuje się do kwoty 150.000 zł, czyli takiej samej jak wysokość limitu przewidzianego w art. 113 ust. 1 o VAT, to jednak rzeczywisty poziom wyznaczający prawo do zwolnienia będzie w tym przypadku niższy. Wyznaczać go bowiem będzie nie cały obrót roczny (tak jak w odniesieniu do podatników kontynuujących działalność), lecz kwota obliczona w proporcji do okresu prowadzonej działalności. Limit ten będzie więc zależeć od tego, kiedy podatnik rozpoczął wykonywanie czynności opodatkowanych VAT. Przy czym wspomnianą proporcję ustala się w stosunku dziennym, a nie miesięcznym, co podkreślały także sądy administracyjne (zob. np. wyrok WSA w Opolu z 9 lipca 2004 r., sygn. akt I SA/Wr 3676/02).

Jak obliczyć limit

Aby obliczyć limit, którego przekroczenie będzie oznaczać dla podatnika utratę prawa do zwolnienia podmiotowego w 2016 roku, trzeba przemnożyć kwotę 150.000 zł przez liczbę dni pozostających do końca tego roku od dnia rozpoczęcia działalności gospodarczej, a następnie otrzymany w ten sposób wynik podzielić przez liczbę dni w roku. W tym celu można skorzystać z następującego wzoru:

$$A = 150.000 \text{ zł} \times B/C$$

gdzie:

A – graniczna kwota obrotu w proporcji do okresu prowadzonej działalności, której przekroczenie spowoduje utratę zwolnienia,

B – liczba dni prowadzenia działalności gospodarczej w ciągu roku,

C – liczba dni w roku podatkowym.

365 czy 366 dni

Ze względu na to, że 2016 rok jest rokiem przestępnym pojawiają się wątpliwości, czy do obliczenia limitu obrotów uprawniających do zwolnienia od VAT należy przyjąć faktyczną liczbę dni w ww. okresie (czyli 366), czy też oprzeć się w tym zakresie na zwyczajowo przyjętej liczbie dni w roku (tj. 365). Wynikają one m.in. z faktu, że ustawa o VAT nie tylko milczy na temat przedmiotowej kwestii, ale również nie zawiera definicji „roku podatkowego”, do którego odwołują się jej przepisy (w tym także art. 113 ust. 1 i 9). Przy czym rozważania na temat omawianego zagadnienia dotyczą nie tylko problemu teoretycznego, ale mają także wymiar praktyczny. Należy bowiem zauważyć, że wybór jednego z tych dwóch przedstawionych wariantów wpłynie bezpośrednio na wysokość limitu, który wyznacza prawo podatnika do zwolnienia od VAT. Przyjmując do wspomnianych obliczeń 365 dni, jego limit będzie nieco wyższy, niż gdyby omawianą proporcję ustalił na podstawie 366 dni w roku.

Ponieważ Ministerstwo Finansów do tej pory nie zajęło jednoznacznego, oficjalnego stanowiska na temat przedmiotowej kwestii, wobec braku ścisłego uregulowania w przepisach terminu „rok podatkowy” oraz sposobu liczenia limitu obrotu w latach przestępnych – można się spotkać z powszechnie wyrażanym poglądem o prawidłowości obydwu przedstawionych wcześniej rozwiązań. W świetle wspomnianego poglądu zasadne jest obliczanie ww. limitu z uwzględnieniem 366 dni, ale organy podatkowe nie powinny kwestionować przyjęcia w tym zakresie także liczby 365 dni w roku określanym jako przestępny. Według jego zwolenników argumentem przemawiającym za możliwością dobrowolnego wybrania przez podatnika jednego z tych dwóch przedstawionych wariantów jest również to, że różnice w wysokości obliczonego w ich ramach limitu są w istocie niewielkie. Przy podzieleniu kwoty 150.000 zł na 366 dni otrzymamy dzienny limit zwolnienia od VAT w kwocie 409,83 zł. Natomiast przy 365 dniach wspomniany limit wyniesie 410,95 zł. Różnica wynosi zatem zaledwie 1,12 zł.

