

W jaki sposób przeprowadzić roczną korektę proporcji

Maciej Jurczyga

Rozliczenia / W wielu firmach występuje zarówno sprzedaż opodatkowana, jak i zwolnionej. Podatek wynikający z faktur, których nie można przypisać do żadnej z nich odliczany jest przy zastosowaniu odpowiedniego współczynnika. Po zakończeniu roku trzeba go zweryfikować

Jedną z podstawowych zasad VAT jest prawo do pomniejszenia podatku należnego o naliczony. Podatnik może więc odliczyć VAT z faktur zakupu w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych. Jeżeli zakup związany tylko ze sprzedażą opodatkowaną, to podatnik ma prawo do odliczenia podatku naliczonego w całości. Jeśli natomiast związany jest z wykonywaniem czynności zwolnionych z VAT, to uprawnienie to nie przysługuje w ogóle.

Istnieją jednak wydatki (np. z tytułu usług księgowych, sprzątnia, energii), których nie sposób jednoznacznie i bezpośrednio, w całości lub częściowo, przyporządkować do jednego z dwóch rodzajów czynności (dalej działalność mieszana). W celu realizacji wskazanej wcześniej zasady, potrzebny jest zatem mechanizm umożliwiający właściwy podział i odliczenie podatku naliczonego związanego z takimi wydatkami. W tym celu wprowadzono do ustawy o VAT możliwość proporcjonalnego odliczania VAT. Jest on zawarty w art. 90 ustawy o VAT. Przewiduje on dwukrotne obliczanie współczynnika stosowanego do wydatków związanych z działalnością mieszaną. Na początku roku należy obliczyć proporcję wstępną (na podstawie danych z poprzedniego roku), a po zakończeniu proporcję ostateczną (stosując rzeczywiste kwoty z danego roku). Tę drugą stosuje się w celu skorygowania wcześniejszych odliczeń. W trakcie 2011 r. podatnicy stosowali zatem proporcję obliczoną na podstawie obrotów za rok 2010. Następnie, po zakończeniu roku, na podstawie faktycznej proporcji za rok 2011, w deklaracji za styczeń 2012 roku bądź I kwartał 2012 roku należy skorygować podatek naliczony odliczany w 2011 r.

Przykład

Podatnik wykonywał dotychczas jedynie czynności opodatkowane, w związku z czym miał prawo do odliczania podatku naliczonego w całości. W połowie 2010 r. rozpoczął wykonywanie usług zwolnionych z VAT, co zmusiło go do wyodrębniania zakupów związanych wyłącznie ze sprzedaż opodatkowaną, wyłącznie ze sprzedaż zwolnioną oraz takich, których nie można jednoznacznie przyporządkować do danego rodzaju sprzedaży.

Po zakończeniu 2010 r. podatnik skorygował VAT naliczony wynikający z zakupów związanych ze sprzedażą opodatkowaną oraz zwolnioną.

W 2011 roku, w odniesieniu do tej kategorii zakupów PODATNIK stosował odliczenie proporcjonalne, na podstawie wskaźnika wynikającego z obrotów za rok 2010. Jednak w połowie 2011 r. nieodwołalnie zaprzestał wykonywania usług zwolnionych. Od tego momentu wszelkie zakupy były więc związane ze sprzedażą opodatkowaną. Nie musiał zatem dłużej stosować proporcjonalnego odliczenia podatku naliczonego. Nie zwalnia go to jednak z obowiązku korekty za 2011 r. na podstawie rzeczywistej proporcji sprzedaży opodatkowanej w sprzedaży ogółem za ten rok.

KONIEC PRZYKŁADU

Przykład

Podatnik świadczy usługi edukacyjne spełniające warunki do objęcia ich zwolnieniem z VAT oraz takie, które warunków tych nie spełniają. Za rok 2010 r. proporcja sprzedaży opodatkowanej w sprzedaży ogółem wyniosła 60 proc. W 2011 roku kwota podatku naliczonego wynikająca z zakupów, których nie można było przyporządkować jednoznacznie do konkretnego rodzaju sprzedaży, wyniosła 50 tys. zł, natomiast kwota odliczona 30 tys. zł (50 tys. zł x 60 proc.).

