

Aleksandra Martynowicz

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

PODATEK OD TOWARÓW I USŁUG JAKO KOSZT UZYSKANIA PRZYCHODÓW

1. Wstęp

Podatek od towarów i usług oraz podatek dochodowy to podatki o różnym charakterze. Pierwszy jest podatkiem pośrednim, drugi – bezpośrednim. Generalna zasada ujęta w art. 16 ust. 1 pkt 46 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (updop) mówi, że podatek VAT naliczony, czyli zawarty w cenie nabywanych towarów, jak również podatek należny, którego obowiązek uiszczenia ciąży na przedsiębiorcy z powodu wykonywania czynności opodatkowanych, nie jest kosztem uzyskania przychodów. Od tej reguły są jednak wyjątki – w niektórych przypadkach podatek VAT może stanowić koszt uzyskania przychodów.

Celem pracy jest przedstawienie i usystematyzowanie przypadków, w których podatek VAT stanowi koszt uzyskania przychodów.

Kosztem podatkowym może być podatek VAT naliczony:

- jeśli podatnik jest zwolniony od podatku od towarów i usług lub towary i usługi nabył w celu wytworzenia albo odprzedaży towarów lub świadczenia usług zwolnionych z podatku VAT,
- w części, w której według przepisów podatnik nie ma prawa do obniżenia lub zwrotu podatku VAT, jeśli nie powiększa on wartości aktywów trwałych.

Kosztem w podatku dochodowym może być również podatek VAT należny w przypadku:

- importu usług oraz wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, jeżeli nie stanowi on podatku naliczonego w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług; kosztem uzyskania przychodów nie jest jednak podatek należny w części przekraczającej kwotę podatku od nabycia tych towarów i usług, która mogłaby stanowić podatek naliczony w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług,

- przekazania lub zużycia towarów lub świadczenia usług na potrzeby reprezentacji i reklamy, obliczony zgodnie z odrębnymi przepisami.

Dodatkowo kosztem uzyskania przychodu może być VAT nieuwzględniony w wartości początkowej aktywów trwałych podlegających amortyzacji lub dotyczący innych rzeczy lub praw niebędących środkami trwałymi lub wartościami niematerialnymi i prawnymi podlegającymi amortyzacji – w części, w jakiej dokonano korekty powodującej zmniejszenie podatku odliczonego zgodnie z art. 91 ustawy o podatku od towarów i usług (uptu).

Zaliczanie podatku od towarów i usług do kosztów uzyskania przychodów wzbudza wiele kontrowersji zarówno w praktyce, jak i na gruncie prawnym. Jest to istotny aspekt prowadzenia działalności gospodarczej, a zarazem interesujący problem z zakresu prawa podatkowego.

2. VAT naliczony jako koszt uzyskania przychodów

Zasada neutralności podatku VAT mówi, że podatnik ma prawo odliczyć od podatku należnego kwoty podatku naliczonego przy zakupie towarów i usług przeznaczonych do działalności opodatkowanej. Podatek VAT naliczony może być także zwracany podatnikowi. Istnieją jednak przypadki, w których brak jest prawa do odliczenia. Wówczas nieodliczony podatek VAT stanowi koszt uzyskania przychodu.

Jedną z sytuacji, w których nie nastąpi odliczenie podatku naliczonego, jest zwolnienie podmiotowe z podatku VAT. Występuje ono wtedy, gdy wartość sprzedaży opodatkowanej w poprzednim roku podatkowym nie przekroczyła 50 000 zł. Podatnik „zwolniony” nie płaci podatku należnego, nie ma zatem od czego odliczyć podatku naliczonego. Kiedy jednak przekroczy powyższy limit, traci zarówno zwolnienie z podatku VAT, jak i możliwość zaliczania naliczonego VAT w koszty uzyskania przychodów. Od tego momentu podatek naliczony jest odliczany od podatku należnego.