PRZYKŁAD

Podatnik rozpoczął wykonywanie działalności gospodarczej w dniu 1 marca 2016 r., skorzystawszy z przysługującego mu zwolnienia od podatku na podstawie art. 113 ust. 9 ustawy o VAT. Dlatego nie złożył w urzędzie skarbowym zgłoszenia rejestracyjnego VAT-R. Ponieważ do końca roku pozostało 305 dni, co łącznie z dniem rozpoczęcia działalności daje 306 dni jej prowadzenia w 2016 roku, wspomniane zwolnienie będzie przysługiwać temu podatnikowi aż do momentu, gdy jego sprzedaż nie przekroczy kwoty 125.753,42 zł. Wynika to z następującego obliczenia: $150.000 \text{ zł} \times 306/365 \text{ dni} = 125.753,42 \text{ zł}$. Jak widać, do ww. rozliczenia przyjęto rok trwający 365 dni.

Założmy, że podatnik, o którym była mowa w poprzednim przykładzie, przyjął do obliczenia limitu długość roku podatkowego wynoszącą 366 dni. W takim przypadku wspomniany limit zwolnienia od VAT w 2016 roku wyniesie 125.409,83 zł (tj. $150.000 \text{ zł} \times 306/366 = 125.409,83 \text{ zł}$). Będzie więc o ponad 343 zł niższy niż w przypadku, gdyby podatnik do jego obliczenia przyjął rok trwający 365 dni. Jest to zatem z punktu widzenia przedsiębiorców rozwiązanie nieco mniej korzystne w porównaniu z tym, które zaprezentowano wcześniej.

Dla podatników podatkowo bezpieczniejsze może się jednak okazać obliczenie limitu obrotu w roku kalendarzowym 2016 w ten drugi sposób, a więc z uwzględnieniem faktu, że jako rok przestępny ma on faktycznie nie 365, lecz 366 dni. Należy bowiem zauważyć, że art. 113 ust. 9 ustawy o VAT, mówiąc o proporcji do okresu prowadzonej działalności gospodarczej, odwołuje się do terminu „rok podatkowy”.

Przypomnijmy, że w myśl art. 11 Ordynacji podatkowej rokiem podatkowym jest rok kalendarzowy, chyba że ustawa podatkowa stanowi inaczej. Z kolei w świetle art. 114 Kodeksu cywilnego jeżeli termin jest oznaczony w miesiącach lub latach, a ciągłość terminu nie jest wymagana, miesiąc liczy się za dni trzydzieści, a rok za dni 365. Jednakże z żadnych przepisów podatkowych, w tym także o VAT, nie wynika bezpośrednio, że za rok podatkowy należy przyjąć „cywilistyczny” okres 365 dni. Dlatego kierując się wskazówkami wynikającymi w tym zakresie z orzecznictwa sądowego (np. z wyroków NSA z 25 października 2007 r., sygn. akt I FSK 1387/06 i z 17 grudnia 2008 r., sygn. akt I FSK 1682/07) należy przyjąć, że do celów rozliczeń z fiskusem rok kalendarzowy jako rok podatkowy każdorazowo powinien być liczony po prostu od 1 stycznia do 31 grudnia (czyli w 2016 r. będzie to 366 dni).

Do takich wniosków skłania również treść wyjaśnień udzielanych przez organy podatkowe, w tym m.in. przez naczelnika Urzędu Skarbowego w Tucholi w piśmie z 14 czerwca 2004 r. (nr PP-443-11/04) oraz naczelnika Urzędu Skarbowego w Jaworze w piśmie z 1 marca 2005 r. (nr PP-0090/1/4/05TP). Autorzy obydwu wskazanych pism zgodnie przyjęli, że do obliczenia limitu w zakresie zwolnienia na podstawie art. 113 ust. 9 ustawy o VAT w ww. latach przestępnych trzeba wziąć pod uwagę liczbę 366 dni. Wprawdzie wspomniane wyjaśnienia pochodzą sprzed wielu lat, ale należy przyjąć, że w omawianym zakresie nie straciły na aktualności.