Rzeczywista proporcja sprzedaży opodatkowanej w sprzedaży ogółem wyniosła 75 proc. W związku z tym podatnik ma prawo do odliczenia kwoty 37,5 tys. zł (50 tys. zł x 75 proc.). Roczna korekta wyniesie zatem 7,5 tys. zł.

KONIEC PRZYKŁADU

Środki trwałe

Opisany mechanizm działa w zmodyfikowany sposób w przypadku wydatków

klasyfikowanych jako środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne podlegające amortyzacji o wartości przekraczającej 15 tys. zł. W odniesieniu do tej kategorii wydatków korekta dokonywana jest w okresie 5 lat, a rocznej korekcie podlega jedynie 1/5 podatku naliczonego. Wyjątek dotyczy nieruchomości, dla których okres korekty wynosi 10 lat, poczynając od roku, w którym nieruchomość została oddana do użytkowania, a corocznej korekcie podlega 1/10 podatku naliczonego. Korekta przy środkach trwałych oraz wartościach niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, których wartość początkowa nie przekracza 15 tys. zł, przeprowadzana jest jednorazowo po zakończeniu roku podatkowego.

Przykład

W ~~2001~~ 2011 r. podatnik kupił samochód ciężarowy za 50 tys. zł (plus 11,5 tys. zł VAT). Przy zakupie odliczył VAT, stosując wskaźnik proporcji w wysokości 75 proc. Odliczenie wyniosło:

$$11\,500\text{ zł} \times 75\text{ proc.} = 8625\text{ zł}$$

Po zakończeniu roku podatnik ustalił rzeczywisty wskaźnik proporcji w wysokości 95 proc. W związku z tym korekta wyniosła:

$$1/5 \times 11\,500\text{ zł} \times 95\text{ proc.} - 1/5 \times 11\,500\text{ zł} \times 75\text{ proc.} = 460\text{ zł}$$

KONIEC PROPORCJI

TEKST 2 (STRZAŁKOWY)

Jak obliczyć proporcję

Wśród czynności dających prawo do odliczenia podatku, które znajdują się w liczniku ułamka, uwzględnia się przede wszystkim dostawy towarów i świadczenie usług w Polsce podlegające opodatkowaniu różnymi stawkami (w tym stawką zero), wewnątrzwspólnotową dostawę towarów, eksport towarów, dostawy towarów i świadczenie usług poza terytorium kraju, które dają prawo do odliczenia podatku naliczonego. Przy obliczaniu proporcji uwzględnia się również świadczenia nieodpłatne rodzące obowiązek ich opodatkowania oraz otrzymane dotacje, subwencje, a także dopłaty, które mają bezpośredni wpływ na cenę towaru bądź usługi.

Istnieje również szereg czynności, które generują obrót nieproporcjonalny do związanych z nim wydatków, dlatego są one wyłączone przy ustaleniu proporcji. Do licznika ułamka nie wlicza się zatem obrotu uzyskanego z dostawy towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez podatnika do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, jak i obrotu uzyskanego z tytułu transakcji dotyczących nieruchomości lub usług wymienionych w art. 43 ust. 1 pkt 37-41 ustawy o VAT (m.in. usługi ubezpieczeniowe, usługi udzielania kredytów lub pożyczek pieniężnych, usługi w zakresie udzielania poręczeń, gwarancji i wszelkich innych zabezpieczeń transakcji finansowych i ubezpieczeniowych, usługi, których przedmiotem są instrumenty finansowe), w zakresie, w jakim czynności te są dokonywane sporadycznie.

