

RACHUNKOWOŚĆ BUDŻETOWA

WYDANIE SPECJALNE 4 / 2019

Radostaw Kowalski

Prewspółczynnik w jednostkach budżetowych

Wskaźnik roczny i korekta

**Praktyczne
wskazówki**

CZASOPISMO POLECA


INFORLEX

RACHUNKOWOŚĆ I SPRAWOZDAWCZOŚĆ

Kompleksowa baza wiedzy

inforlex.pl



Prezes Zarządu
Ryszard Pieńkowski

Dyrektor Centrum Wydawniczego
Marzena Nikiel

Zespół redakcyjny:
Małgorzata Masłowska – redaktor merytoryczny
Elżbieta Marszałik – korekta
Anna Stefańska – redaktor graficzny

Publikację polecają eksperci



© Copyright by INFOR PL S.A.
Warszawa 2019

INFOR PL S.A.
01-042 Warszawa, ul. Okopowa 58/72
www.infor.pl

Biuro Obsługi Klienta
01-042 Warszawa, ul. Okopowa 58/72
tel. 22 761 30 30, e-mail: bok@infor.pl
Infolinia: 801 626 666

Księgarnia internetowa: www.sklep.infor.pl
Profesjonalne księgarnie stacjonarne w kraju oraz księgarnie internetowe.

Druk: MCP

Publikacja jest chroniona przepisami prawa autorskiego. Wykonywanie kserokopii bądź powielanie inną metodą oraz rozpowszechnianie bez zgody Wydawcy w całości lub części jest zabronione i podlega odpowiedzialności karnej.

ISBN 978-83-8137-666-2

Spis treści

Wykaz skrótów	5
Wstęp	7
Rozdział 1. Podatek naliczony i odliczanie VAT jako podstawowe uprawnienie czynnego podatnika VAT	9
1.1. Zasada neutralności VAT	9
1.2. Celowość fiskalna	10
1.3. Ścisły związek	11
Rozdział 2. Podmiot publiczny a status podatnika VAT	15
2.1. Pojęcie „działalność gospodarcza”	15
2.2. Status gminnej jednostki budżetowej	16
2.3. Status samorządowych zakładów budżetowych	17
2.4. Status organów władzy publicznej	18
Rozdział 3. Odliczenie częściowe – zagadnienia ogólne	26
3.1. Wzorzec normatywny proporcji	26
3.2. Korekta	27
3.2.1. Środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne podlegające amortyzacji	28
3.2.2. Korekta w przypadku kradzieży lub zniszczenia	31
3.2.3. Jednorazowa korekta na korzyść Skarbu Państwa	33
Rozdział 4. Preproporcja – zasady ogólne	34
Rozdział 5. Zasady identyfikowania preproporcji	41
5.1. Wyznaczanie preproporcji – zasada ogólna	41
5.2. Określanie preproporcji według przepisów ustawy i rozporządzenia – możliwość czy obowiązek	44

Rozdział 6. Odliczanie VAT za pomocą preproporcji	53
6.1. Odliczanie VAT – zasady ogólne	53
6.2. Preproporcja a odliczanie częściowe VAT	56
6.3. Preproporcja a ograniczenie VAT naliczonego właściwe dla wydatków związanych z nabyciem i eksploatacją samochodów osobowych	56
Rozdział 7. Ewidencja prowadzona przez podatnika stosującego preproporcję	59
Rozdział 8. Preproporcja a mechanizm podzielonej płatności	61
Rozdział 9. Korekta roczna preproporcji	63
9.1. Odpowiednie stosowanie przepisów dotyczących korekty przy stosowaniu proporcji	63
9.2. Problemy powstające w praktyce odpowiedniego stosowania regulacji	65
Rozdział 10. Rozliczenia gmin sprzed 2016 r. w precedensowym wyroku NSA	70
Podstawy prawne	84
Podsumowanie	85

Wykaz skrótów

dyrektywa 112 – dyrektywa Rady 2006/112/WE z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L z 2006 r. nr 347, str. 1 ze zm.)

k.c. – ustawa z 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (j.t. Dz.U. z 2019 r. poz. 1145 ze zm.)

KAS – Krajowa Administracja Skarbowa

KIS – Krajowa Informacja Skarbowa

Konstytucja RP – konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483)

NSA – Naczelny Sąd Administracyjny

Ordynacja podatkowa – ustawa z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (j.t. Dz.U. z 2019 r. poz. 900 ze zm.)

Ppsa - ustawa z 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 1302 ze zm.)

rozporządzenie o prewspółczynniku – 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)

szósta dyrektywa – szósta dyrektywa Rady z 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L z 1977 r. nr 145, str. 1 ze zm.)

