

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

291

Rachunkowość a controlling

Redaktorzy naukowi

Edward Nowak

Maria Nieplowicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2013

Redaktor Wydawnictwa: Barbara Majewska
Redakcja techniczna i korekta: Barbara Łopusiewicz
Łamanie: Adam Dębski
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:
www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,
The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon
http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się
na stronie internetowej Wydawnictwa
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2013

ISSN 1899-3192
ISBN 978-83-7695-389-2

Wersja pierwotna: publikacja drukowana
Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

Wstęp	11
Małgorzata Białas , Wpływ rozbieżności między wynikiem liczonym metodą memoriałową i kasową na wycenę rynkową przedsiębiorstw.....	13
Adam Bujak , Pomiar efektywności systemu rachunkowości przedsiębiorstwa w oparciu o wskaźniki wykorzystania zasobów.....	23
Halina Buk , Koszty kalkulowane w taryfie energii elektrycznej.....	33
Andrzej Bytniewski , Podsystem CRM jako instrument rachunkowości zarządczej i controllingu.....	43
Michał Chalastra , Rachunek zysków i strat a wymogi zarządzania strategicznego.....	54
Halina Chłodnicka, Grzegorz Zimon , Wpływ kosztów upadłości na rentowność podmiotu gospodarczego	66
Marlena Ciechan-Kujawa , Koncepcja pomiaru odpowiedzialności społecznej przedsiębiorstw w sferze personalnej	82
Ksenia Czubakowska , Planowanie i kontrola w controllingu	94
Marcin Czyczerski , Wpływ funkcji personalnej na efektywność controllingu	106
Michał Dyk , Prognozowanie przychodów i kosztów według Boxa-Jenkinsa	115
Wiktor Gabrusewicz , Atrybuty współczesnego rachunku kosztów	125
Stanisław Gędek , Instrumenty wspomagające decyzje krótkookresowe w gospodarstwie rolnym	135
Robert Golej , Selekcja projektów nowych produktów w controllingu innowacji.....	147
Bartosz Góralski , Wycena marki metodą Brand-driven Earnings.....	160
Beata Iwasieczko , Wartość organizacji gospodarczej a efektywność IT a Cloud computing.....	169
Elżbieta Janczyk-Strzała , Perspektywy, bariery i możliwości rozwoju controllingu w uczelniach niepublicznych w świetle wyników badań.....	178
Krzysztof Piotr Jasiński , Wdrażanie controllingu ds. zarządzania ryzykiem w przedsiębiorstwie branży motoryzacyjnej.....	188
Magdalena Jaworzyńska , Wykorzystanie controllingu w praktyce zakładów opieki zdrowotnej.....	198
Marcin Jędrzejczyk , Rola produktywności pracy w planowaniu i controllingu działalności przedsiębiorstwa produkcyjnego	208
Angelika Kaczmarczyk , Zarządzanie kosztami w aspekcie wyceny bilansowej	219
Ilona Kędzierska-Bujak , Zbilansowana karta wyników a kompleksowa karta wyników i zarządzanie przez otwarte księgi – wybrane zagadnienia	227

Marcin Klinowski , Biuro wsparcia projektów jako nowy wymiar rachunkowości zarządczej	238
Marta Kołodziej-Hajdo , Koszty logistyki w procesie zarządzania przedsiębiorstwem	246
Ewelina Agnieszka Koltun, Anetta Kadej , Zastosowanie wskaźnika proporcji przy podatku naliczonym w spółdzielni mieszkaniowej	255
Robert Kowalak , Controlling w zakładzie gospodarowania odpadami	265
Mieczysław Kowerski , Dywidenda a wynik finansowy w ostatnim roku obrotowym	278
Wojciech Dawid Krzeszowski , Opodatkowanie wniesienia aportu lub sprzedaży zorganizowanej części przedsiębiorstwa	289
Jarosław Kujawski , Problemy językowe w Earned Value Management	298
Justyna Kulikowska , Controlling jakości jako instrument zarządzania przedsiębiorstwem	308
Paweł Kuźdowicz, Dorota Kuźdowicz , Integracja rachunkowości finansowej i zarządczej w systemie ERP	319
Mirosława Kwiecień , Paradygmaty współczesnej rachunkowości a controlling	331
Zbigniew Leszczyński , Narzędzia rachunkowości zarządczej w zintegrowanym programie redukcji kosztów w przedsiębiorstwie produkcyjnym	341
Grzegorz Lew, Paulina Wojtowicz-Maryjka , Optymalizacja kosztów działalności w grupach zakupowych	353
Paweł Malinowski, Małgorzata Kutylowska , Benchmarking jako nowoczesne narzędzie zarządzania w sektorze wodociągów i kanalizacji – Polska na tle innych krajów europejskich	364
Bożena Nadolna , Problemy walidacji badań jakościowych w rachunkowości zarządczej	380
Bartłomiej Nita , Stopa wzrostu przedsiębiorstwa w kontekście planowania finansowego	393
Michał Pietrzak , Potrzeba kontroli zarządczej w publicznych szkołach wyższych	404
Katarzyna Piotrowska , Rola rachunkowości w dostarczaniu informacji o procesach innowacyjnych zarządzającemu	415
Michał Poszwa , Koszty w rachunku wyniku podatkowego	425
Krzysztof Prymon , Praktyczne problemy ujmowania kosztów i przychodów z działalności rolniczej w aspekcie wprowadzenia podatku dochodowego w rolnictwie. Wyniki badań	435
Jolanta Rubik , Wybrane elementy controllingu w PKP SA	446
Paweł Rumniak , Jeden raport	457
Dariusz Ryszard Rutowicz , Strategia, model biznesowy i rachunkowość zarządcza jako komplementarne narzędzia identyfikujące źródła wartości przedsiębiorstwa	469