Inną sytuacją uprawniającą do zaliczania naliczonego podatku VAT do kosztów jest zwolnienie przedmiotowe, czyli zwolnienie z VAT określonych rodzajów działalności. Ustawa o podatku od towarów i usług wymienia objęte zwolnieniem czynności oraz towary i usługi z nimi związane. Są to np. usługi pośrednictwa finansowego, usługi w zakresie wynajmowania nieruchomości mieszkalnych, usługi w zakresie zarządzania nieruchomościami mieszkalnymi, usługi w zakresie edukacji, dostawa towarów używanych, dostawa towarów przez organizacje pożytku publicznego. W każdym przypadku zwolnienia przedmiotowego podatnik nie oblicza podatku należnego, nie ma zatem prawa do obniżenia go o kwotę podatku naliczonego, która będzie stanowić koszt uzyskania przychodu.

Innych przypadków, w których występuje zakaz lub ograniczenie odliczenia podatku naliczonego, jest bardzo wiele. Na przykład nie można odliczać podatku

naliczzonego, jeżeli dokonuje się importu usług od podmiotu mającego siedzibę w tzw. raju podatkowym. Jeśli podatnik nabywa lub importuje samochody osobowe bądź inne pojazdy samochodowe o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony, jak również używa te samochody na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub leasingu, odliczeniu podlega kwota podatku naliczonego w wysokości 60%, nie więcej niż 6000 zł. Nie można też odliczać podatku naliczonego przy zakupie paliw do samochodów osobowych oraz nabyciu usług noclegowych i gastronomicznych. Nie odliczy się też podatku VAT od towarów i usług nabytych w drodze darowizny lub nieodpłatnego świadczenia usługi. Brak możliwości odliczenia podatku naliczonego występuje również w sytuacji, gdy podatnik nie posiada prawidłowej faktury VAT dokumentującej zakup. We wszystkich przypadkach wyłączenia możliwości odliczenia naliczonego VAT można go zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów.

Niemożliwość odliczenia podatku VAT naliczonego skutkuje jego zaliczeniem do kosztów uzyskania przychodów. Kontrowersje może jednak budzić kwestia, czy chodzi tu o sam brak istnienia prawa do odliczenia, czy o utratę tego prawa. Na przykład jeśli od faktury zakupu nie odliczono VAT w terminie po trzech miesiącach od jej otrzymania, podatnik traci prawo do obniżenia kwoty podatku. Pozostaje kwestia, czy nieodliczony w tej sytuacji VAT jest kosztem podatkowym. Z jednej strony podatnikowi nie przysługuje prawo do odliczenia VAT naliczonego, z drugiej strony podatnik miał takie prawo w momencie otrzymania faktury. Stwierdzić należy, że chodzi tu o obiektywne prawo do odliczenia, a nie sam fakt tego odliczenia. Podatnik to prawo miał, ale z niego nie skorzystał, a zatem w takim przypadku nieodliczony VAT nie może być kosztem uzyskania przychodu. VAT może zostać zaliczony w koszty tylko wtedy, kiedy przepisy o VAT wyraźnie zabraniają odliczenia lub w przypadkach zwolnienia z opodatkowania VAT. Jeśli utrata prawa do odliczenia podatku naliczonego jest spowodowana błędem podatnika, nie ma on wówczas możliwości uznania VAT za koszt.

Należy jeszcze dodać, że w sytuacji, kiedy nieodliczony podatek VAT został zaliczony do kosztów uzyskania przychodu, a później został on w całości lub w części odzyskany, ta odzyskana część będzie stanowiła przychód podatkowy.