TSUE – Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej

uptu – ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 2174)

usg – ustawa z 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (j.t. Dz.U. z 2019 r. poz. 506 ze zm.)

ustawa centralizacyjna – ustawa z 5 września 2016 r. o szczególnych zasadach rozliczeń podatku od towarów i usług oraz dokonywania zwrotu środków publicznych przeznaczonych na realizację projektów finansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii

Europejskiej lub od państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu przez jednostki samorządu terytorialnego (j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 280 ze zm.)

ustawa o finansach publicznych – ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (j.t. Dz.U. z 2019 r. poz. 869 ze zm.)

ustawa o podatku od towarów i usług – ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 2174)

WSA – Wojewódzki Sąd Administracyjny

Wstęp

Prawo rozliczenia podatku naliczonego zdaje się być tak oczywistym uprawnieniem czynnych podatników VAT, że czasami zapominają oni, że owszem, przysługuje im ono, ale wyłącznie w takim zakresie, w jakim zakupione świadczenia są związane z czynnościami opodatkowanymi VAT i jednocześnie niezwolnionymi od tego podatku. To oznacza, że ci podatnicy, którzy – co prawda – figurują na liście czynnych (obecnie można to łatwo sprawdzić za pomocą tak zwanej „białej listy”), ale ich działalność nie ogranicza się tylko do tej podlegającej VAT, muszą dokonać podziału zakupionych świadczeń na te, które służą ich aktywności skutkującej opodatkowaniem podatkiem od towarów i usług, oraz te, które nie stanowią działalności gospodarczej według przepisów ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług. Dokonanie takiego rozdziału jest pierwszym krokiem na drodze do wyznaczania VAT naliczonego. Kolejnym jest ustalenie, w jakim zakresie taki podatek występuje w przypadku, gdy nabyte świadczenia mają charakter wspólny, czyli dotyczą zarówno działalności gospodarczej (według ustawy o podatku od towarów i usług), jak i pozostałej. Jest to szczególnie istotne dla podmiotów sfery budżetowej, w tym jednostek samorządu terytorialnego, instytucji kultury i innych, z myślą o których została przygotowana ta publikacja.

Do końca 2015 r. prawodawca nie stosował uniwersalnych regulacji, które normowałyby to zagadnienie, czyli nie precyzował „że” i „jak” należy wyznaczać kwotę podatku naliczonego w przypadkach, w których podmiot prowadzi tego rodzaju działalność mieszaną. Szczątkowe regulacje w tym zakresie dotyczyły wyłącznie nieruchomości. Fakt, że prawodawca normował tylko takie zagadnienie, prowokowało dyskusję na temat tego, czy w takiej sytuacji w odniesieniu do pozostałych przypadków konieczne jest jakiegokolwiek limitowanie kwoty VAT przy zakupach wspólnych, czyli służącym różnym obszarom funkcjonowania podatnika. To niestety rodziło konflikty, było przyczyną sporów pomiędzy podatnikami a przedstawicielami fiskusa.

Od 2016 r. w ustawie o podatku od towarów i usług znajdują się przepisy, które nakazują podatnikom, których aktywność nie sprowadza się wyłącznie do czynności podejmowanych w ramach działalności gospodarczej w rozumieniu VAT, nie tylko przyporządkowywanie zakupów do poszczególnych obszarów aktywności, ale również wyznaczanie wskaźnika pro-

porcji (dla odróżnienia od proporcji wyznaczanej przez podatników dokonujących sprzedaży zwolnionej w dalszej części książki nazywanego preproporcją), za pomocą którego definiowana jest kwota VAT naliczonego. Ustawodawca zamieścił nawet w ustawie o podatku od towarów i usług oraz przepisach wykonawczych do niej wskazówki co do tego, jak taka preproporcja powinna być identyfikowana. Nie uchroniło to jednak podatników przed wątpliwościami i nie wyeliminowało sporów.

Rozdział 1

Podatek naliczony i odliczanie VAT jako podstawowe uprawnienie czynnego podatnika VAT

1.1. Zasada neutralności VAT

Rozliczanie podatku naliczonego jest jednym z najważniejszych uprawnień czynnego podatnika VAT. Nie jest przesadnym stwierdzenie, iż stanowi ono podstawowe i zasadnicze prawo, które przysługuje każdemu z nich, dokonującemu sprzedaży opodatkowanej, która nie jest zwolniona od VAT. Jest to wpisane w istotę podatku od wartości dodanej, do której to kategorii należy również polski podatek od towarów i usług. Normatywne źródło tego uprawnienia znajduje się zarówno w prawie unijnym, jak i w polskiej ustawie o podatku od towarów i usług. Poprzez rozliczenie podatku naliczonego realizowana jest jedna z najważniejszych, o ile nie najważniejsza, zasada podatku od wartości dodanej i polskiego podatku od towarów i usług (VAT), czyli jego neutralność. Jej istota sprowadza się do tego, że ciężar ekonomiczny podatku powinien spoczywać na finalnym nabywcy, konsumencie nieprowadzącym działalności gospodarczej, względnie innym podmiocie nieprowadzącym działalności gospodarczej lub podatniku VAT, który wykonuje świadczenia zwolnione albo niepodlegające opodatkowaniu.

NSA

Prawo podatników do odliczenia VAT, którzy są zobowiązani zapłacić z tytułu towarów i usług przez nich otrzymanych, stanowi zasadę podstawową wspólnego systemu VAT, ustanowionego przez prawodawcę Unii. Prawo do odliczenia przewidziane w art. 167 i następnych dyrektywy 112 stanowi integralną część mechanizmu VAT i co do zasady nie podlega ograniczeniu. Prawo to wykonywane jest bezpośrednio w stosunku do całego podatku obciążającego transakcje powodujące naliczenie podatku. System odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie