

Zasady odliczania VAT w przypadku wykonywania czynności opodatkowanych oraz zwolnionych z opodatkowania i sposób ustalania proporcjonalnej kwoty podatku przypadającego do odliczenia

Zgodnie z [ustawą z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług](#) czynnemu podatnikowi VAT przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w takim zakresie w jakim nabywane przez niego towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych.

W związku z tym podatnik wykonujący zarówno czynności opodatkowane oraz czynności zwolnione zobowiązany jest do przypisania nabywanych towarów lub usług do wykonywania jednej z wymienionych kategorii czynności oraz do odrębnego określenia kwot podatku naliczonego związanych z czynnościami, w stosunku do których przysługuje mu prawo do obniżenia kwoty podatku należnego i takie prawo nie przysługuje.

W przypadku jednak, gdy nabywane towary i usługi służą wykonywaniu zarówno czynności, w stosunku do których przysługuje prawo do obniżenia podatku należnego, jak i tych do których nie ma takiego prawa, odliczenie podatku przysługuje **proporcjonalnie** jedynie w tej części, w której zakup służy czynnościom opodatkowanym.

Obliczanie proporcji

Proporcję określa się procentowo w stosunku rocznym na podstawie obrotu osiągniętego **w roku poprzedzającym rok podatkowy**, w odniesieniu do którego proporcja jest ustalana.

Proporcję, ustala się jako **udział rocznego obrotu** z tytułu czynności, **w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, w całkowitym obrocie** (tj. uwzględnia się łącznie czynności, w związku z którymi podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, oraz czynności, w związku z którymi podatnikowi nie przysługuje takie prawo).

Przykład: Podatnik w celu ustalenia wartości podatku naliczonego musi ustalić, za ubiegły rok, w stosunku procentowym, udział czynności, w związku z którymi przysługiwało mu prawo do odliczenia, w łącznej wartości czynności zarówno opodatkowanych jak i zwolnionych – jeżeli w poprzednim roku wartość wszystkich czynności objętych ustawą wykonanych przez podatnika wynosiła 1 000 000 zł, z tego czynności, które umożliwiały odliczenie podatku naliczonego stanowiły 500 000 zł, proporcją, którą powinno się przyjąć jest 50%. W kolejnym roku podatnik, w razie niemożności wyodrębnienia kwot podatku naliczonego podlegającego i nie podlegającego odliczeniu, będzie mógł zastosować wskaźnik 50% do tej wartości podatku naliczonego, która podlega proporcjonalnemu odliczeniu.

Obliczoną proporcję **zaokrągla się w górę** do najbliższej liczby całkowitej.

Uwaga: Podatnicy, którzy w poprzednim roku podatkowym nie osiągnęli obrotu lub u których obrót ten w poprzednim roku podatkowym był niższy niż 30 000 zł, do obliczenia kwoty podatku naliczonego podlegającej odliczeniu od kwoty podatku należnego przyjmują proporcję wyliczoną szacunkowo, według prognozy uzgodnionej - w formie protokołu – z naczelnikiem urzędu skarbowego. Pomija się w tym przypadku poprzedni rok podatkowy. Proporcja może zostać również ustalona szacunkowo w przypadku, gdy podatnik uzna, że w odniesieniu do niego kwota obrotu osiągnięta w roku poprzedzającym byłaby niereprezentatywna.

Wyłączenia z proporcji

Do obrotu na potrzeby obliczania proporcji nie wlicza się obrotu uzyskanego z dostawy towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez podatnika do środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji oraz gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli są zaliczane do środków trwałych podatnika – jeśli towary lub usługi używane są przez podatnika na potrzeby jego działalności.

Oprócz powyższego, do obrotu na potrzeby uzyskania proporcji nie wlicza się obrotu z tytułu wymienionych poniżej transakcji, o ile transakcje te mają charakter pomocniczy:

- w zakresie nieruchomości i transakcji finansowych;

- dotyczących walut, banknotów i monet używanych jako prawny środek płatniczy, włącznie z pośrednictwem – z wyłączeniem banknotów i monet będących przedmiotami kolekcjonerskimi lub mającymi wartość numizmatyczną,
- usług zarządzania funduszami inwestycyjnymi i zbiorczymi portfelami papierów wartościowych, portfelami inwestycyjnymi funduszy inwestycyjnych lub ich częściami, ubezpieczeniowymi funduszami kapitałowymi, otwartymi funduszami emerytalnymi i utworzonym w związku z ich działalnością Funduszem Gwarancyjnym, pracowniczymi programami emerytalnymi, obowiązkowym systemem rekompensat oraz funduszem rozliczeniowym, a także innymi środkami i funduszami zabezpieczającymi prawidłowe rozliczenia transakcji zawartych w obrocie na rynku regulowanym albo w obrocie na giełdach towarowych, przez partnera centralnego, agenta rozrachunkowego lub izbę rozliczeniową,
- usług udzielania kredytów lub pożyczek pieniężnych oraz pośrednictwa w świadczeniu usług udzielania kredytów lub pożyczek, a także zarządzania kredytami lub pożyczkami pieniężnymi przez kredytodawcę lub pożyczkodawcę,
- usług w zakresie udzielania poręczeń, gwarancji i wszelkich innych zabezpieczeń transakcji finansowych i ubezpieczeniowych oraz usług pośrednictwa w świadczeniu tych usług, a także zarządzania gwarancjami kredytowymi przez kredytodawcę lub pożyczkodawcę,
- usług w zakresie depozytów środków pieniężnych, prowadzenia rachunków pieniężnych, wszelkiego rodzaju transakcji płatniczych, przekazów i transferów pieniężnych, długów, czeków i weksli oraz usług pośrednictwa w świadczeniu tych usług,
- usług, w tym także usług pośrednictwa, których przedmiotem są udziały w spółkach lub innych niż spółki podmiotach, jeżeli mają one osobowość prawną, z wyłączeniem usług przechowywania tych udziałów i zarządzania nimi,
- usług, których przedmiotem są instrumenty finansowe, z wyłączeniem przechowywania tych instrumentów i zarządzania nimi oraz usług pośrednictwa w tym zakresie.

Skrajne wartości proporcji

W przypadku, gdy obliczona przez podatnika 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 wynosi 100%;
- nie przekroczyła 2% – podatnik ma prawo uznać, że proporcja wynosi 0%.