Problem przedsiębiorców kontynuujących działalności

Co istotne, rozpatrywany problem uwidacznia się nie tylko u podatników rozpoczynających działalność w 2016 roku, ale również w przypadku przedsiębiorców, którzy będą

ją kontynuować w roku następnym. Jest to konsekwencją zapisu art. 113 ust. 1 ustawy o VAT, uprawniającego do korzystania ze zwolnienia od tego podatku podatnikom, u których wartość sprzedaży nie przekroczyła łącznie w poprzednim roku podatkowym kwoty 150.000 zł.

Dotychczasowe rozważania prowadzą do wniosku, że jeśli obowiązujące w tym zakresie przepisy pozostaną niezmienione – to pod kątem zwolnienia od VAT w 2017 roku podatnik zamierzający z niego skorzystać będzie musiał uwzględnić swoją sprzedaż w okresie od 1 stycznia do 31 grudnia 2016 r., a więc za 366 dni. Przyjęcie, że dopuszczalne jest w takim przypadku uznanie za „poprzedni rok podatkowy” okresu trwającego 365, a nie 366 dni mogłoby prowadzić do nieuzasadnionego skorzystania ze zwolnienia od VAT, w sytuacji gdyby łączna wartość sprzedaży podatnika przekroczyła kwotę 150.000 zł dopiero w ostatnim dniu roku kalendarzowego, czyli 31 grudnia 2016 r.

Pośrednio jest to zresztą dodatkowy argument przemawiający za tym, że wymiar 366 dni w roku przestępnym (a nie 365 dni) pod kątem zwolnienia od podatku powinien być stosowany także przez podatników wskazanych w art. 113 ust. 9 ustawy o VAT, a więc rozpoczynających w trakcie jego trwania wykonywanie czynności opodatkowanych.

§ Podstawa prawna:

- art. 114 ustawy z 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jedn.: Dz.U. z 2014 r. poz. 121 ze zm.),
- art. 11 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz.U. z 2015 r. poz. 613 ze zm.),
- art. 113 ust. 1, ust. 9 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz.U. nr 177, poz. 1054 ze zm.),

Mariusz Olech
prawnik, specjalista ds. podatków

Problem 4.

Jakie są metody określania prewspółczynnika VAT?

Przepis wskazujący sposoby określania proporcji VAT jest typowym przepisem nie-dookreślonym, dającym dużą swobodą interpretacyjną organom podatkowym.

Problem: Z początkiem 2016 roku zaczęły obowiązywać nowe przepisy o prewspółczynniku, które zmieniły zasady dokonywania odliczeń przez podatników częściowo wykorzystujących

nabyte towary i usługi do celów prowadzonej działalności gospodarczej, częściowo zaś do innych celów. Jaką metodę określania przewspółczynnika zastosować?

Rozwiązanie: W przypadku nabycia towarów i usług wykorzystywanych zarówno do celów wykonywanej przez podatnika działalności gospodarczej, jak i do celów innych niż działalność gospodarcza, z wyjątkiem celów osobistych oraz celów, o których mowa w art. 8 ust. 5 ustawy o VAT, w przypadku gdy przypisanie tych towarów i usług w całości do działalności gospodarczej podatnika nie jest możliwe, kwotę podatku naliczonego do odliczenia oblicza się zgodnie ze sposobem określenia zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej, zwanym dalej „sposobem określenia proporcji” (dalej: „prewspółczynnik”). Sposób określenia proporcji powinien jak najbardziej odpowiadać specyfice wykonywanej przez podatnika działalności i dokonywanych przez niego nabyć.

Metody liczenia

Powyższą myśl ustawodawcy rozwija art. 86 ust. 2b ustawy o VAT, wskazując, iż sposób określenia proporcji najbardziej odpowiada specyfice wykonywanej przez podatnika działalności i dokonywanych przez niego nabyć, jeżeli:

- 1) zapewnia obniżenie 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
- 2) obiektywnie odzwierciedla część wydatków przypadającą odpowiednio na działalność gospodarczą oraz na cele inne niż działalność gospodarcza, z wyjątkiem celów osobistych, do których mają zastosowanie art. 7 ust. 2 i art. 8 ust. 2 ustawy o VAT, oraz celów, o których mowa w art. 8 ust. 5 ustawy o VAT – w przypadku gdy przypisanie tych wydatków w całości do działalności gospodarczej nie jest możliwe.

