

Uzasadnienie

I. Wstęp

Projektowane rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie sposobu określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników wydaje się na podstawie art. 86 ust. 22 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług¹, zwanej dalej „ustawą o VAT”, dodanego na mocy art. 1 pkt 4 lit. c ustawy z dnia 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy - Prawo zamówień publicznych², zwanej dalej „ustawą zmieniającą”, zawierającego upoważnienie dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych do określenia w drodze rozporządzenia, w przypadku niektórych podatników sposobu określenia proporcji uznanego za najbardziej odpowiadający specyfice wykonywanej przez tych podatników działalności i dokonywanych przez nich nabyć oraz wskazania danych, na podstawie których jest obliczana kwota podatku naliczonego z wykorzystaniem tego sposobu określenia proporcji, uwzględniając specyfikę prowadzenia działalności przez niektórych podatników i uwarunkowania obrotu gospodarczego.

Ustawa zmieniająca wprowadza z dniem 1 stycznia 2016 r. zmiany w przepisach ustawy o VAT w zakresie proporcji odliczania podatku przez podatników prowadzących działalność mieszaną (tj. działalność gospodarczą w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług oraz działalność niemającą charakteru gospodarczego).

Celem wprowadzanych zmian w powyższym zakresie jest dostosowanie przepisów ustawy o VAT do orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) poprzez określenie proporcji (przy odliczaniu VAT) w odniesieniu do towarów i usług wykorzystywanych dla celów mieszanych, tj. w szczególności do wyroku TSUE w sprawie C-511/10 w powiązaniu z wyrokiem w sprawie C-437/06 w zakresie zaproponowania przykładowych metod służących odliczaniu VAT w odniesieniu do towarów i usług wykorzystywanych do celów mieszanych (podlegających i niepodlegających systemowi VAT). Podkreślić należy, że orzecznictwo TSUE należy do dorobku prawnego Unii Europejskiej i musi być respektowane przez Państwa Członkowskie.

Stan prawny obowiązujący do końca roku 2015

Obecnie w ustawie o VAT obowiązuje ogólny przepis, który zezwala na odliczenie podatku w związku z działalnością opodatkowaną (art. 86 ust. 1), który od 2011 r. został wzmocniony regulacją (ust. 7b), zgodnie z którą w przypadku gdy nieruchomość stanowiąca majątek przedsiębiorstwa wykorzystywana jest zarówno do celów związanych z działalnością gospodarczą, jak również do celów prywatnych oraz celów działalności nieobjętej systemem VAT (w przypadku gdy nie jest możliwe przyporządkowanie podatku do poszczególnych typów działalności), podatnikowi przysługuje uprawnienie do odliczenia podatku wyłącznie w części w jakiej dana nieruchomość wykorzystywana jest do celów związanych z działalnością gospodarczą.

W obecnych przepisach nie zostały natomiast zawarte kryteria służące ustaleniu proporcjonalnej części podatku naliczonego do odliczenia w przypadku wykorzystywania przez podatników towarów i usług do celów działalności mieszanej, w przypadku gdy nie jest możliwe bezpośrednio przyporządkowanie podatku do poszczególnych rodzajów działalności.

¹ Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, z późn. zm.

² Dz. U. poz. 605.

Nie oznacza to jednak, że możliwe jest całkowite odliczenie podatku w takim przypadku (również w zakresie związanym z działalnością inną niż działalność gospodarcza w rozumieniu ustawy o VAT).

W konsekwencji podatnik jest obowiązany do ustalenia sposobu określenia proporcji (zarówno w przypadku nabycia nieruchomości, jak i nabycia pozostałych towarów i usług), przy czym z przepisów nie wynika wprost, aby sposób ten musiał najlepiej odzwierciedlać specyfikę działalności danego podatnika (takie wnioski mogłyby wynikać jedynie z zastosowania wykładni prounijnej). Wybór metody podziału podatku naliczonego związanego z działalnością gospodarczą oraz działalnością „pozawatowską” należy zatem do podatnika, który przy wyborze metody powinien mieć na uwadze prounijną wykładnię przepisów. Stanowisko takie zostało potwierdzone m.in. przez Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu w wyroku z dnia 24 lipca 2014 r. (sygn. akt I SA/Wr 754/14).

Stan prawny od 1 stycznia 2016 r.

Ustawa zmieniająca wprowadza do ustawy o VAT (poprzez dodanie w art. 86 ust. 2a – 2h) zasady dotyczące wyliczania stosownego współczynnika (proporcji) umożliwiającego odliczenie podatku naliczonego w prawidłowej wysokości w odniesieniu do nabywanych towarów i usług wykorzystywanych do celów mieszanych (jak wskazano wyżej obowiązek wyliczania takiego współczynnika wynika z już obecnie obowiązujących regulacji), w tym proponuje przykładowe metody służące proporcjonalnemu odliczaniu VAT.

W przypadku nabycia towarów i usług wykorzystywanych zarówno do celów wykonywanej przez podatnika działalności gospodarczej, jak i do celów innych niż działalność gospodarcza, z wyjątkiem celów osobistych, do których ma zastosowanie art. 7 ust. 2 i art. 8 ust. 2 ustawy o VAT, oraz celów, o których mowa w art. 8 ust. 5 ustawy – w przypadku, o którym mowa w tym przepisie, gdy przypisanie tych towarów i usług w całości do działalności gospodarczej podatnika nie jest możliwe, kwotę podatku naliczonego oblicza się zgodnie ze sposobem określenia zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej.

W przypadku gdy u takiego podatnika możliwe jest bezpośrednie przypisanie towarów i usług do działalności gospodarczej, wówczas nie musi on wyliczać współczynnika.

Cele prowadzonej działalności gospodarczej należy rozpatrywać w kontekście definicji działalności gospodarczej, określonej przepisami art. 15 ust. 2 i 3 ustawy o VAT. Mieszczą się tutaj również działania czy sytuacje występujące w ramach działalności gospodarczej, jednakże nie generujące opodatkowania podatkiem VAT, przykładowo otrzymanie odszkodowań umownych czy odsetek za nieterminowe dokonywanie płatności od kontrahentów, sprzedaż wierzytelności „trudnych”, itp.

Natomiast przez cele inne rozumie się sferę działalności danego podmiotu niebędącą działalnością gospodarczą w rozumieniu art. 15 ust. 2 i 3 ustawy o VAT (przykładowo działalność podmiotu w charakterze organu władzy czy nieodpłatną działalność statutową), a także cele prywatne, z definicji niemające związku z działalnością gospodarczą podatnika.

Podkreślić należy, że podatnicy, którzy prowadzą wyłącznie działalność gospodarczą w rozumieniu ustawy o VAT, nie będą stosowali współczynnika, o którym mowa w ww. art. 86 ust. 2a ustawy o VAT. Obowiązek wydzielenia podatku naliczonego przy zastosowaniu ww. współczynnika dotyczy bowiem tylko wąskiej grupy podatników, którzy poza działalnością gospodarczą w rozumieniu ustawy o VAT wykonują również działalność nieobjętą systemem VAT (np. jako organ władzy publicznej) i nie jest możliwe bezpośrednie przyporządkowanie podatku naliczonego do każdego z tych typów działalności. Powyższe

zapewnia realizację zasady neutralności podatku VAT, która uniemożliwia odliczenie podatku w związku z działalnością nieobjętą systemem VAT.

Ustawa o VAT w art. 86 ust. 2b precyzuje, kiedy sposób określenia proporcji najbardziej odpowiada specyficie wykonywanej przez podatnika działalności i dokonywanych przez niego nabyć. Zgodnie bowiem z ww. przepisem ustawy, sposób określenia proporcji najbardziej odpowiada specyficie wykonywanej przez podatnika działalności i dokonywanych przez niego nabyć, jeżeli zapewnia dokonanie obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego wyłącznie w odniesieniu do części kwoty podatku naliczonego proporcjonalnie przypadającej na wykonywane w ramach działalności gospodarczej czynności opodatkowane oraz obiektywnie odzwierciedla część wydatków przypadającą odpowiednio na działalność gospodarczą oraz na cele inne niż działalność gospodarcza, z wyjątkiem celów osobistych, do których ma zastosowanie art. 7 ust. 2 i art. 8 ust. 2, oraz celów, o których mowa w art. 8 ust. 5 – w przypadku, o którym mowa w tym przepisie, gdy przypisanie tych wydatków w całości do działalności gospodarczej nie jest możliwe.

Ustawa wskazuje również dane, które podatnicy mogą wykorzystać przy wyborze sposobu określenia proporcji (art. 86 ust. 2c).

II. Omówienie przepisów projektowanego rozporządzenia

Projektowane rozporządzenie określa (**§ 1 projektu**) w przypadku niektórych podatników sposób określenia zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej, uznany za najbardziej odpowiadający specyficie wykonywanej przez tych podatników działalności i dokonywanych przez nich nabyć („sposób określenia proporcji”) oraz wskazuje dane, na podstawie których jest obliczana kwota podatku naliczonego z wykorzystaniem tego sposobu określenia proporcji.

Rozporządzenie dotyczy:

- jednostek samorządu terytorialnego,
- samorządowych instytucji kultury (dalej: samorządowe IK),
- państwowych instytucji kultury (dalej: państwowe IK),
- uczelni publicznych, oraz
- instytutów badawczych.