Marzena Rydzewska-Włodarczyk , Teoretyczne aspekty pomiaru wartości publicznej jednostek samorządu terytorialnego	481
Radosław Ryńca , Czynniki mające wpływ na ocenę projektów badawczych realizowanych w uczelni przez instytucje finansujące projekty oraz podmioty współpracujące z szkołą wyższą	494
Aleksandra Sulik-Górecka , Systemy wczesnego ostrzegania w controllingu strategicznym	503
Alfred Szydelko , Rola księgowego w controllingu przedsiębiorstwa	512
Łukasz Szydelko , Rachunkowość w przedsiębiorstwie zorientowanym procesowo – wybrane zagadnienia	522
Magdalena Szydelko , Benchmarking jako narzędzie wspomagające controlling w obszarze logistyki	531
Joanna Świerk , Wykorzystanie strategicznej karty wyników w procesie implementacji strategii uczelni wyższej na przykładzie UMCS	541
Adam Węgrzyn , Wieloletni model regulacji jako narzędzie zarządzania wartością przedsiębiorstwa na przykładzie operatorów systemu dystrybucyjnego gazu	552
Marcin Wierziński , Zasady analizy kosztów łańcucha wartości	564

Summaries

Małgorzata Białas , The effect of divergence between results calculated on an accrual basis and cash basis for market valuation of companies	22
Adam Bujak , The efficiency measurement of the enterprise's accounting system based on the resource-use indicators	32
Halina Buk , Calculated costs in the tariff of electric energy	42
Andrzej Bytniewski , CRM subsystem as an instrument of management accounting and controlling	53
Michał Chalastra , Profit and loss account and the requirements of strategic management	65
Halina Chłodnicka, Grzegorz Zimon , The impact of bankruptcy costs on profitability of an economic entity	81
Marlena Ciechan-Kujawa , The concept of measuring corporate social responsibility in the area of human resources	93
Ksenia Czubakowska , Planning and control in controlling	105
Marcin Czyczerski , The impact of HR function on the efficiency of controlling	114
Michał Dyk , Forecasting of incomes and costs with the method of Box-Jenkins	124
Wiktor Gabrusewicz , The attributes of modern cost accounting	134
Stanisław Gędek , Instruments supporting short time farms decisions	146

Robert Golej , Projects selection of new products in innovation controlling ..	159
Bartosz Góralski , Brand-driven Earnings method in trademark valuation ...	168
Beata Iwasieczko , Value Based Management versus effectiveness of Information Technology (IT) versus Cloud Computing.....	177
Elżbieta Janczyk-Strzała , Perspectives, barriers and opportunities for controlling in non-public Higher Education Institutions (HEIs) in view of the research results	187
Krzysztof Piotr Jasiński , Implementation of controlling for risk management in the company of the automotive industry	197
Magdalena Jaworzyńska , The use of controlling in health care units.....	207
Marcin Jędrzejczyk , Wage productivity in budgeting and controlling of the manufacturing company.....	218
Angelika Kaczmarczyk , Costs management in terms of balance sheet valuation	226
Iłona Kędzierska-Bujak , Balanced Scorecard versus Total Performance Scorecard and Open Book Management – selected issues.....	237
Marcin Klinowski , Project Support Office as a new dimension of management accounting.....	245
Marta Kołodziej-Hajdo , Logistics costs in the process of business management.....	254
Ewelina Agnieszka Kołtun, Anetta Kadej , The application of tax ratio accrued in the housing cooperative	264
Robert Kowalak , Controlling for the waste disposal plants	277
Mieczysław Kowerski , Dividend and the earnings in the last fiscal year	288
Wojciech Dawid Krzeszowski , Taxation of a contribution in kind or of the sales of an organized part of an enterprise.....	297
Jarosław Kujawski , Linguistic problems in Earned Value Management.....	307
Justyna Kulikowska , Quality controlling as an instrument in the company management.....	318
Paweł Kuźdowicz, Dorota Kuźdowicz , Integration of financial and managerial accounting in an ERP system.....	330
Mirosława Kwiecień , The paradigms of contemporary accounting vs. controlling	340
Zbigniew Leszczyński , Managerial accounting tools in integrated cost reduction program in production company	352
Grzegorz Lew, Paulina Wojtowicz-Maryjka , Cost optimization in purchasing groups.....	363
Paweł Malinowski, Małgorzata Kutyłowska , Benchmarking as a modern management instrument in water and sewage companies – Poland in comparison to European countries.....	379
Bożena Nadolna , Problems of validation of qualitative research in management accounting.....	392

Bartłomiej Nita , Corporate growth rate in the context of financial planning	403
Michał Pietrzak , The need of managerial control in public universities	414
Katarzyna Piotrowska , The role of accounting in providing a manager with information about innovation processes.....	424
Michał Poszwa , Costs in the tax result statement	434
Krzysztof Prymon , Practical aspects of presenting of costs and incomes concerned with agricultural activities in the context of income tax in agriculture. Research results	445
Jolanta Rubik , Chosen elements of controlling in PKP S.A.	456
Paweł Rumniak , One report.....	468
Dariusz Ryszard Rutowicz , Strategy, business model and management accounting as a set of complementary tools used for identifying sources of enterprise value.....	480
Marzena Rydzewska-Włodarczyk , Theoretical aspects of measuring public value of local government units.....	493
Radosław Ryńca , Factors affecting the evaluation of research projects at the university by funding agencies and entities cooperating with the institution of higher education	502
Aleksandra Sulik-Górecka , Early warning systems in strategic controlling	511
Alfred Szydelko , The role of an accountant in company controlling	521
Łukasz Szydelko , Accounting in process-oriented company – selected issues.....	530
Magdalena Szydelko , Benchmarking as a tool for supporting of controlling in the logistics area	540
Joanna Świerk , Using the Balanced Scorecard to implement the strategy of university on the example of UMCS	551
Adam Węgrzyn , The long term model of regulation as the tool in enterprise value management on the base of example of gas transmission operators	563
Marcin Wierzbiński , The rules of value chain cost analysis	577

Ewelina Agnieszka Kołtun, Anetta Kadej

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

ZASTOSOWANIE WSKAŹNIKA PROPORCJI PRZY PODATKU NALICZONYM W SPÓŁDZIELNI MIESZKANIOWEJ

Streszczenie: W spółdzielniach mieszkaniowych mamy do czynienia zarówno z czynnościami opodatkowanymi, jak i zwolnionymi z podatku na podstawie przepisów ustawy o spółdzielniach mieszkaniowych. W takich przypadkach rodzi się problem, w jakiej wysokości można odliczyć VAT naliczony w przypadku czynności zafakturowanych, niedających się w żaden sposób przypisać do konkretnego nośnika. Nośnikami kosztów w spółdzielniach mieszkaniowych są bowiem: lokale mieszkalne, lokale przynależne do lokali mieszkalnych, a mianowicie garaże i miejsca postojowe, oraz lokale usługowe. Kiedy mamy do czynienia ze zdarzeniem gospodarczym obejmującym swym działaniem całość budynku czy budowli, to do odliczenia VAT naliczonego służy wyliczona proporcja, będąca udziałem sprzedaży opodatkowanej w ogóle przychodów uzyskanych przez spółdzielnię mieszkaniową.

Słowa kluczowe: odliczanie częściowe podatku, podatek VAT naliczony, spółdzielnia mieszkaniowa.

1. Wstęp

Spółdzielnie mieszkaniowe ze względu na swą specyfikę i nadrzędny cel funkcjonowania, a mianowicie świadczenie usług z zakresu zarządzania lokalami mieszkalnymi, korzystają ze specjalnych zwolnień zgodnie z przepisami regulującymi ich działalność [Ustawa z 15 grudnia 2000, art. 4 ust. 2 i 4]. Jednak w swoim zakresie działalności spółdzielnie mieszkaniowe mają również działalność podlegającą opodatkowaniu, jak: świadczenie tożsamyh usług na rzecz podmiotów gospodarczych, które posiadają w jej zasobach swe lokale (np. siedziby) oraz przekazywanie odpłatnie do użytkownika garaży czy też miejsc postojowych w garażach podziemnych.

Wykonując czynności zarówno opodatkowane VAT, jak i zwolnione, spółdzielnie nie zawsze są w stanie jednoznacznie przyporządkować dokonany zakup do danego rodzaju czynności. Dlatego też w przypadku takich zdarzeń gospodarczych, spółdzielnia jest uprawniona do zastosowania proporcji podziału podatku VAT na podlegający odliczeniu oraz stanowiący koszt.

W przypadku gdy w budynku wielorodzinnym nie ma lokali usługowych ani odpłatnych pomieszczeń przynależnych do lokali mieszkalnych, spółdzielnia nie ma prawa odliczać VAT. Naliczony VAT w całości jest kosztem, a tym samym kwota brutto z faktury zakupowej jest kwotą netto w naliczonej opłacie za użytkowanie lokalu mieszkalnego.

Z kolei przy nieruchomościach stanowiących budynki z lokalami usługowymi, znajdujących się jedynie w zasobach spółdzielni mieszkaniowych, mamy do czynienia z wykonywaniem wyłącznie czynności opodatkowanych podatkiem VAT i nie ma wątpliwości, że spółdzielnia jako podatnik może odliczać podatek naliczony od nabywanych towarów i usług, służących zaspokajaniu potrzeb na danym obiekcie.

Celem artykułu jest ukazanie problemu, jaki może pojawić się w przypadku, gdy stawki opłaty eksploatacyjnej zostaną określone przy uwzględnieniu jedynie zmian cen oraz danych historycznych, bez zbadania proporcji sprzedaży, jaka miała miejsce w roku poprzednim. Może pojawić się spory skok poziomu odliczenia VAT naliczonego, a tym samym opłata może być diametralnie zaniżona i wpłynąć negatywnie na płynność spółdzielni mieszkaniowej, ponieważ wpływy z tytułu opłat czynszowych były zaniżone. Do zbadania zaistniałego problemu przeprowadzono analizę obowiązujących aktów prawnych metodą wnioskowania indukcyjnego.

W praktyce pojawia się taka grupa zakupów, które nie dają się przypisać do poszczególnych rodzajów działalności. Wówczas podatnik musi ustalić proporcję sprzedaży.

Proporcjonalne odliczanie VAT na podstawie obliczonej struktury następuje w dwóch etapach:

- 1) rozliczenia wstępnego, dokonywanego w ciągu roku na podstawie proporcji wyliczonej za poprzedni rok podatkowy,
- 2) rozliczenia rocznego (korekty rocznej), będącego skorygowaniem wstępnego rozliczenia, z uwzględnieniem rzeczywistego wskaźnika proporcji za dany rok [Ewidencja... 2013].

2. Ustalenie wskaźnika proporcji odliczenia VAT

Proporcję odliczenia podatku ustala się, zgodnie z art. 90 ust. 3 ustawy o VAT, jako „udział rocznego obrotu z tytułu czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do odliczenia 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”.

Tak wyliczona proporcja służy spółdzielni mieszkaniowej do wstępnego, comiesięcznego, rozliczania VAT z urzędem skarbowym, związanego z prowadzoną działalnością mieszaną, ponieważ wskaźnik określa się na podstawie obrotu osiągniętego w roku poprzedzającym rok podatkowy, w którym dokonywane są zakupy towarów i usług. Proporcję zaokrągla się w górę do najbliższej liczby całkowitej

[Ustawa z dn. 11 marca 2004, art. 90 ust. 4]. Wśród czynności dających prawo do odliczenia, które znajdują się w liczniku ułamka, uwzględnia się przede wszystkim dostawę towarów i świadczenie usług w Polsce opodatkowane różnymi stawkami.

Zasadniczo, zgodnie z art. 29 ust. 1 ustawy o VAT, podstawą opodatkowania jest obrót. Obrotem zaś jest kwota należna z tytułu sprzedaży pomniejszona o wysokość podatku należnego. Kwotą należną jest całość świadczenia należnego od nabywcy bądź osoby trzeciej. Obrót zwiększa się o otrzymane dotacje, subwencje i inne dopłaty o podobnym charakterze wpływające bezpośrednio na cenę (czyli kwotę należną) dostarczanych towarów lub świadczonych usług przez podatnika, pomniejszone o kwotę podatku należnego.

Obroty stanowiące licznik ułamka, zgodnie z art. 90 ust. 3 ustawy o VAT, to czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego [Ustawa z dn. 11 marca 2004, art. 86 ust. 1, 8 i 9]. Są to:

1. Wartość sprzedaży opodatkowanej stawkami 0%, 5%, 8% oraz 23%, a więc:
 - a) sprzedaż towarów na terytorium Polski opodatkowana 0%, 5%, 8% i 23% stawką podatku VAT,
 - b) sprzedaż usług na terytorium Polski opodatkowana 0%, 5%, 8% i 23% stawką podatku VAT,
 - c) eksport towarów,
 - d) wewnątrzspółnotowa dostawa towarów;
2. Pobrane zaliczki, zadatki, raty, przedpłaty na poczet czynności, o których mowa w pkt 1 [Ustawa z dn. 11 marca 2004, art. 29 ust. 2];
3. Świadczenia nieodpłatne rodzące obowiązek ich opodatkowania oraz otrzymane dotacje, subwencje, a także dopłaty, które mają bezpośredni wpływ na cenę towaru bądź usługi;
4. Dostawa towarów lub świadczenie usług przez podatnika poza terytorium kraju, jeżeli kwoty te mogłyby być odliczone, gdyby czynności te były wykonywane na terytorium kraju, a podatnik posiada dokumenty, z których wynika związek odliczonego podatku z tymi czynnościami [Ustawa z dn. 11 marca 2004, art. 86 ust. 8 pkt 1].

Istnieją również czynności, które generują obrót nieproporcjonalny do związanych z nim wydatków, dlatego są one wyłączone przy ustaleniu proporcji. Do licznika ułamka nie wlicza się zatem 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 ani obrotu uzyskanego z tytułu transakcji dotyczących nieruchomości lub usług wymienionych w art. 43 ust. 1 pkt 37-41 ustawy o VAT w zakresie, w jakim czynności te są dokonywane sporadycznie.

Zgodnie z art. 43 ust. pkt 10 ustawy o VAT spółdzielnia mieszkaniowa, dokonując sprzedaży lokali w nowych budynkach zobowiązana jest do naliczenia stosownych stawek VAT: 8% bądź 23% w zależności od charakteru lokalu będącego przedmiotem umowy. Zwolnienie nie przysługuje również w przypadku, gdy pomiędzy

pierwszym zasiedleniem a dostawą budynku, budowli czy ich części nie upłynął okres 2 lat. Nie zwalnia się od podatku także dostawy obiektów, w stosunku do których nie przysługiwało spółdzielni mieszkaniowej prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego ani też gdy dokonując ich dostawy, nie ponosiła ona wydatków na ulepszenie budynków, budowli, w stosunku do których miała prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, a jeżeli ponosiła takie wydatki, to nie mogą one przekroczyć 30% wartości początkowej tych budynków czy budowli [Ustawa z dn. 11 marca 2004, art. 43 ust. 1 pkt 10a].