Z kolei w mianowniku ułamka należy uwzględnić wartość obrotu ujętego w liczniku oraz wartość sprzedaży, w związku z którą prawo do pomniejszenia podatku należnego o naliczony podatnikowi nie przysługuje. W praktyce są to czynności zwolnione z VAT (ale co do zasady mu podlegające). W mianowniku ułamka nie uwzględnia się tych samych transakcji, które są wyłączone z licznika oraz dodatkowo czynności, które nie są wliczane do obrotu, tj. otrzymanych dotacji, które nie mają bezpośredniego wpływu na cenę towaru lub usługi, wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów i importu usług, zakupu towarów, dla którego podatnikiem jest nabywca oraz przekazania przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa na cele inne niż związane z prowadzonym przedsiębiorstwem i nieodpłatnego świadczenia usług.

Przykład

W roku podatkowym podatnik uzyskał następujące przychody:

- krajowa sprzedaż opodatkowana: 1000 tys. zł (w tym sprzedaż środków trwałych 200 tys. zł),
- krajowa sprzedaż zwolniona z VAT: 200 tys. zł,
- eksport i WDT: 500 tys. zł,
- dotacja na ogólne funkcjonowanie przedsiębiorstwa: 100 tys. zł.

Podatnik ustalił:

- obrót z tytułu czynności dających prawo do odliczenia podatku:

1000 tys. zł - 200 tys. zł (sprzedaż środków trwałych) + 500 tys. zł = 1300 tys. zł (dotacja na ogólne funkcjonowanie przedsiębiorstwa nie jest uwzględniana przy obliczaniu wskaźnika proporcji),

- obrót całkowity: 1300 tys. zł + 200 tys. zł (sprzedaż zwolniona) = 1500 tys. zł,
- wskaźnik proporcji: $(1300 \text{ tys. zł} : 1500 \text{ tys. zł}) \times 100 = 86,67\%$ (po zaokrągleniu w górę 87 proc.).

Podatnik ma prawo do odliczenia:

- całości VAT naliczonego związanego tylko z czynnościami opodatkowanymi,
- 87 proc. wartości VAT naliczonego związanego zarówno z czynnościami opodatkowanymi jak i zwolnionymi,

Nie może natomiast odliczać VAT związanego tylko i wyłącznie z czynnościami zwolnionymi.

KONIEC PRZYKŁADU

RAMKA DO TEKSTU 2

Orzecznictwo

Czy uwzględniać transakcje nieopodatkowane

Od lat trwały spory przedsiębiorców z organami podatkowymi dotyczące zasad liczenia proporcji. Dotyczyły one konieczności uwzględniania obrotów z tytułu czynności w ogóle niepodlegających podatkowi VAT. Podatnicy sprzeciwiali się braniu pod uwagę takiego obrotu, gdyż pomniejszał on proporcję, a przez to wartość podatku naliczonego możliwego do odliczenia. Mimo licznych, korzystnych dla podatników wyroków sądowych, organy podatkowe nie były skłonne do zmiany swojego stanowiska.

Wydaje się jednak, że w obliczu niedawnej uchwały siedmiu sędziów NSA z 24 października 2011 r. (sygn. akt I FPS 9/10) spór został zakończony. NSA stanął po stronie podatników. Stwierdził, że w świetle 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 odliczenia na podstawie proporcji. Jednym z argumentów za przyjęciem takiego stanowiska był fakt, że na etapie prac legislacyjnych wykreślono sformułowanie „Do obrotu uzyskanego z czynności, w stosunku do których nie przysługuje podatnikowi prawo do obniżenia podatku należnego, wlicza się (...) wartości czynności niepodlegających opodatkowaniu” jako sprzeczne z prawem wspólnotowym. Według NSA wskazuje to jednoznacznie, że ustawodawca krajowy świadomie postanowił, aby przy ustalaniu wartości czynności, w związku z którymi podatnikowi nie przysługuje prawo do odliczenia podatku, nie była uwzględniana wartość czynności niepodlegających

opodatkowaniu.