Artykuł 86 ust. 2c ustawy o VAT wskazuje dane, jakie można wykorzystać przy wyborze sposobu określenia proporcji (dalej: „metoda określenia przewspółczynnika”):

- 1) 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 (dalej: „metoda osobowa”);
- 2) 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 (dalej: „metoda czasowa”);

- 3) 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 (dalej: „metoda obrotowa”);
- 4) średnioroczną powierzchnię wykorzystywaną do działalności gospodarczej w ogólnej średniorocznej powierzchni wykorzystywanej do działalności gospodarczej i poza tą działalnością (dalej: „metoda powierzchniowa”).

Indywidualne ustalenie metod

Powyższe metody określania prewspółczynnika nie są jedynymi, które można zastosować. Artykuł 86 ust. 2f ustawy o VAT daje podatnikom możliwość uzgodnienia metody indywidualnie z właściwym naczelnikiem urzędu skarbowego w formie protokołu. Dzieje się tak wówczas, gdy podatnik uzna, że w odniesieniu do wykonywanej przez niego działalności i dokonywanych przez niego nabyć dane za poprzedni rok podatkowy byłyby niereprezentatywne. Dodatkowo metody ustalania prewspółczynnika określa rozporządzenie wydane na podstawie ust. 22 tego artykułu (rozporządzenie MF z 17 grudnia 2015 r.). Metody te dotyczą jednak ściśle wymienionych podmiotów, głównie samorządów i niektórych podmiotów pełniących funkcje publiczne.

Całokształt tych przepisów musi prowadzić do wniosku, że ustalenie prewspółczynnika powinno odpowiadać celom wskazanym w art. 86 ust. 2b ustawy o VAT, tj. obiektywnie odzwierciedlać część wydatków przypadającą odpowiednio na działalność gospodarczą oraz na cele inne niż działalność gospodarcza, z wyjątkiem celów osobistych – tak aby odliczenie podatku naliczonego było proporcjonalne do przypadających na wykonywane w ramach działalności gospodarczej czynności opodatkowanych. Wybór metody ustalania prewspółczynnika powinien więc te cele realizować, aby była ona jak najbardziej reprezentatywna.

Najczęstsza metoda

Chociaż ustawodawca wskazuje cztery metody określenia prewspółczynnika, już na podstawie ich analizy można określić, która metoda będzie najczęściej stosowana – jest to metoda obrotowa. Pozostałe metody mogą okazać się niewystarczająco obiektywne bądź też ich zastosowanie jest technicznie niemożliwe z uwagi na niemożliwość ustalenia parametrów związanych z działalnością gospodarczą lub z przychodami związanymi z pozostałą działalnością.

PRZYKŁADY

Metoda osobowa

Zazwyczaj metoda ta nie daje możliwości określenia rozdziału pomiędzy działalnością gospodarczą i pozostałą, bo często gdy nie możemy oddzielić zakupów, to tym bardziej problematyczne jest wydzielenie pracowników do każdego rodzaju działalności.

Metoda godzinowa

Co do metody godzinowej próba wyodrębnienia czasu pracy poświęconego wyłącznie działalności gospodarczej byłaby mało wiarygodna i pracochłonna – wymagałaby bowiem ścisłego mierzenia.

Metoda powierzchniowa

Najłatwiejsza do zastosowania wydaje się metoda powierzchniowa, ale tylko dla tych, którzy prowadzą działalność gospodarczą na odrębnych nieruchomościach. Wtedy jednak najbardziej problematyczne zakupy, np. media, są w stanie wydzielić i nie muszą w ogóle stosować przewspółczynnika.