Kwota wyliczonego w przedstawiony sposób licznika pomniejszana jest o następujące czynności opodatkowane:

1) dostawę 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 [Ustawa z dn. 11 marca 2004, art. 90 ust. 5],

2) sporadyczne transakcje dotyczące nieruchomości [Ustawa z dn. 11 marca 2004, art. 90 ust. 6].

Z kolei w mianowniku ułamek należy uwzględnić wartość obrotu ujętego w liczniku oraz wartość sprzedaży, w związku z którą prawo do pomniejszenia podatku należnego o naliczony podatnikowi nie przysługuje. W praktyce są to czynności zwolnione z VAT, ale co do zasady mu podlegające.

W mianowniku równania winien zostać ujęty:

- 1) obrót wliczany do licznika (opisany wcześniej);
- 2) obrót z tytułu sprzedaży towarów na terytorium Polski, które korzystają ze zwolnienia od podatku VAT (zw);
- 3) obrót z tytułu odpłatnego świadczenia usług na terytorium Polski, które korzystają ze zwolnienia od podatku VAT (zw);
- 4) czynności dostawy towarów lub świadczenia usług poza terytorium kraju, jeżeli kwoty podatku naliczonego nie mogłyby być odliczone, gdyby czynności te wykonywane były na terytorium Polski;
- 5) nieodpłatne przekazanie towarów i nieodpłatne świadczenie usług, które podlegają opodatkowaniu, ale korzystają ze zwolnienia od podatku.

Obrót oszacowany w mianowniku *de facto* stanowi wartość licznika powiększoną o wartość sprzedaży, w związku z którą spółdzielni mieszkaniowej nie przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego. Tak jak przy wyznaczaniu licznika, do wartości tej nie dolicza się:

- dostawy towarów i świadczenia usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez podatnika do środków trwałych ani wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, ani też gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli są zaliczane do środków trwałych po-

datnika – używanych przez podatnika na potrzeby jego działalności [Ustawa z dn. 11 marca 2004, art. 90 ust. 5];

- sporadycznych transakcji dotyczących nieruchomości;
- transakcji dotyczących usług wymienionych w art. 43 ust. 1 pkt 37-41 ustawy o VAT pod warunkiem, że czynności te są wykonywane sporadycznie [Ustawa z dn. 11 marca 2004, art. 90 ust. 6].

Zamieszczony przykład prezentuje sposób wyliczenia proporcji za rok 2012 w spółdzielni mieszkaniowej.

W roku podatkowym spółdzielnia mieszkaniowa uzyskała następujące przychody:

- krajowa sprzedaż opodatkowana: 322 000,00 zł (w tym wystawione refaktury za naprawy w wyniku uszkodzeń części wspólnych budynków 3000,00 zł),
- krajowa sprzedaż zwolniona z VAT: 3 655 000,00 zł.

Ustalono:

- obrót z tytułu czynności dających prawo do odliczenia podatku:
 $322\ 000,00\ \text{zł} - 3\ 000,00\ \text{zł} = 319\ 000,00\ \text{zł}$;
- obrót całkowity:
 $322\ 000,00\ \text{zł} + 3\ 655\ 000,00\ \text{zł} = 3\ 977\ 000,00\ \text{zł}$;
- wskaźnik proporcji:
 $319\ 000,00\ \text{zł} / 3\ 977\ 000,00\ \text{zł} = 8,02\ \%$ (po zaokrągleniu 8%).

Spółdzielnia mieszkaniowa ma prawo do odliczenia:

- całości VAT naliczonego związanego tylko z czynnościami opodatkowanymi,
- 8% wartości VAT naliczonego związanego zarówno z czynnościami opodatkowanymi jak i zwolnionymi.

Nie może natomiast odliczać VAT związanego tylko i wyłącznie z czynnościami zwolnionymi.

3. Dylemat związany ze sprzedażą nieopodatkowaną

Jednak przy wyliczaniu wskaźnika proporcji podatnicy, którzy wykonując działalność zarówno opodatkowaną VAT, jak i zwolnioną z VAT, wykonują także działalność niepodlegającą VAT, mają problem. A mianowicie, czy czynności niepodlegające VAT należy uwzględnić przy obliczaniu wskaźnika proporcji.

Przepisy o VAT nie definiują czynności, w związku z którymi nie przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego. Dlatego w tym przypadku należy wziąć pod uwagę czynności podlegające ustawie o VAT, a więc tylko czynności podlegające opodatkowaniu VAT, w tym zwolnione z podatku. Natomiast nie należy w pojęciu tym uwzględniać zdarzeń gospodarczych znajdujących się w ogóle poza zakresem regulacji o VAT.

Pomocna w rozstrzygnięciu tego problemu jest uchwała NSA z dnia 24.10.2011 r., o sygnaturze akt I FPS 9/10, w której Sąd uznał, że w świetle przepisów art. 86 ust. 1 oraz art. 90 ust. 1 i 2 ustawy o VAT, czynności niepodlegające opodatkowaniu tym podatkiem nie mogą wpłynąć na zakres prawa do odliczenia podatku naliczonego

przy zastosowaniu art. 90 ust. 3 ustawy o VAT, tj. przy zastosowaniu proporcji sprzedaży.

Jednym z argumentów za przyjęciem takiego stanowiska był fakt, że na etapie prac legislacyjnych wykreślono sformułowanie: „Do obrotu uzyskanego z czynności, w stosunku do których nie przysługuje podatnikowi prawo do obniżenia podatku należnego, wlicza się [...] wartości czynności niepodlegających opodatkowaniu” jako sprzeczne z prawem wspólnotowym [<http://prawo.rp.pl/arttykul/792747,804529>]. Według NSA zachowanie takie wskazuje jednoznacznie, że ustawodawca krajowy świadomie postanowił, aby przy ustalaniu wartości czynności, co do których podatnikowi nie przysługuje prawo do odliczenia podatku, nie była uwzględniana wartość czynności niepodlegających opodatkowaniu. Ponadto sędziowie zwrócili uwagę, że katalog czynności niepodlegających opodatkowaniu, czyli niewymienionych w art. 5 ustawy o VAT oraz niestanowiących przedmiotu działalności gospodarczej, jest nieograniczony i nie zawęża się jedynie do czynności określonych w art. 6 ustawy o VAT, ale obejmuje wszystkie pozostałe czynności podatnika przedstawiające wartość ekonomiczną (np. dywidendy, kary umowne, kaucje, tworzone rezerwy, otrzymywane odsetki bankowe, wartość pracy własnej podatnika itp.).

Sąd uznał bowiem, że mimo stosownych uprawnień wynikających z dyrektyw unijnych polski prawodawca nie zdefiniował zasad proporcji, w sytuacji gdy oprócz sprzedaży opodatkowanej podatnik wykonuje również czynności nieopodatkowane, a w związku z tym ma prawo do odliczania całego VAT. Na tle obecnej regulacji ustawy o VAT należy uznać, że zawarte w przepisach art. 90 ust. 1-3 ustawy o VAT sformułowanie „czynności, w związku z którymi nie przysługuje prawo do odliczenia” należy rozumieć jako czynności zwolnione od podatku oraz czynności opodatkowane na specjalnych zasadach, gdzie ustawa wprost stwierdza, że podatnik nie ma prawa do odliczenia.

Dlatego też NSA za trafne uznał stanowisko, że w przypadku podatku naliczonego wynikającego z wydatków związanych tylko z czynnościami opodatkowanymi oraz z czynnościami niepodlegającymi podatkowi, podatnik nie stosuje odliczenia częściowego wedle proporcji określonej na podstawie art. 90 ust. 3 ustawy o VAT, lecz odliczenie pełne. Ponieważ wartość czynności niepodlegających w ogóle opodatkowaniu nie wchodzi do sumy wartości obrotów ustalanych na potrzeby liczenia proporcji sprzedaży, w przypadku gdyby spółdzielnia wykonywała wyłącznie czynności opodatkowane oraz czynności niepodlegające podatkowi, nie ma obowiązku stosowania odliczenia częściowego. Zdaniem Sądu brak jest bowiem jednoznacznej regulacji tego zagadnienia – podstaw do pozbawiania podatnika możliwości odliczenia podatku naliczonego od wydatków związanych jednocześnie z czynnościami opodatkowanymi i nieopodatkowanymi, gdyż godziłoby to w zasadę neutralności VAT poprzez bezpodstawne obciążenie spółdzielni mieszkaniowej jako podatnika podatkiem naliczonym wynikającym z tego rodzaju wydatków.

Należy podkreślić, że jeszcze do niedawna organy podatkowe uznawały, iż w przypadku gdy podatnik wykonuje zarówno czynności opodatkowane, jak i po-

zostające poza zakresem VAT, nie może on odliczać VAT w całości od wydatków, których nie da się jednoznacznie przypisać do konkretnej działalności.

Stanowisko to jednak w ostatnim czasie uległo zmianie i pojawiły się interpretacje indywidualne, w których urząd skarbowy przychyliło się do stanowiska zaprezentowanego przez NSA. Na przykład dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi w interpretacji indywidualnej z dnia 28.08.2012 r., sygnatura akt IPTPP2/443-500/12-3/KW, uznał, że w odniesieniu do wydatków mieszanych podatnik ma prawo do częściowego odliczenia podatku, który nalicza w oparciu o proporcję sprzedaży, o której mowa w art. 90 ust. 3 ustawy o VAT. Występujących zdarzeń gospodarczych spoza zakresu VAT spółdzielnia jako podatnik nie powinna uwzględniać w kalkulacji proporcji sprzedaży, o której mowa w art. 90 ust. 3 ustawy o VAT.

4. Korekta VAT naliczonego

Proporcję określa się procentowo w stosunku rocznym na podstawie obrotu osiągniętego w roku poprzedzającym rok podatkowy, w odniesieniu do którego jest ustalana. A mianowicie na rok 2013 jest ustalana na podstawie obrotów, jakie spółdzielnia mieszkaniowa osiągnęła w 2012 roku. Otrzymany wynik zaokrągla się w górę do najbliższej liczby całkowitej.

Nowością w przepisach ustawy o VAT dotyczących dokonywanej korekty jest zasada, zgodnie z którą, gdy proporcja:

- przekroczyła 98%, podatnik ma prawo uznać, że proporcja wynosi 100% (co oznacza, że w danym przypadku spółdzielnia może odliczyć całą kwotę podatku naliczonego), pod warunkiem że kwota podatku naliczonego niepodlegająca odliczeniu, wynikająca z zastosowania faktycznej proporcji, byłaby mniejsza niż 500 zł¹,
- nie przekroczyła 2% – podatnik ma prawo uznać, że proporcja ta wynosi zero (czyli może uznać, że odliczenie mu nie przysługuje).

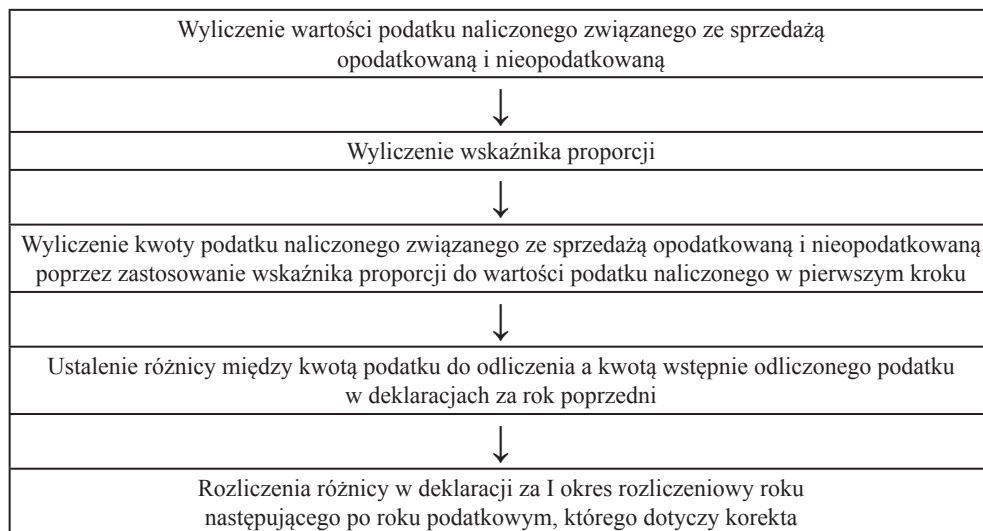
Przyjęcie wymienionych zasad jest prawem podatnika, zatem może on również zastosować proporcję zgodną ze stanem faktycznym, a więc 99% lub 1%. Zasada zabraniająca dokonywania zmian, gdy rzeczywista proporcja nie przekroczyła 2% została zlikwidowana w polskich przepisach jako niezgodna z prawem unijnym.

Korektę naliczonego VAT, ustaloną zgodnie z wyliczonym współczynnikiem, wykazuje się w deklaracji VAT-7 za styczeń albo w deklaracji VAT-7K (VAT-7D) za pierwszy kwartał. Wartość korekty należy wpisać w pozycji 53 (korekta dotycząca środków trwałych) lub 54 (pozostałe nabycia) deklaracji. Schemat dokonania korekty został zamieszczony na rys. 1.

Wartość nieodliczonego VAT, co do zasady, jest kosztem uzyskania przychodów. W przypadku korekty zwiększającej jego kwotę możliwą do odliczenia od podatku

¹ W poprzednich latach przepisy nie przewidywały ograniczenia kwotowego, było jedynie procentowe.

naliczonego wysokość dokonanej korekty zwiększa przychody podatkowe. W odwrotnej sytuacji, gdy w wyniku korekty naliczony VAT ulega zmniejszeniu, spółdzielnia powinna zwiększyć koszty uzyskania przychodów. Wymienione zdarzenia wynikają z art. 12 ust. 1 pkt 4g i art. 16 ust. 1 pkt 46 lit. c ustawy o CIT.



Rys. 1. Korekta roczna rozliczenia podatku

Źródło: [Szłęczak-Matuszewicz 2010, s. 88].

Powstały w wyniku rocznej korekty VAT przychód bądź koszt podatkowy ujmuje się w miesiącu złożenia deklaracji VAT uwzględniającej korektę, a więc w lutym, jeżeli podatnik rozlicza VAT miesięcznie, lub w kwietniu w przypadku wyboru rozliczeń kwartalnych [<http://prawo.rp.pl/artypk/792747,804531>].

Jednostki prowadzące księgi rachunkowe, tak jak spółdzielnia mieszkaniowa, powinny ująć wszystkie osiągnięte, przypadające na jej rzecz przychody i obciążające ją koszty związane z tymi przychodami, dotyczące danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty.

Zapis taki wynika z art. 6 ust. 1 ustawy o rachunkowości. Ponadto w księgach danego roku obrotowego należy ująć również zdarzenia ujawnione między dniem bilansowym a dniem, w którym rzeczywiście następuje zamknięcie ksiąg rachunkowych [Ustawa z dn. 29 września 1994 r. art. 7 ust. 2].

Roczną korektę VAT należałoby więc ująć w księgach dotyczących roku, za który korekta jest dokonywana pod datą 31 grudnia. Ewentualnie, gdy z punktu widzenia spółdzielni kwota korekty nie jest istotna, to stosując dozwolone uproszczenia, można ją ująć w księgach roku, w którym jest faktycznie dokonywana. Odpowiednie postanowienia w tym zakresie powinny jednak znaleźć się w polityce rachunkowości spółdzielni mieszkaniowej [Ustawa z dn. 29 września 1994 r., art. 4 ust. 4].

W przypadku spółdzielni prawidłowe wydaje się rozwiązanie polegające na dokonaniu korekty w roku, którego dotyczy, by była ona widoczna „in plus” lub „in minus” w rozliczeniu z lokatorami, gdyż może mieć ona wpływ na poziom ewentualnych zwrotów bądź dopłat w ogólnym rozliczeniu opłaty eksploatacyjnej poszczególnych budynków.

Niezależnie od okresu, w którym zostanie ujęta roczna korekta VAT, jest ona ewidencjonowana jako zwiększenie na koncie VAT naliczonego oraz drugostronnie jako pozostały przychód operacyjny (w przypadku korekty zwiększającej VAT naliczony) lub jako zmniejszenie na koncie VAT naliczonego oraz drugostronnie jako pozostały koszt operacyjny (w przypadku korekty zmniejszającej VAT naliczony).

Jeśli spółdzielnia jest nowa i dopiero rozpoczyna wykonywanie czynności, które nie dają prawa do odliczenia, przyjmuje proporcję wyliczoną szacunkowo według prognozy uzgodnionej z naczelnikiem urzędu skarbowego w formie protokołu.

Tak samo będzie w sytuacji, gdy obrót w roku poprzednim był niższy niż 30 000 zł lub gdy proporcja ustalona za poprzedni rok byłaby obecnie niereprezentatywna.

5. Zakończenie

W kwestii wyliczania proporcji sprzedaży, zarząd spółdzielni mieszkaniowej musi być świadom, że w zależności od tego, jaki jest zakres jej czynności w danym roku, szacunkowa proporcja w rzeczywistym rozliczeniu może się diametralnie różnić. Tym samym zaliczki na poczet opłat eksploatacyjnych mogą być błędnie ustalone w budżecie. Przewidując w planie finansowym na kolejny rok inwestycje, spółdzielnia może przewidzieć, iż wskaźnik ulegnie zwiększeniu w wyniku sprzedaży budynków czy budowli bądź w przypadku niepodejmowania realizacji nowej inwestycji i dostawy budynków może przewidzieć, że proporcja będzie się kształtować na poziomie niższym w porównaniu z rokiem poprzednim i określić w opłacie eksploatacyjnej rezerwę na pokrycie podatku VAT stanowiącego koszt.

Literatura

- Ewidencja księgowa VAT naliczonego rozliczanego według wskaźnika (struktury)*, Zeszyty Metodyczne Rachunkowości nr 4 (340), 20.02.2013.
IPTPP2/443-500/12-3/KW z dn. 28.08.2012 r.
IPTPP4/443-684/12-4/UNR z dn. 8.01.2013 r.
Szłęczak-Matuszewicz J., *Zasady korekty podatku naliczonego*, [w:] *VAT w działalności gospodarczej*, red. I. Olchowicz, Difin, Warszawa 2010.
Uchwała NSA z 24 października 2011 r. (I FPS 9/10).
Ustawa z dn. 15 luty 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz.U. z 2011 nr 74, poz. 397 z późn. zm.).
Ustawa z dn. 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jedn.: Dz.U. z 2009 nr 152, poz. 1223 ze zm.).

Ustawa z dn. 15 grudnia 2000 r. o spółdzielniach mieszkaniowych (tekst jedn.: Dz.U. z 2003 r. nr 119, poz. 1116 z późn. zm.).

Ustawa z dn. 11 marca 2004 r. o VAT (tekst jedn.: Dz.U. z 2011 nr 177, poz. 1054 ze zm.).

Źródła internetowe

<http://prawo.rp.pl/arttykul/792747,804529-Jak-obliczyc-wspolczynnik-przy-odliczeniu-VAT.html>, z dn. 18.02.2013.

<http://prawo.rp.pl/arttykul/792747,804531-Jak-sie-zmienily-zasady-ustalania-proporcji-odliczenia-VAT.html>, z dn. 18.02.2013.

THE APPLICATION OF TAX RATIO ACCRUED IN THE HOUSING COOPERATIVE

Summary: Housing cooperatives have to deal with both activities taxed and exempt from the provisions of the act on housing cooperatives. In such cases, the dilemma arises how much input VAT invoiced for activities which cannot be in any way attributed to a particular carrier can be deducted. Because the carriers cost of housing cooperatives are: sale, premises belonging to dwellings, namely garages and parking spaces and commercial premises. When dealing with an event involving general business, in this case, to deduct input VAT calculated, proportion is used which is a share of taxable sales in the whole revenue generated by a housing cooperative.

Keywords: partial tax deduction, VAT invoiced, housing cooperative.