Sędziowie zwrócili ponadto uwagę, że katalog czynności niepodlegających opodatkowaniu, czyli niewymienionych w art. 5 ustawy oraz niestanowiących działalności gospodarczej, jest nieograniczony i nie zawęża się jedynie do czynności określonych w art. 6 ustawy o VAT, a obejmuje wszystkie pozostałe czynności podatnika przedstawiające wartość ekonomiczną (np. dywidendy, kary umowne, kaucje, tworzenie rezerw, otrzymywanie odsetek bankowych, wartość pracy własnej podatnika itd.). Dla zdefiniowanych czynności niepodlegających opodatkowaniu, które miałyby być uwzględniane przy wyliczaniu przedmiotowej proporcji, należałoby również określić moment wskazujący okres, do którego należałoby wartość takiej czynności przy wyliczaniu proporcji ująć, oraz zasady ustalania wartości takich czynności. Tego jednak ustawodawca nie ustalił. To także potwierdza, że jego intencją nie było uwzględnianie tych transakcji.

KONIEC RAMKI

TEKST 3 (STRZAŁKOWY)

Co się zmienia

Do korekty VAT za 2011 r. zobowiązanych jest więcej firm, niż w latach poprzednich. Wszystko przez zmianę przepisów

Proporcję określa się procentowo w stosunku rocznym na podstawie obrotu osiągniętego w roku poprzedzającym rok podatkowy, w odniesieniu do którego jest ustalana. Wynik obliczeń zaokrągla się w górę do najbliższej liczby całkowitej.

Nowością obowiązującą od korekty za 2011 r. jest zasada zgodnie z którą, gdy proporcja:

- przekroczyła 98 proc. podatnik ma prawo uznać, że proporcja wynosi ona 100 proc. (co oznacza, że cała kwota podatku naliczonego może być odliczana), pod warunkiem, że kwota podatku naliczonego niepodlegająca odliczeniu, wynikająca z zastosowania faktycznej proporcji byłaby mniejsza niż 500 zł,
- nie przekroczyła 2 proc. - podatnik ma prawo uznać, że proporcja ta wynosi zero (może uznać, że odliczenie mu nie przysługuje w ogóle).

W poprzednich latach przepisy nie przewidywały ograniczenia kwotowego (było tylko procentowe).

Przyjęcie wskazanych zasad jest prawem podatnika, zatem może on również zastosować proporcję zgodną ze stanem faktycznym, a więc 99 proc. lub 1 proc..

Korektę naliczonego VAT, obliczoną zgodnie z wyliczonym współczynnikiem wykazuje się w deklaracji VAT-7 za styczeń albo w deklaracji VAT-7K (VAT-7D) za I kwartał. Wartość korekty należy wpisać w pozycji 53 (korekta dotycząca środków trwałych) lub 54 (pozostałe nabycia) deklaracji.

Warto zwrócić uwagę, że we wcześniejszych latach obowiązywała zasada, iż korekty nie dokonywało się jeżeli różnica pomiędzy proporcją szacunkową (z poprzedniego roku) a proporcją rzeczywistą nie przekroczyła 2 proc.. Została ona jednak zlikwidowana jako niezgodna z prawem unijnym. W związku z tym korektę należy przeprowadzić niezależnie od różnicy pomiędzy proporcją szacunkową a rzeczywistą.

Wpływ na podatki dochodowe

Nieodliczony VAT, co do zasady, jest kosztem uzyskania przychodów. W przypadku korekty zwiększającej jego wartość możliwą do odliczenia od podatku naliczonego kwota korekty zwiększa więc przychody podatkowe. W odwrotnej zaś sytuacji, jeżeli w wyniku korekty naliczony VAT ulega zmniejszeniu, należy zwiększyć koszty uzyskania przychodów. Wynika to z art. 14 ust. 2 pkt 7f i art. 23 ust. 1 pkt 43 lit. c ustawy o PIT oraz art. 12 ust. 1 pkt 4g i art. 16 ust. 1 pkt 46 lit. c) ustawy o CIT.

Powstały w wyniku rocznej korekty VAT przychód lub koszt podatkowy ujmuje się w miesiącu złożenia deklaracji VAT, uwzględniającej korektę, a więc w lutym jeżeli podatnik rozlicza VAT miesięcznie, albo w kwietniu w przypadku wyboru rozliczeń kwartalnych. Przychód wykazywany jest w podatkowej księdze przychodów i rozchodów w kolumnie 8 – „Pozostałe przychody”, natomiast koszt w kolumnie 13 „Pozostałe wydatki”.