Jak stosować metodę obrotową

Odnosnie do samego rozumienia metody obrotowej, wymaga dookreślenia, które przychody powinny znaleźć się po stronie obrotu podatnika z działalności gospodarczej, a które w zakresie przychodów z innej działalności. Podkreślić bowiem należy, iż metoda obrotowa nie może być utożsamiana z metodą przychodową, która w projekcie nowelizacji zawarta była w art. 86 ust. 2i ustawy nowelizowanej. Ostatecznie decyzją ustawodawcy nie znalazła się jednak w przepisach. Proste podzielenie zatem przychodów na przychody ze sprzedaży i pozostałej działalności nie byłoby prawidłowe. Jednocześnie cały czas trzeba mieć na uwadze wytyczne celowościowe wynikające z art. 86 ust. 2b ustawy o VAT, czyli obiektywny podział wydatków.

Idąc tym tropem, po pierwsze, wyznacznikiem powinno być zakwalifikowanie do obrotu z działalności gospodarczej wszystkich czynności opodatkowanych VAT, niezależnie od ich kwalifikacji przychodowej, w tym też – na tym etapie – czynności zwolnionych przedmiotowo. Te czynności uwzględnia się bowiem dopiero na etapie ustalania proporcji, o której mowa w art. 90 ust. 2 ustawy o VAT – co wyjaśniono w uzasadnieniu nowelizacji.

Po drugie, po stronie przychodów z innej działalności zaliczyć trzeba wprost wymienione w art. 86 ust. 2c pkt 3 ustawy o VAT, tj. wartość dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze, co dla wielu organizacji może być dość istotną pozycją, zaniżającą odliczenie.

Po trzecie, po stronie obrotu z działalności gospodarczej należy uwzględnić te przychody, które nie są przychodami bezpośrednio ze sprzedaży opodatkowanej, ale przeznaczone są na działalność podatnika w tym zakresie, czyli „do celów działalności gospodarczej”. Takie rozumienie metody obrotowej z modyfikacjami uzasadniają następujące fragmenty uzasadnienia wprowadzenia art. 86 ust. 2a–h ustawy o VAT:

„Zgodnie z proponowanym przepisem w przypadku nabycia towarów i usług, wykorzystywanych zarówno do celów wykonywanej przez podatnika działalności gospodarczej, jak i do celów innych niż działalność gospodarcza (...), w sytuacji gdy przypisanie tych towarów i usług w całości do działalności gospodarczej nie jest możliwe, kwotę podatku naliczonego oblicza się zgodnie ze sposobem określenia zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej. (...) Cele prowadzonej działalności gospodarczej należy rozpatrywać w kontekście definicji działalności gospodarczej, określonej art. 15 ust. 2 i 3 ustawy o VAT. Mieścić będą się tutaj również działania czy sytuacje występujące w ramach działalności gospodarczej, jednakże niegenerujące opodatkowania VAT, przykładowo otrzymanie odszkodowań umownych czy odsetek za nieterminowe dokonywanie płatności od kontrahentów, sprzedaż wierzytelności »trudnych« itp. Natomiast przez cele inne rozumie się sferę działalności danego podmiotu niebędącą działalnością gospodarczą w rozumieniu art. 15 ust. 2 i 3 ustawy o VAT (przykładowo działalność podmiotu w charakterze organu władzy czy nieodpłatną działalność statutową)”.

PRZYKŁAD

Biorąc powyższe pod uwagę, dla zastosowania metody obrotowej na etapie ustalenia przewspółczynnika (proporcję na podstawie art. 90–91 ustawy o VAT stosuje się na kolejnym etapie), po stronie obrotów z działalności gospodarczej należy wliczyć: sprzedaż wprost opodatkowaną VAT, w tym zwolnioną, refakturowanie usług, nabycie towarów objęte odwrotnym obciążeniem. Po stronie przychodów z innej działalności niezaliczanej do działalności gospodarczej należy z kolei wliczyć wydatki takie jak: dotacje, inne przychody nieopodatkowane, np. dywidendy, aktualizacja wartości inwestycji i inne przychody finansowe.

