

Rozdział V

Odliczanie częściowe w gminie

Dla rozliczenia podatku naliczonego konieczne jest powiązanie go z działalnością z prawem do odliczenia. Uprawnienia do rozliczenia podatku naliczonego nie występuje, jeżeli zakupy są przyporządkowane do sprzedaży zwolnionej (występuje od tego wyjątek, ale jest on tutaj bez znaczenia). Z tego powodu podatnik, który wykonuje zarówno czynności z prawem do obniżenia kwoty VAT należnego o naliczony, jak i czynności, w związku z którymi takie prawo nie przysługuje (w tym zwolnione), musi dokonać odpowiedniego przyporządkowania. Trzeba zaznaczyć, że w pierwszej kolejności podatnik powinien przeprowadzić segregację i w ramach takiej przypisać podatek naliczony do 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 ustawy o VAT.

1. Wzorzec normatywny proporcji

Przy wyznaczaniu proporcji obowiązuje wzorzec normatywny, tj. podatnik nie może zastosować innej metody niż ta, która została przewidziana w ustawie o VAT. Według tej metody, zapisanej w art. 90 ust. 3 ustawy o VAT, 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 (jedynie wyjątkowo w drodze protokołu sporządzanego z organem podatkowym).

Wskaźnik proporcji wyrażony jest w procentach (zaokrąglenie w górę do najbliższej liczby całkowitej). Prowadawca precyzuje też, jakich kwot nie należy uwzględniać przy wyznaczaniu proporcji. Według takich, przy identyfikacji proporcji nie uwzględnia się:

- 1) 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, oraz gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli są zaliczane do środków trwałych podatnika – używanych przez podatnika na potrzeby jego działalności;
- 2) z tytułu transakcji dotyczących:
- a) pomocniczych transakcji w zakresie nieruchomości i pomocniczych transakcji finansowych;
 - b) usług finansowych wymienionych w art. 43 ust. 1 pkt 7, 12 i 38–41 ustawy o VAT, w zakresie, w jakim transakcje te mają charakter pomocniczy;
- 3) kwoty VAT.

KIS

Ustawodawca zarówno w akcie zasadniczym, jak i w rozporządzeniach wykonawczych do ustawy nie zdefiniował pojęcia „charakter pomocniczy”. W takim przypadku w pierwszej kolejności stosuje się wykładnię językową. Dopiero, gdy wykładnia językowa nie prowadzi do jednoznacznych rezultatów, dopuszczalne jest skorzystanie z pozajęzykowych dyrektyw interpretacyjnych.

Według słownika języka polskiego pod red. W. Doroszewskiego „pomocniczy” to „służący jako pomoc, wspomagający co, współdziałający w czym ubocznie, dodatkowo; posiłkowy, dodatkowy”.

Należy zauważyć, że przepis art. 174 (1) dyrektywy 2006/112/WE Rady z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz.UE.L Nr 347 z 11 grudnia 2006 r., str. 1) wskazuje, w jaki sposób w oparciu o dane dotyczące struktury wszystkich transakcji podatnika, należy obliczyć kwotę odliczeń przysługujących podatnikowi wykonującemu czynności wywierające różne skutki w zakresie prawa do odliczenia podatku.

Natomiast zgodnie z przepisem art. 174 (2) dyrektywy 2006/112/WE, niektóre kategorie przychodów wyłączane są z obrotów uwzględnianych przy obliczeniu proporcji, o której mowa w ust. 1.

Oznacza to, że dokonywanie niektórych transakcji zarówno opodatkowanych, jak i zwolnionych od podatku nie wpływa na wysokość podatku naliczonego podlegającego proporcjonalnemu rozliczeniu.

Na podstawie przepisu art. 174 (2) dyrektywy 2006/112/WE, przy obliczaniu proporcji podlegającej odliczeniu nie uwzględnia się następujących kwot:

- a) wysokości obrotu uzyskanego z dostaw dóbr inwestycyjnych używanych przez podatnika do potrzeb jego przedsiębiorstwa;
- b) wysokości obrotu uzyskanego z transakcji związanych z pomocniczymi transakcjami w zakresie nieruchomości i z pomocniczymi transakcjami finansowymi;
- c) wysokości obrotu uzyskanego z transakcji, o których mowa w art. 135 ust. 1 lit. b–g, jeżeli są to transakcje pomocnicze.

Przepisy unijnej dyrektywy w zakresie VAT posługują się określeniem incidental transactions w ramach odpowiedniego przepisu, co na język polski może