

Przeddefiniowanie zasad ustalania proporcji VAT

Minister finansów pracuje nad kolejnymi zmianami w rozliczaniu VAT. Zgodnie z projektem z 7 listopada 2014 r. ustawy zmieniającej ustawę o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw zamierza m.in. ograniczyć odliczanie całości lub części VAT. Ma to być stosowane do czynności, które dotyczą działalności niepodlegającej opodatkowaniu, pomimo ich związku także z działalnością opodatkowaną.

Prawo do odliczenia VAT - obecna regulacja

W świetle art. 86 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług (dalej: ustawa o VAT) w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego. Ponadto na podstawie art. 90 ust. 1 ustawy o VAT, w stosunku do towarów i usług, które są wykorzystywane do wykonywania czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, jak i czynności, w związku z którymi takie prawo nie przysługuje, należy odrębnie określać podatek naliczony związany z czynnościami, w stosunku do których przysługuje obniżenie podatku należnego. Oznacza to, że jeśli przedsiębiorca prowadzi działalność opodatkowaną (dowolną stawką) oraz zwolnioną, to zobowiązany jest do podziału wydatków na związane (1) tylko ze sprzedażą opodatkowaną oraz (2) tylko ze sprzedażą zwolnioną.

Jednak do tej listy należy dodać jeszcze jeden element, czyli wydatki, których nie da się jednoznacznie przypisać do czynności opodatkowanych lub do czynności, które są zwolnione z VAT. Taką sytuację reguluje art. 90 ust. 2 ustawy o VAT i następuje. Jeżeli nie jest możliwe wyodrębnienie całości lub części wspomnianych kwot (tj. przypadających na działalność opodatkowaną i zwolnioną), można pomniejszyć kwotę podatku należnego o taką część podatku naliczonego,



ŁUKASZ JEDYNAK
konsultant
podatkowy
KSP Legal & Tax
Advice

którą można proporcjonalnie przypisać czynnościom, w stosunku do których przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego.

Proporcję, o której mowa, 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 przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego oraz czynności, w związku z którymi nie przysługuje takie prawo.

Proporcję określa się procentowo w stosunku rocznym na podstawie obrotu osiągniętego w roku poprzedzającym rok podatkowy, w odniesieniu do którego jest ustalana proporcja. Może być ona także wyliczona szacunkowo, według prognozy uzgodnionej z naczelnikiem urzędu skarbowego, w formie protokołu, gdy podatnik w poprzednim roku nie osiągnął tego obrotu.

Wykładnia NSA

Sposób ustalania proporcji, gdy podmiot ponosi wydatki związane z działalnością opodatkowaną i zwolnioną jest uregulowany. Nie ma natomiast odniesienia w ustawie o VAT do sytuacji, w której nabyte towary i usługi wykorzystywane są do wykonywania czynności opodatkowanych i niepodlegających opodatkowaniu.

Oznacza to, że nie ma obowiązku ustalania proporcji w celu pomniejszenia kwoty podatku należnego o taką część kwoty podatku naliczonego, którą można przypisać do czynności niepodlegających opodatkowaniu.

Potwierdził to NSA w uchwale 7 sędziów z 24 października 2011 r. (sygn. akt I FPS 9/10). Wskazał, że „w świetle przepisów art. 86 ust. 1 oraz art. 90 ust. 1 i 2 ustawy o VAT czynności niepodlegające opodatkowaniu nie mogą wpłynąć na zakres prawa do odliczenia podatku naliczonego przy zastosowaniu art. 90 ust. 3 powołanej ustawy”. Zwrócił uwagę, że gdy wykonuje się wyłącznie czynności opodatkowane oraz niepodlegające podatkowi, „nie ma obowiązku stosowania odliczenia częściowego (gdyby ewentualnie ustalać proporcję sprzedaży dla celów odliczenia, to wyniesie ona 100%).

Wejście w życie nowelizacji

Projekt zakłada wejście w życie nowych przepisów z 1 kwietnia 2015 r. W związku z tym proporcja będzie miała już zastosowanie do tego roku. Jednocześnie korekta podatku naliczonego za 2015 rok będzie dokonywana z uwzględnieniem danych wykorzystywanych od 1 kwietnia 2015 r. do końca roku podatkowego.

Nie ma podstaw – przy braku w ustawie o VAT jednoznacznej regulacji tego zagadnienia – do pozbawiania możliwości odliczenia podatku naliczonego od wydatków związanych jednocześnie z czynnościami opodatkowanymi i nieopodatkowanymi. Byłoby to sprzeczne z zasadą neutralności VAT, przez bezpodstawne obciążenie podatkiem naliczonym wynikającym z tego rodzaju wydatków”.

