

5.3. Odliczenie podatku od towaru i usług wg przewspółczynnika i proporcji

Jednostki sektora finansów publicznych, w tym jednostki budżetowe, niejednokrotnie mają nielada problem z obliczeniem współczynnika i przewspółczynnika, dlatego rezygnują z dokonywania odliczenia podatku VAT.

Brak odliczenia podatku VAT w jednostkach samorządu terytorialnego jest uznawany przez Najwyższą Izbę Kontroli za przejaw niegospodarności.

Poniżej przedstawiono na przykładzie jednostki budżetowej odliczenie podatku VAT z zastosowaniem proporcji określonej w art. 90 oraz w art. 86 ustawy o VAT.

Przykład 1.

Założenia: Szkoła podstawowa, oprócz działalności statutowej, która nie podlega opodatkowaniu, prowadzi również wynajem hali na zajęcia sportowe (opodatkowane VAT).

We wrześniu 2023 r. szkoła otrzymała fakturę za energię elektryczną, która służy jednocześnie do działalności niepodlegającej VAT, oraz opodatkowanej VAT (tj. zwolnionej przedmiotowo i objętej stawkami VAT).

W związku z powyższym szkole przysługuje prawo odliczenia VAT o kwotę, która zostanie wyliczona wg przewspółczynnika i proporcji (współczynnika WSS).

I. Wyliczenie proporcji dla szkoły na podstawie danych finansowych za rok 2022 – art. 90 ustawy o VAT

Podział dochodów występujących w szkole wg sposobu opodatkowania za rok 2022:

Lp.	Miesiąc	Dochody zwolnione w kwocie netto (zw.)	Dochody opodatkowane w kwocie netto (8%)	Dochody opodatkowane w kwocie netto (23%)	Razem dochody opodatkowane (8% i 23%)	Razem dochody opodatkowane + zwolnione
		1	2	3	4 (2+3)	5 (1+4)
1	Styczeń	785,00	1 628,00	5 806,00	7 434,00	8 219,00
2	Luty	1 617,00	250,00	3 261,00	3 511,00	5 128,00
3	Marzec	2 772,00	243,00	2 806,00	3 049,00	5 821,00
4	Kwiecień	5 068,00	243,00	5 849,00	6 092,00	10 917,00

5	Maj	802,00	250,00	5 513,00	5 763,00	6 565,00
6	Czerwiec	4 370,00	250,00	1 806,00	2 056,00	6 426,00
7	Lipiec	833,00	227,00	765,00	992,00	1 825,00
8	Sierpień	842,00	212,00	2 163,00	2 375,00	3 217,00
9	Wrzesień	3 858,00	212,00	1 749,00	1 961,00	5 819,00
10	Październik	1 044,00	239,00	7 391,00	7 630,00	8 674,00
11	Listopad	920,00	201,00	2 540,00	2 741,00	3 661,00
12	Grudzień	3 850,00	390,00	5 330,00	5 720,00	9 570,00
	OGÓŁEM	26 761,00	4 345,00	44 979,00	49 324,00	76 085,00

Proporcja = roczny obrót z tytułu wykonywania czynności, które pozwalają na obniżenie kwoty podatku należnego
 roczny obrót całkowity (czynności opodatkowane jak i zwolnione z VAT)

$$\text{Proporcja (WSS)} = \frac{49\,324,00}{76\,085,00} \times 100 = 0,6482 \times 100 = 64,82 = 65\%$$

Z powyższych wyliczeń wynika, że proporcja dla szkoły na rok 2023 wynosi 65%

II. Wyliczenie prewspółczynnika dla szkoły na podstawie danych finansowych za rok 2022 – art. 86 ust. 2a ustawy o VAT

Prewspółczynnik

$$X = \frac{A \times 100}{D}$$

gdzie poszczególne symbole oznaczają:

X	-	proporcję określoną procentowo, zaokrągloną w górę do najbliższej liczby całkowitej,
A	-	roczny obrót z działalności gospodarczej zrealizowany przez jednostkę budżetową, stanowiący część rocznego obrotu jednostki samorządu terytorialnego z działalności gospodarczej,
D	-	dochody wykonane jednostki budżetowej, przez które należy rozumieć dochody obejmujące dochody publiczne w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, z wyjątkiem dochodów, o których mowa w art. 5 ust. 2 pkt 4 lit. b-d i pkt 5 ustawy o finansach publicznych, środki pochodzące z budżetu Unii Europejskiej oraz środki pochodzące ze źródeł zagranicznych, w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, zrealizowane lub otrzymane przez tę jednostkę, wynikające ze sprawozdania z wykonania:
	a)	planu finansowego jednostki budżetowej oraz
	b)	planu dochodów i wydatków zgromadzonych na wydzielonym rachunku, o którym mowa w art. 223 ust. 1 ustawy o finansach publicznych, jeżeli dana jednostka budżetowa prowadzi taki rachunek
	-	powiększone o kwotę stanowiącą równowartość środków przeznaczonych na zasilenie tej jednostki celem realizacji przypisanych jej zadań jednostki samorządu terytorialnego, z wyjątkiem środków przeznaczonych na wypłatę, na podstawie odrębnych przepisów, zasiłków, zapomóg i innych świadczeń o podobnym charakterze na rzecz osób fizycznych.

Wyliczenie dochodów wykonanych w szkole za rok 2022

Lp.	Dochody wykonane za 2022 r. Rb-27S	Dochody wykonane za 2022 r. Rb-34S	Odsetki bankowe (tylko bankowe, nie bierze się pod uwagę odsetek od należności).	Darowizny	Dochody z tytułu sprzedaży środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych	Wyliczenie dochodów (1 + 2 - 3 - 4 - 5)
	1	2	3	4	5	6
1	42 901,36 zł	520,00 zł	1 284,18 zł	---	---	42 137,18 zł

ŚRODKI PRZEZNACZONE NA REALIZACJĘ ZADAŃ W SZKOLE ZA ROK 2022

Lp.	Wydatki wykonane za 2022 r. Rb-28s	Zasilki, zapomogi oraz inne świadczenia o podobnym charakterze na rzecz osób fizycznych, które są przyznawane na podstawie odrębnych przepisów np. Ustawy o świadczeniach rodzinnych	Wyliczenie wydatków (1-2)
	1	2	3
1	1 058 502,65 zł	----	1 058 502,65 zł

$$X = \frac{76\,085,00 \times 100}{1\,100\,639,83} = 6,9128\% = 7\%$$

A = Mianownik z proporcji (WSS) 76 085,00 zł

D = RB-27S + RB-34S dochody wykonane 43 421,36 zł – odsetki bankowe 1 284,18 zł = 42 137,18 zł

RB-28S + RB-34 S wydatki wykonane 1 058 502,65 zł – 0 (zasilki, zapomogi itp.) = 1 058 502,65 zł

Dochody + Wydatki = 42 137,18 zł + 1 058 502,65 zł = 1 100 639,83 zł

Z powyższych wyliczeń wynika, że prewskaznik dla szkoły podstawowej na rok 2023 wynosi 7%. W związku z powyższymi wyliczeniami w omawianym przykładzie (szkoła podstawowa):

- **prewspółczynnik proporcji (prewskaznik)**, o której mowa w art. 86 ustawy o podatku od towarów i usług wynosi 7%,
- **współczynnik proporcji (WSS)**, o którym mowa w art. 90 ustawy o podatku od towarów i usług wynosi 65%

Prewspółczynnik i współczynnik ma zastosowanie do odliczenia podatku naliczonego w 2023 r.

Szkoła otrzymała fakturę za energię elektryczną na kwotę brutto 3.936,00 zł, w tym:

- kwota netto 3.200 zł
- VAT 736 zł

Szkole przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, która wynosi 33,49 zł Została ona wyliczona w następujący sposób:

$\text{VAT naliczony z faktury } 736 \text{ zł} \times \text{WSS } 65\% \times \text{prewskaznik } 7\% = 33,49 \text{ zł}$