

Recepta na problemy NGO związane z określaniem prewspółczynnika VAT

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

Wydawca: **Marta Grabowska-Peda**

Redaktor prowadzący: **Justyna Rek-Pawłowska**

ISBN: 978-83-269-4901-2

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 PROBLEMY NGO ZWIĄZANE Z OKREŚLANIEM PREWSPÓŁCZYNNIKA VAT

Organizacje pozarządowe to grupa podatników, która mocno odczuła zmiany w ustawie o VAT dotyczące prewspółczynnika. Niestety przepis wskazujący sposoby określania proporcji VAT daje dużą swobodę interpretacyjną organom podatkowym. Co to oznacza w praktyce?

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. Takie sformułowanie przepisu sprawia, że jest on typowym przepisem niedookreślonym, dającym dużą swobodę interpretacyjną organom podatkowym. Przepis ten miał uderzyć głównie w samorządy posiadające dużą działalność opodatkowaną, ale przy okazji tracą na tym także organizacje pożytku publicznego i inne organizacje pozarządowe.

Sposób określenia proporcji

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.

Metody określania prewspółczynnika

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

- 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”).

Przykładowy katalog metod określania prewspółczynnika

Rodzaj metody	Sposób określenia prewspółczynnika
metoda oparta o liczbę osób wykonujących poszczególne rodzaje prac	jako udział średniorocznej liczby osób wykonujących wyłącznie prace związane z działalnością gospodarczą w ogólnej średniorocznej liczbie osób wykonujących prace w ramach działalności gospodarczej i poza tą działalnością
metoda oparta o liczbę godzin roboczych przeznaczonych na poszczególne rodzaje prac	jako udział średniorocznej liczby 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
metoda oparta o dane finansowe	jako udział rocznego obrotu 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; przy stosowaniu tej metody pomijany jest obrót, o którym mowa w art. 90 ust. 5 i 6 ustawy o VAT (zob. art. 86 ust. 2g zdanie trzecie ustawy o VAT)
metoda oparta o powierzchnię wykorzystywaną do poszczególnych rodzajów działalności	jako udział średniorocznej powierzchni wykorzystywanej do działalności gospodarczej w ogólnej średniorocznej powierzchni wykorzystywanej do działalności gospodarczej i poza tą działalnością

Metody indywidualne

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, wśród których nie ma OPP, dlatego też zostaną pominięte w tym miejscu.

Realizacja celów

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 opodatkowane. Wybór metody ustalania prewspółczynnika powinien więc te cele realizować, aby była ona jak najbardziej reprezentatywna.

Metoda obrotowa jako metoda wiodąca

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 brak możliwości ustalenia parametrów związanych z działalnością gospodarczą lub z przychodami związanymi z pozostałą działalnością.

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. 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.

Odpowiednia kwalifikacja

Pierwszym 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 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 stronie obrotu z działalności gospodarczej należy uwzględnić te przychody, które nie są przychodami bezpośrednio ze sprzedaży opodatkowanej, ale są przeznaczone na działalność podatnika w tym zakresie, czyli „do celów działalności gospodarczej”.

Ten element dotyczy składek członkowskich, które jednak bardzo często służą wykonywaniu nie tylko odpłatnej (wówczas częściowo) działalności statutowej, ale też są związane z działalnością opodatkowaną VAT. Jeżeli jednocześnie podatnik będzie w stanie określić przeznaczenie składek na działalność nieodpłatną w dokładny sposób, wówczas należy przyjąć, że część składek służących działalności odpłatnej powinno znaleźć się po stronie obrotu z działalności gospodarczej, a w części nieodpłatnej po stronie przychodów z działalności pozostałej – przy stosowaniu metody obrotowej. Co więcej, uzasadnienie projektu ustawy nie wymienia składek członkowskich w ramach przychodów, które należałoby wliczyć do obrotu według tej metody.

Czynna sfera działalności

Metoda obrotowa, w przeciwieństwie do niewprowadzonej do ustawy metody przychodowej, skupiać się musi na czynnej sferze działalności podatników, tj. wykonywanych czynnościach, aktywnościach stanowiących działalność gospodarczą, a nie na stronie biernej, czyli przychodach otrzymywanych z różnych tytułów. Te stanowią wyłącznie kategorię pomocniczą do zastosowania tej metody i nie można brać pod uwagę tych z nich, które związane są z prowadzeniem działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy o VAT.

Wniosek o interpretację

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 prewspółczynnika 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 prewspółczynnika.

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 wprowadzania zmian w ustawie o podatku od towarów i usług”.

PRZYKŁAD

Obliczenie prewspółczynnika

Stowarzyszenie uzyskało w 2015 roku przychody ze składek w kwocie 50.000 zł, dotacje w kwocie 3.500 zł oraz obrót z działalności gospodarczej w kwocie 226.900 zł. W tej sytuacji prewspółczynnik na 2016 r. obliczony metodą opartą o dane finansowe wyniesie 81%, gdyż:

- 1. $50.000 \text{ zł} + 3.500 \text{ zł} + 226.900 \text{ zł} = 280.400 \text{ zł}$,*
- 2. $226.900 \text{ zł} : 280.400 \text{ zł} = 0,8092$, tj. 80,92%, czyli po zaokrągleniu w górę do najbliższej liczby całkowitej – 81%.*

§ 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

Tomasz Krywan

doradca podatkowy

FINANSE i KADRY

w organizacji pozarządowej

NOWOŚĆ NA RYNKU WYDAWNICZYM

To jedyny na rynku 20-stronicowy miesięcznik, w którym znajdziesz praktyczne wskazówki doświadczonych ekspertów dotyczące ewidencjonowania przychodów i wydatków, sporządzania dokumentacji i sprawozdań a także pozyskiwania źródeł finansowania oraz rozliczania dotacji!

A oprócz tego dziesiątki porad doskonałych prawników, doradców i ekspertów zajmujących się na co dzień finansami, które ułatwia Ci prowadzenie księgowości, dokumentacji kadrowej i projektowej w organizacji.

Zamów za darmo na próbę miesięcznik „Finanse i kadry w organizacji pozarządowej”

Jesteś księgową w organizacji pozarządowej? Kadrową zatrudniającą pracowników?
Przygotowujesz porozumienia z wolontariuszami? Prowadzisz, rozliczasz i koordynujesz projekty unijne?
Do Twoich zadań należy pozyskiwanie środków finansowych na działalność NGO?
A może kierujesz organizacją, zarządzasz zespołem?

Jeśli tak, w naszym miesięczniku znajdziesz porady przygotowane specjalnie po to, żeby ułatwić Ci pracę.

- ✓ Gdzie znaleźć źródła finansowania organizacji pozarządowej?
- ✓ W jaki sposób prowadzić dokumentację projektową?
- ✓ Komu powierzyć prowadzenie projektu?
- ✓ Czy można uniknąć zwrotu dotacji?
- ✓ Jak poprawnie zaewidencjonować przychody i koszty?
- ✓ Kiedy i w jaki sposób sporządzić sprawozdanie finansowe, merytoryczne i projektowe?
- ✓ Na co zwrócić szczególną uwagę przy opracowywaniu wniosku o dotację?
- ✓ Jak unikać groźnych pułapek, czyhających w przepisach?



W naszym miesięczniku znajdziesz porady opracowane przez czołowych specjalistów!



Sprawozdanie merytoryczne



Małe granty



Dotacja w sprawozdaniu finansowym



Błąd w sprawozdaniu finansowym



Podwójna księgowość



Sami czy w partnerstwie

Aby otrzymać najnowszy numer miesięcznika „Finanse i kadry w organizacji pozarządowej” kliknij i wypełnij formularz na dole strony.

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

2NJ003

ISBN: 978-83-269-4901-2