Prawo do odliczenia - nowa regulacja

W projekcie wprowadza się ust. 2a do art. 86 ustawy o VAT. Ma on brzmienie: w przypadku nabycia towarów i usług, wykorzystywanych zarówno do celów prowadzonej działalności gospodarczej, jak i do celów innych niż działalność gospodarcza, z wyjątkiem celów osobistych, do których ma zastosowanie art. 7 ust. 2 i art. 8 ust. 2 ustawy o VAT, gdy przypisanie tych towarów i usług w całości do działalności gospodarczej podatnika nie jest możliwe, kwotę podatku naliczonego oblicza się z wykorzystaniem sposobu określania zakresu (proporcji) wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej. Sposób określania proporcji powinien odpowiadać najbardziej specyficznie prowadzonej przez podatnika działalności i dokonywanych przez niego nabyć.

Jak wynika z uzasadnienia do projektu, „regulacje wprowadzają zmiany mające na celu pełniejsze dostosowanie przepisów o VAT do prawa unijnego wynikającego z wyroków Trybunału Sprawiedliwości UE. W przypadku gdy podmiot wykonuje równocześnie działalność podlegającą opodatkowaniu VAT (tzn. opodatkowaną lub zwolnioną) i niepodlegającą takiemu opodatkowaniu (tzn. nienależącą do zakresu stosowania dyrektywy 2006/112/WE), odliczenie podatku naliczonego jest dopuszczalne, gdy wydatki można przyporządkować działalności podlegającej VAT (zob.: pkt 30–31 wyroku TSUE w sprawie 437/06, pkt 39 wyroku TS UE w sprawie C-515/07).

Przepisy dyrektywy nie obejmują jednak regulacji, których przedmiotem są sposoby lub kryteria – jakie państwa członkowskie są zobowiązane stosować.

Przechodząc do szczegółów proponowanej przez ministra finansów regulacji, należy zwrócić uwagę na kryteria określania proporcji. Po pierwsze, proporcja ta powinna odpowiadać specyficznie prowadzonej działalności i dokonywanych nabyć. Po drugie, stosowana proporcja ma zapewnić dokonywanie obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego wyłącznie w odniesieniu do części podatku naliczonego proporcjonalnie przypadającej

na wykonywane w ramach działalności gospodarczej czynności podlegające opodatkowaniu. Po trzecie, by przyjęty sposób obiektywnie odzwierciedlał część wydatków przypadających odpowiednio na działalność gospodarczą oraz na cele inne, z wyjątkiem celów osobistych, do których ma zastosowanie art. 7 ust. 2 i art. 8 ust. 2, gdy przypisanie tych wydatków w całości do działalności gospodarczej nie jest możliwe.

Ustalanie proporcji - nowa regulacja

W pierwotnym projekcie ustawy zmieniającej (tj. z 10 września 2014 r.) zakładano, że sposób ustalenia proporcji zostanie określony w drodze decyzji administracyjnej wydawanej na wniosek podatnika. W aktualnym projekcie tego rozwiązania już nie ma. Podatnik samodzielnie będzie zatem ustalał omawianą proporcję według posiadanych danych w taki sposób, by zapewnić realizację powyższych kryteriów.

Minister wskazuje przykładowe dane, które mogą zostać wykorzystane do ustalenia sposobu określania proporcji. Dane jakie podatnik może wykorzystać, to m.in. średnioroczna liczba osób wykonujących wyłącznie prace związane z działalnością gospodarczą w ogólnej średniorocznej liczbie osób wykonujących pracę w ramach działalności gospodarczej i poza nią, czy też średnioroczna liczba roboczogodzin przeznaczonych na prace związane z działalnością gospodarczą w ogólnej średniorocznej liczbie roboczogodzin przeznaczonych na prace związane z działalnością gospodarczą i poza nią. Co istotne, jest to katalog otwarty, który łącznie obejmuje cztery przykładowe kryteria. Podatnik nie będzie więc zobowiązany do opierania się wyłącznie na wskazanych danych o ustalenia tej proporcji. Proporcja w danym roku będzie ustalana według danych za poprzedni rok. W sytuacji gdy podatnik będzie rozpoczął działalność gospodarczą wraz z działalnością niemającą charakteru gospodarczego, dane wyliczone będą szacunkowo, według prognozy ustalonej z naczelnikiem urzędu skarbowego (w formie protokołu). Rozwiązanie to jest już znane ustawie o VAT, gdyż podobna regulacja obowiązuje w zakresie ustalania proporcji na cele działalności mieszanej (tj. podlegającej efektywnemu opodatkowaniu i zwolnieniu z VAT). Tym samym, podobnie jak w przypadku prowadzenia działalności mieszanej, w przypadku nabycia towarów i usług wykorzystywanych zarówno do celów działalności gospodarczej, jak i do celów innych niż działalność gospodarcza po zakończeniu roku będzie trzeba dokonać korekty podatku odliczonego, uwzględniając dane dla zakońzonego roku.

O ile proponowana regulacja ma na celu pełniejsze dostosowanie ustawy o VAT do przepisów unijnych, to niewątpliwie będzie rodziła dodatkowe obowiązki administracyjne. Podatnicy zobowiązani będą do gromadzenia dodatkowych danych niezbędnych do ustalenia proporcji oraz do kalkulacji tej proporcji.