3. VAT należny jako koszt uzyskania przychodów

Podatnik, który dokonuje importu usług, ma obowiązek rozliczenia tej transakcji na gruncie podatku VAT, jeżeli nie został on rozliczony przez usługodawcę. Obowiązek ten powodował, że transakcje z podmiotami zagranicznymi były nieopłacalne. Aby taka sytuacja nie występowała, została wprowadzona możliwość odliczenia podatku naliczonego w kwocie równej podatkowi należnemu od takich transakcji. Tak więc VAT należny od importu usług stanowi jednocześnie VAT naliczony. Jednak w myśl ogólnej zasady, że nie przysługuje prawo do odliczenia po-

datku naliczonego od zakupów związanych ze sprzedażą zwolnioną lub niepodlegającą VAT, takie odliczenie nie nastąpi również w przypadku importu usług. W takiej sytuacji zapłacony podatek VAT od importu usług będzie stanowił koszt podatkowy. Należy również zaznaczyć, że VAT należny od importu usług z kraju stosującego szkodliwą konkurencję podatkową nie może być zaliczony w koszty. W takim przypadku jednak kosztem będzie nieodliczony podatek naliczony, zgodnie z ogólną zasadą uznawania podatku naliczonego za koszt podatkowy.

Opodatkowaniu VAT podlega również wewnątrzspółnotowe nabycie towarów, a podatnikiem jest podmiot, który tego nabycia dokonuje. Występuje tu sytuacja analogiczna jak przy imporcie usług, a zatem kwotę podatku naliczonego stanowi kwota podatku należnego z tytułu wewnątrzspółnotowego nabycia towarów. Gdy jednak podatnik nie posiada prawa do odliczenia, nieodliczalny VAT może uznać za koszt uzyskania przychodu. Trzeba jednak zauważyć, że w przypadku samochodów osobowych odliczyć można tylko 60% podatku VAT, nie więcej niż 6000 zł. W takiej sytuacji nieodliczony podatek VAT nie będzie stanowił kosztu podatkowego, gdyż kosztem uzyskania przychodów nie jest podatek należny w części przekraczającej kwotę podatku od nabycia tych towarów i usług, która mogłaby stanowić podatek naliczony w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług.

Kosztem uzyskania przychodów może być również podatek VAT należny od przekazania towarów oraz świadczenia usług na potrzeby reprezentacji i reklamy. Przekazanie przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa na cele inne niż związane z prowadzonym przez niego przedsiębiorstwem, a zwłaszcza przekazanie towarów bez wynagrodzenia, w tym także darowizny, o ile podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego od tych czynności w całości lub w części, stanowi przedmiot opodatkowanej dostawy. Opodatkowaniu jednak nie podlega przekazanie prezentów o małej wartości i próbek oraz drukowanych materiałów reklamowych i informacyjnych. A zatem opodatkować należy jedynie przekazanie na cele reprezentacji i reklamy takich towarów, które mają znaczną wartość. Obliczony w tej sytuacji podatek należny można zaliczyć do kosztów firmy. Analogicznie myśląc, również podatek należny od świadczenia usług na cele reprezentacji i reklamy może stanowić koszt uzyskania przychodów.

Kolejnym problemem jest kwestia zaliczania do kosztów podatkowych nieściągalnych wierzytelności lub utworzonych na nie odpisów aktualizujących. Nieściągalne wierzytelności nie mieszczą się w zakresie, w jakim podatek VAT może być kosztem. Niewątpliwie jednak VAT z niezapłaconej przez kontrahenta faktury jest stratą ekonomiczną firmy. W związku z tym pojawiały się wątpliwości. Zostały one jednak ostatecznie rozwiane przez nowelizację ustawy o podatku od towarów i usług i od 2003 r. jest już jasne, że zaliczyć w koszty można jedynie kwoty, które uprzednio stanowiły przychód należny. Wniosek jest więc jednoznaczny – nie stanowi kosztu uzyskania przychodu należny podatek VAT od wierzytelności nieściągalnych.

