

Rozdział 3

Odliczenie częściowe – zagadnienia ogólne

3.1. Wzorzec normatywny proporcji

W przypadku, gdy podatnik wykonuje zarówno czynności z prawem do obniżenia kwoty VAT należnego o naliczony, jak i czynności, w związku z którymi takie prawo nie przysługuje (np. zwolnione), podatek naliczony przy nabywaniu towarów i usług związanych z czynnościami z prawem do rozliczenia musi być oddzielony od VAT zawartego w cenie towarów i usług powiązanych z czynnościami bez prawa do rozliczenia. W pierwszej kolejności podatnik powinien przyporządkować podatek naliczony od sprzedaży z prawem i bez prawa do odliczenia. Dopiero gdy nie jest możliwe jednoznaczne przyporządkowanie podatku naliczonego do jednej lub drugiej grupy, odliczenie VAT powinno być dokonane przy zastosowaniu proporcji wyznaczonej zgodnie z art. 90 ust. 3 lub 8 uptu.

Przy wyznaczaniu proporcji obowiązuje wzorzec normatywny, tj. podatnik nie może zastosować innej metody niż ta, która została przewidziana w przepisach ustawy o podatku od towarów i usług. Jak wynika z art. 90 ust. 3 uptu, proporcję stosowaną przy odliczaniu częściowym 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 podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, oraz czynności, w związku z którymi podatnikowi nie przysługuje takie prawo (je-
dyne wyjątkowo w drodze protokołu sporządzanego z organem podatkowym).

Oczywiście proporcja wyrażona jest w procentach (zaokrąglenie w górę do najbliższej liczby całkowitej).

Przy identyfikacji proporcji nie uwzględnia się:

- obrotu uzyskanego z dostawy towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez podatnika do środków trwałych oraz wartości niema-

terialnych i prawnych podlegających amortyzacji, oraz gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli są zaliczane do środków trwałych podatnika – używanych przez podatnika na potrzeby jego działalności;

- z tytułu transakcji dotyczących:
 - pomocniczych transakcji w zakresie nieruchomości i pomocniczych transakcji finansowych;
 - usług finansowych wymienionych w art. 43 ust. 1 pkt 7, 12 i 38–41 upu, w zakresie, w jakim transakcje te mają charakter pomocniczy;
- kwoty VAT.

W przypadku, gdy proporcja:

- przekroczyła 98% oraz kwota podatku naliczonego niepodlegająca odliczeniu, wynikająca z zastosowania tej proporcji, w skali roku, była mniejsza niż 500 zł – podatnik ma prawo uznać, że proporcja ta wynosi 100%;
- nie przekroczyła 2% – podatnik ma prawo uznać, że proporcja ta wynosi 0%.

Inaczej niż to jest w przypadku preproporcji (o czym w dalszej części), nie ma możliwości identyfikacji proporcji dla poszczególnych części działalności firmy (oddziałów, zakładów, nieruchomości etc.).

Powyższe wynika z faktu, iż tym razem prawodawca nie godzi się na to, by proporcja była wyznaczana w dowolny sposób, byle tylko jak najbardziej odpowiadała stanowi faktycznemu.

Wyjątkiem są jednostki samorządu terytorialnego. Od 2018 r. w przepisach jest wprost zapisane, że jednostki samorządu terytorialnego mają wyznaczać proporcje odrębnie dla każdej z jednostek. Skoro znalazł się w nich taki zapis, a nie ma analogicznej legitymacji dla innych podatników, należy przyjąć, iż oni nie mogą zastosować takiego rozwiązania.

Przy czym przez jednostki organizacyjne jednostek samorządu terytorialnego rozumie się:

- utworzone przez jednostkę samorządu terytorialnego samorządową jednostkę budżetową lub samorządowy zakład budżetowy;
- urząd gminy, starostwo powiatowe, urząd marszałkowski.

3.2. Korekta

Pomimo braku rocznego charakteru podatku od towarów i usług, ale z uwzględnieniem braku memoriału (w znaczeniu np. CIT) przy rozliczaniu VAT prawodawca wprowadził zasadę, według której po zakończeniu roku podatnik stosujący odliczanie częściowe zobowiązany jest do przeprowadzenia korekty z uwzględnieniem danych rzeczywistych roku korygowanego.