Jeżeli roczna korekta VAT dotyczy środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, w żaden sposób nie wpływa ona na ich wartość początkową – ujmowana jest według wcześniej opisanych zasad.

Co z ryczałtowcami

Z ciekawą sytuacją będziemy mieli do czynienia w przypadku podatników opodatkowanych w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych. Przepisy o ryczacie odwołują się bowiem do art. 14 ust. 2 pkt 7f ustawy o PIT. Niestety z tego artykułu nie wynika wyraźnie, że tylko korekta VAT naliczonego uprzednio

zaliczonego do kosztów uzyskania przychodów powoduje powstanie przychodu podatkowego. Jeżeli więc u takiego podatnika w wyniku rocznej korekty zwiększy się kwota VAT do odliczenia, to będzie on musiał kwotę zwiększenia zaliczyć do przychodów i odprowadzić podatek w wysokości 3 proc. W sytuacji odwrotnej, czyli korekty zmniejszającej wartość VAT do odliczenia, nie przysługuje mu prawo do uwzględnienia jej skutków w swoich kosztach, ponieważ nie są one ewidencjonowane przy takiej formie opodatkowania.

Taka sytuacja jest oczywiście kompletnie nieuzasadniona, gdyż podatnik rozliczający się w formie ryczałtu nie mógł wcześniej uwzględnić nieodliczonego VAT w kosztach. Odpada zatem argument za uwzględnieniem późniejszej korekty w przychodach, tak jak w przypadku podatników rozliczających się na zasadach ogólnych. Niemniej jednak opisane zasady wynikają wprost z przepisów i należy je stosować.

Ujęcie w księgach rachunkowych

Inaczej niż w przypadku uproszczonych form księgowości, jednostki prowadzące księgi rachunkowe powinny ująć wszystkie osiągnięte, przypadające na jej rzecz przychody i obciążające ją koszty związane z tymi przychodami dotyczące danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty. Wynika to z art. 6 ust. 1 ustawy o rachunkowości. Ponadto w księgach danego roku obrotowego należy ująć również zdarzenia ujawnione między dniem bilansowym a dniem, w którym rzeczywiście następuje zamknięcie ksiąg rachunkowych (art. 7 ust. 2 ustawy o rachunkowości). Roczna korektę VAT należałoby więc ująć w księgach dotyczących roku, za który korekta jest dokonywana. Ewentualnie, gdy z punktu widzenia jednostki kwota korekty nie jest istotna, to stosując dozwolone uproszczenia, można ją ująć w księgach roku, w którym jest faktycznie dokonywana. Odpowiednie postanowienia w tym zakresie powinny jednak znaleźć się w polityce rachunkowości jednostki (art. 4 ust. 4 ustawy o rachunkowości).

Niezależnie od okresu, w którym zostanie ujęta roczna korekta VAT, jest ona ewidencjonowana jako zwiększenie na koncie VAT naliczonego oraz drugostronnie jako pozostały przychód operacyjny (w przypadku korekty zwiększającej VAT naliczony) lub jako zmniejszenie na koncie VAT naliczonego oraz drugostronnie jako pozostały koszt operacyjny (w przypadku korekty zmniejszającej VAT naliczony).

RAMKA

Czasem konieczne uzgodnienia z urzędem

Podatnik, który rozpoczął wykonywanie czynności, które nie dają prawa do odliczenia, przyjmuje proporcję wyliczoną szacunkowo według prognozy uzgodnionej z naczelnikiem urzędu skarbowego w formie protokołu. Tak samo będzie w sytuacji, gdy obrót w roku poprzednim był niższy niż 30 tys. zł, lub gdy proporcja ustalona za poprzedni rok byłaby obecnie niereprezentatywna.

Autor jest doktorem nauk ekonomicznych, biegłym rewidentem, prezesem zarządu Biura Rachunkowego Jurczyga sp. z o.o. w Pilchowicach