4. Korekta podatku VAT naliczonego od zakupów związanych ze sprzedażą opodatkowaną i nieopodatkowaną VAT

Korekta podatku naliczonego występuje w przypadku, kiedy nabywane towary i usługi są równocześnie związane z działalnością opodatkowaną i nieopodatkowaną VAT. W takiej sytuacji podatnik ma do czynienia z proporcją, według której odlicza VAT od zakupów. Pozostała neodliczona część VAT stanowi koszt uzyskania przychodu. Gdy znana jest już proporcja roczna i okaże się, że odliczony został VAT w za dużej wysokości, wówczas należy dokonać tzw. korekty rocznej. Kwota korekty, czyli kwota VAT naliczonego niepodlegająca odliczeniu, stanowi koszt podatkowy firmy. Dotyczy to również podatku naliczonego od nabycia środków trwałych, gdyż niezasadne byłoby coroczne korygowanie ich wartości początkowej w związku z korektą roczną VAT.

Zasadę tę należy również stosować w przypadku, kiedy podatnik miał prawo do obniżenia podatku należnego o całą kwotę podatku naliczonego i dokonał tego, jak również w przypadku, kiedy nie miał w ogóle takiego prawa, a później je uzyskał. Zatem VAT wpłynie na koszty uzyskania przychodów nie tylko u podatników, którzy od początku są zobowiązani do stosowania proporcji, ale też u tych, u których konieczność rozliczania VAT według proporcji powstała lub ustała.

5. Podsumowanie

Konstrukcja podatku VAT opiera się na założeniu, że powinien on obciążać odbiorców finalnych towarów i usług. Aby był neutralny dla przedsiębiorców, przysługuje im prawo do pomniejszenia podatku należnego o podatek naliczony. Co do zasady nie stanowi on kosztu uzyskania przychodów. Zasada ta jednak nie jest bezwzględna, ponieważ ustawy o podatkach dochodowych przewidują sytuacje, w których VAT będzie kosztem podatkowym. Są to sytuacje ściśle określone, jednak obowiązujące przepisy prawne i wprowadzane zmiany nie eliminują istniejących wątpliwości co do ich stosowania, a nierzadko są źródłem nowych problemów.

Kwestie uznawania podatku od towarów i usług za koszt podatkowy budzą wiele kontrowersji, a brak jasnych uregulowań prawnych w tym zakresie jest przyczyną problemów dotyczących właściwego ich stosowania. Podatnicy często kierują się zasadą ostrożności. W obawie przed konsekwencjami nie korzystają z prawa do uznania podatku od towarów i usług za koszt uzyskania przychodów, mimo że prawo to im przysługuje, gdyż nie mogą odliczyć podatku VAT. Powoduje to, iż ponosząc realny wydatek w postaci VAT od zakupów, nie odliczają go od podatku należnego i jednocześnie nie uznają go za koszt podatkowy. Jest to niewątpliwie niekorzystne finansowo. Powinno się dążyć do sytuacji, w której przepisy precyzyjnie i jasno określają zasady rozliczania podatków w działalności gospodarczej.

Literatura

- [1] Głębička E., *Podatek od towarów i usług jako koszt uzyskania przychodów w podatku dochodowym od osób prawnych*, „Vademecum Głównego Księgowego”, www.abc.com.pl.
- [2] Kubacki R., *Koszty uzyskania przychodów w podatkach dochodowych*, Oficyna Wydawnicza „UNIMEX”, Wrocław 2007.
- [3] Skwieciński M., *VAT jako koszt uzyskania przychodów*, „Poradnik Małej Firmy” 2006, nr 13-14.
- [4] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych, DzU 2000 nr 14, poz. 17 z późn. zmianami.
- [5] Ustawa o podatku od towarów i usług, DzU 2004 nr 54, poz. 535 z późn. zmianami.

VAT AS A COST OF RECEIVING AN INCOME

Summary

The general rule of neutrality of value added tax says that it cannot be treated as a cost in income tax. However, there are some exceptions. In some specific cases VAT may be a cost. Existing law regulations show this situations, but they also cause doubts about using them in practice.

The paper presents the cases when VAT may be considered as a tax cost. It shows the controversies in law regulations and problems in applying them by taxpayers.