

# Czy przy aporcie trzeba korygować cały podatek

**OBOWIĄZKI PRZEDSIĘBIORCÓW** | Firma, która wniosła wkład niepieniężny do innej spółki, musi oddać VAT naliczony przy zakupach. W pewnych sytuacjach można tego uniknąć

## JAROSŁAW PIĄTEK

Moim zdaniem będzie to możliwe, gdy w ramach aportu przekazujemy kupione w poprzednich latach towary oraz środki trwałe do 15 000 zł.

### Wykazujemy jako zwolnione

Wkłady niepieniężne (tzw. aporty) wnoszone do spółek prawa handlowego i cywilnego są zwolnione z VAT na podstawie § 8 ust. 1 pkt 6 rozporządzenia ministra finansów z 27 kwietnia 2004 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (DzU nr 97, poz. 970 ze zm.).

W związku z tym czynność wniesienia aportu - w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub zorganizowana część przedsiębiorstwa samodzielnie sporządzająca bilans - powinna być udokumentowana fakturą VAT ze stawką zwolnioną. Wartość tego wkładu należy ująć jako zwolnioną w ewidencji sprzedaży VAT i odpowiednio w deklaracji VAT-7.

### Kiedy wyliczamy proporcję

Z uwagi na to, że jest to czynność zwolniona, wnoszący wkłady niepieniężne może być zobowiązany do korekty podatku naliczonego, który został wcześniej przez niego odliczony przy zakupie składników wchodzących w skład aportu, np. towarów handlowych, środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych. Mówią o tym art. 90 i 91 ustawy o VAT. Ten pierwszy normuje zasadniczo tryb odliczania podatku naliczonego od towarów i usług wykorzystywanych do tzw. sprzedaży mieszanej, tj. zarówno do czynności nieopodatkowanych (ściślej czynności niedających prawa do odliczenia podatku naliczonego), jak i czynności opodatkowanych. W takim wypadku przedsiębiorca musi odrębnie określić kwoty podatku naliczonego związanego z czynnościami, w stosunku do których przysługuje prawo do odliczenia.

Jeżeli nie jest w stanie tego zrobić, odlicza podatek według proporcji wynikającej z udziału czynności opodatkowanych w czynnościach ogółem (opodatkowanych i nieopodatkowanych).

### Uwaga na zmianę przeznaczenia towaru

Z kolei art. 91 ustawy o VAT, będący niejako rozwinięciem art. 90, mówi m.in. o okresach rozliczeniowych, w jakich należy wykazać skutki korekt, oraz o zasadach korygowania podatku naliczonego od towarów czy usług w przypadku, gdy nastąpiła zmiana ich przeznaczenia. Będzie to miało miejsce wtedy, gdy pierwotnie miały służyć czynnościom opodatkowanym, a faktycznie posłużyły czynnościom zwolnionym z VAT (np. aport). Bądź odwrotnie, zostały kupione na potrzeby czynności zwolnionych, a następnie wykorzystano je do czynności opodatkowanych.

### Różne zasady korekty

Biorąc pod uwagę zasady korekty podatku naliczonego od składników wchodzących w skład aportu, istotne znaczenie mają wzajemne relacje przepisów zawartych w poszczególnych ustępach art. 91. Chodzi mianowicie o ust. 7, dotyczący korekt w przypadku zmiany przeznaczenia towarów (usług), oraz ust. 1-5, do których ust. 7 odsyła.

Art. 91 ust. 7 stanowi bowiem, że „przepisy ust. 1-5 stosuje się odpowiednio, w przypadku gdy podatnik miał prawo do obniżenia podatku należnego o całą kwotę podatku naliczonego od wykorzystywanego przez siebie towaru lub usługi i dokonał takiego obniżenia, albo nie miał takiego prawa, a następnie zmieniło się to prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego od towaru i usługi”.

Z kolei ust. 1 i 2, do których m.in. odwołuje się ust. 7, regulują okresy rozliczeniowe, w jakich należy dokonać ewentualnej korekty podatku naliczonego w razie wykorzystywania określone-

go towaru lub usługi do czynności mieszanych, a także w razie zmiany ich przeznaczenia. Okres, w jakim należy to zrobić, uzależniony jest od rodzaju wydatku, z tytułu którego odliczono podatek naliczony. Wydatki te można podzielić na dwie kategorie:

1. składniki majątku niestanowiące środków trwałych bądź wartości niematerialnych i prawnych w rozumieniu ustaw o podatkach dochodowych oraz na środki trwałe bądź wartości niematerialne i prawne o wartości początkowej nieprzekraczającej 15 000 zł. W przypadku tej kategorii wydatków korekta podatku naliczonego dokonuje się jednorazowo za dany rok, w deklaracji za pierwszy okres rozliczeniowy po zakończeniu roku, za który dokonywana jest korekta (zazwyczaj będzie to styczeń), według proporcji obliczonej zgodnie z zasadami wynikającymi z art. 90. Zatem będzie to korekta obejmująca okres jednego roku;

2. środki trwałe bądź wartości niematerialne i prawne o wartości początkowej powyżej 15 000 zł oraz grunty i prawa wieczystego użytkowania gruntów. W tym wypadku korekta podatku naliczonego będzie robiona w okresie pięciu kolejnych lat, a w przypadku nieruchomości w ciągu dziesięciu lat, licząc począwszy od roku, w którym zostały oddane do użytkowania. Roczna korekta dotyczyć więc będzie 1/5, a w przypadku nieruchomości 1/10 kwoty podatku naliczonego odliczonego przy ich nabyciu lub wytworzeniu.

### Nie zawsze trzeba poprawiać

W razie zatem zmiany przeznaczenia nabytych towarów i usług (zaliczanych do pierwszej

kategorii wydatków z art. 91 ust. 1), która powoduje wykorzystanie ich do czynności zwolnionej (np. aportu), pod warunkiem że następuje to nie w ciągu roku, w którym zostały one nabyte, ale w latach następnych, zmiana ta nie ma wpływu na zakres prawa do odliczenia podatku naliczonego związanego z zakupem tych towarów i usług. W konsekwencji oznacza to brak obowiązku korekty podatku naliczonego. W praktyce bowiem rok, o którym mowa w art. 91 ust. 1 ustawy o VAT, będzie rokiem nabycia tych składników, i tylko w deklaracji za pierwszy okres rozliczeniowy następnego roku można dokonać ewentualnej korekty podatku naliczonego.

### PRZYKŁAD

Spółka X prowadzi działalność handlową w całości opodatkowaną VAT. 18 maja 2008 r. spółka X wniosła do spółki Y aport w postaci towarów handlowych oraz środków trwałych (maszyny o wartości początkowej powyżej 15 000 zł). Towary handlowe zostały kupione w latach 2006 i 2007. Od tych towarów spółka odliczyła podatek naliczony w kwocie 22 000 zł. Środki trwałe objęte aportem zostały przez spółkę X nabyte i przyjęte do użytkowania w styczniu 2008 r., a wartość odliczonego podatku naliczonego wyniosła 11 000 zł. W związku z wniesieniem aportu spółka X wystawiła fakturę VAT, traktując czynność jako zwolnioną z VAT. Jeśli chodzi o podatek naliczony od składników majątkowych wchodzących w skład aportu,