Na koniec należy zauważyć, iż uzasadnione jest złożenie w tym zakresie wniosku o interpretację indywidualną. Artykuł 86 ust. 2f w zw. z ust. 2e ustawy o VAT pozwala wprowadzić na ustalenie przewspółczynnika z naczelnikiem urzędu skarbowego w formie protokołu, ale tylko w przypadku rozpoczynania działalności albo gdy podatnik uzna, że w odniesieniu do wykonywanej przez niego działalności i dokonywanych przez niego nabyć dane za poprzedni rok podatkowy byłyby niereprezentatywne. Nie jest to zatem tożsame z wyborem metody ustalania przewspółczynnika. Dla ustalenia tej metody właściwy jest wniosek

o interpretację indywidualną, co zauważono również w uzasadnieniu nowelizacji: „Skonsultowanie wybranego przez podatników sposobu określenia proporcji będzie mogło nastąpić w drodze interpretacji indywidualnej wydanej przez ministra finansów w trybie i na zasadach określonych w ustawie z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja nie wymaga to wprowadzania zmian w ustawie o podatku od towarów i usług)”.

§ Podstawa prawna:

- art. 86 ust. 2a–2b, ust. 2c pkt 3, ust. 2f, art. 90 ust. 2 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz.U. z 2011 r. nr 177, poz. 1054 ze zm.),
- rozporządzenie ministra finansów z 17 grudnia 2015 r. w sprawie sposobu określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników (Dz.U. z 2015 r. poz. 2193).

Mirosław Siwiński

radca prawny,

doradca podatkowy w Kancelarii Prof. W. Modzelewskiego

Problem 5.

Jak ustalić podstawę opodatkowania w przypadku przekazania przez podatnika na cele prywatne towaru wytworzonego w zakresie swego przedsiębiorstwa?

Podatek należny powinien zostać naliczony od całości wydatków brutto poniesionych na budowę domu. Tak wynika z interpretacji indywidualnej dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 21 stycznia 2016 r. (nr ITPP1/4512-1042/15/KM) dotyczącej zasad ustalania podstawy opodatkowania w przypadku przekazania przez podatnika na cele prywatne towaru wytworzonego w zakresie swego przedsiębiorstwa. Metoda ta jednak narusza zasadę neutralności VAT.

Problem: Podatnik VAT czynny prowadzi działalność gospodarczą polegającą na budowie budynków mieszkalnych i dalszej ich sprzedaży. Przy budowie domów ma prawo do odliczenia VAT naliczonego. Po wybudowaniu jednego z budynków mieszkalnych postanowił przeznaczyć go na własne cele osobiste. Czynność ta stanowi odpłatną dostawę towarów, gdyż przy wznoszeniu budynku przedsiębiorcy przysługiwało prawo do odliczenia VAT naliczonego. Dla przekazania domu zastosowanie znajduje stawka obniżona – 8%. Jak należy ustalić podstawę opodatkowania, którą w tym przypadku jest koszt wytworzenia?

Rozwiązanie: Wyliczając podstawę opodatkowania, należy zsumować poniesione wydatki netto i w ten sposób określić podstawę opodatkowania. Taki sposób obliczenia

podstawy opodatkowania najbardziej przyczynia się do zachowania zasady neutralności VAT.

Koszt wytworzenia to suma wydatków netto

W przypadku nieodpłatnego przekazania towaru na cele prywatne podatnika podstawę opodatkowania stanowi cena nabycia towarów lub towarów podobnych, a gdy nie ma ceny nabycia – koszt wytworzenia, określone w momencie dostawy tych towarów. Użyte pojęcia „cena nabycia towarów” czy też „cena nabycia towarów podatkowych”, jak również „koszt wytworzenia” nie zostały zdefiniowane w ustawie o VAT. Natomiast znane są one ustawom o podatkach dochodowych i używane na potrzeby określenia wartości początkowej środków trwałych, jak również wartości niematerialnych i prawnych. Zasadą jest, że zarówno w cenie nabycia czy koszcie wytworzenia nie uwzględnia się VAT naliczonego. Podatnicy traktują go jedynie jako element kalkulacyjny tylko wtedy, gdy nie przysługuje im prawo do jego odliczenia, czyli np. w sytuacji gdy są podatnikami VAT zwolnionymi.

Ustawodawca w ustawie o VAT posługuje się pojęciem kosztów wytworzenia oraz ceny nabycia, definiując pojęcie prezentów o małej wartości. W art. 7 ust. 4 ustawy o VAT posługuje się sformułowaniem jednostkowa cena nabycia oraz jednostkowy koszt wytworzenia. W przypadku tego pierwszego dodatkowo zostało zaznaczone, iż chodzi o cenę bez podatku, a więc o cenę netto. Jednak również jednostkowy koszt wytworzenia nie powinien uwzględniać kwoty podatku, gdyż odmienny sposób określania wartości prezentu o małej wartości byłby nieuzasadniony.

Podstawa opodatkowania to suma wydatków netto

Treść powyższych przepisów daje podstawę do uznania, że koszt wytworzenia dla określania podstawy opodatkowania dla towarów przekazywanych do majątku prywatnego są to poniesione wydatki niezawierające podatku naliczonego. Na tej podstawie można przyjąć, że wyliczając podstawę opodatkowania, należało zsumować poniesione wydatki netto i w ten sposób określić podstawę opodatkowania. Taki sposób obliczenia podstawy opodatkowania najbardziej przyczynia się do zachowania zasady neutralności VAT.

Metoda „od stu” narusza zasadę neutralności VAT

Zastosowanie metody „od stu” preferowanej przez organ podatkowy doprowadzi do tego, że zasada neutralności zostanie złamana. Wyobraźmy sobie, że przeniesienie towaru do majątku prywatnego będzie opodatkowane tą samą stawką podatku co wszelkie zakupione towary i usługi wykorzystane do jego wytworzenia.

PRZYKŁAD

Wartość zakupionych usług to 123.000 zł, w tym 23.000 zł VAT naliczonego, który został odliczony. Jeśli przyjmiemy, że podstawą opodatkowania jest wartość usług zakupionych, to VAT należny wyniesie $123.000 \text{ zł} \times 23\% = 28.290 \text{ zł}$. Z tego wynika, że przedsiębiorca będzie musiał więcej zapłacić fiskusowi, niż miał prawo odliczyć. VAT naliczony nie zrównoważy VAT należnego, tym samym dojdzie do naruszenia zasady neutralności.

§ Podstawa prawna:

- art. 7 ust. 2 i 4, art. 29a ust. 2, art. 41 ust. 12, art. 146a pkt 2 ustawy 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz.U. z 2011 r. nr 177, poz. 1054 ze zm.).

Jakub Rychlik
doradca podatkowy

AKTUALNOŚCI KSIĘGOWE

NOWOŚĆ NA POLSKIM RYNKU

Unikalna forma i jakość
prezentowanych porad!



Publikacja pełna jest przejrzystych instrukcji, przykładów i praktycznych porad. Dzięki temu wszystkie wskazówki do wykonywania swojej pracy dostajesz widoczne jak na dłoni, proste i gotowe do zastosowania w praktyce.

Każde zagadnienie jest omawiane na przykładzie – przekonaj się, że nawet najbardziej skomplikowane przepisy mogą być proste w zastosowaniu!

ZAMÓW ZA DARMO NA PRÓBĘ PUBLIKACJĘ „AKTUALNOŚCI KSIĘGOWE”



W KAŻDYM NUMERZE:

- Kompleksowe omówienie zagadnień krok po kroku
- Porady ekspertów-praktyków, zaprezentowane na przykładach
- Komentarze ekspertów do orzecznictwa i interpretacji organów podatkowych
- Przykłady księgowania
- Informacje o zmianach w przepisach
- Wyjaśnienia zagadnień, które budzą wątpliwości w praktyce.

**ABY OTRZYMAĆ NAJNOWSZY NUMER PUBLIKACJI
„AKTUALNOŚCI KSIĘGOWE” KLIKNIJ I WYPEŁNIJ
FORMULARZ NA DOLE STRONY**

Więcej ebooków
o tematyce finansowo-księgowej:
www.fabrykawiedzy.com

1DK0007

ISBN 978-83-269-4918-0