Wybór podmiotów, dla których w projektowanym rozporządzeniu wprowadza się sposób określenia proporcji, wynika z charakteru prowadzonej przez nie działalności podlegającej szczególnemu reżimowi publicznoprawnemu, umożliwiającemu wskazanie w ich przypadku danych, które mogą wykorzystać, aby wyliczony przez nie sposób określenia proporcji w optymalnym zakresie najbardziej odpowiadał specyficie wykonywanej przez te podmioty działalności i dokonywanych nabyć (vide również część III. Uwagi końcowe). Należy mieć na uwadze, że podmioty objęte projektowanym rozporządzeniem zostały powołane w celu realizacji szczególnych zadań (np. w charakterze władczym). Niektóre z realizowanych przez nie zadań spełniają przesłanki do uznania ich za działalność gospodarczą w rozumieniu ustawy o VAT (nie stanowi to jednak z reguły celu samego w sobie, ale jest niejako efektem ubocznym, wynikającym z charakteru zadań realizowanych przez te podmioty). W przypadku jednostek sektora finansów publicznych objęto projektowanym rozporządzeniem te

z podmiotów, u których zakres czynności spełniających przesłanki do uznania za działalność gospodarczą, jest na tyle istotny, iż zasadne jest wskazanie dla nich metody, która zapewni tym podmiotom pewność prawną. Tym samym zrezygnowano z wskazywania w projekcie rozporządzenia metody dla państwowych jednostek budżetowych, które zostały powołane do realizacji zadań niemieszczących się w definicji działalności gospodarczej (jako organ władzy). U tych jednostek mogą co prawda wystąpić sporadycznie czynności opodatkowane VAT-em (np. wynajem powierzchni na kiosk czy bufet), jednakże zasadniczo nie korzystają one z prawa do odliczania VAT. Ciężary administracyjne ewentualnej obsługi odliczania VAT nie znajdują zatem tutaj uzasadnienia w świetle nałożonego na te jednostki obowiązku odprowadzania wszelkich dochodów do budżetu państwa. W przypadku samorządowych jednostek budżetowych zakres działalności objętej VAT-em jest nieporównywalnie większy, zatem zasadne jest ich objęcie projektowanym rozporządzeniem.

W projekcie rozporządzenia nie wprowadza się metody dla instytucji gospodarki budżetowej, które są jednostkami sektora finansów publicznych tworzonymi w celu realizacji zadań publicznych, jednakże odpłatnie wykonują wyodrębnione zadania. Instytucja gospodarki budżetowej może być utworzona przez:

- 1) ministra lub Szefa Kancelarii Prezesa Rady Ministrów, za zgodą Rady Ministrów, udzieloną na jego wniosek;
- 2) organ lub kierownika jednostki (np. Kancelarii Senatu, Kancelarii Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej, Trybunału Konstytucyjnego, Najwyższej Izby Kontroli, Sądu Najwyższego), jako organu wykonującego funkcje organu założycielskiego.

W przypadku tych instytucji będziemy mieli do czynienia zasadniczo z realizacją zadań mieszczących się w zakresie działalności gospodarczej w rozumieniu VAT, nie wystąpi tym samym u nich z reguły konieczność obliczania kwoty podatku naliczonego zgodnie z zasadami wskazanymi w art. 86 ust. 2a-2h ustawy o VAT.

Wskazanie dla podmiotów wymienionych w projektowanym rozporządzeniu sposobu określenia proporcji uznanego w ich przypadku za najbardziej odpowiadający specyfice wykonywanej przez tych podatników działalności i dokonywanych przez nich nabyć ułatwi im określenie najwłaściwszego, biorąc pod uwagę specyfikę ich działalności i dokonywanych nabyć, sposobu obliczenia podatku podlegającego odliczeniu. Celem ww. sposobu zaproponowanego w projektowanym rozporządzeniu jest przede wszystkim zagwarantowanie pewności prawa tym podmiotom. Pozwoli to także zminimalizować ewentualne przyszłe spory z organami podatkowymi na gruncie rozliczania podatku naliczonego. Podkreślenia jednak wymaga, że zgodnie z zapisem ustawowym (art. 86 ust. 2h ustawy o VAT), podatnicy którym dedykowane jest to rozporządzenie nie muszą stosować zawartych w nim zapisów i mogą stosować inny – bardziej w ich ocenie – reprezentatywny sposób określenia proporcji, przy czym rezygnując ze stosowania przepisów rozporządzenia nie skorzystają z pewności prawa gwarantowanej tym aktem.

W **§ 2 projektu** rozporządzenia zawarty został słowniczek pojęć, którymi posługuje się projektowany akt wykonawczy.

Przez podatek, o którym mowa w projekcie rozporządzenia, rozumie się podatek od towarów i usług (**§ 2 pkt 3 projektu**).

W projektowanym natomiast **§ 2 pkt 4 projektu** rozporządzenia zdefiniowano pojęcie obrotu jako podstawy opodatkowania, o której mowa w art. 29a, art. 32, art. 119 oraz art. 120 ust. 4 i 5 ustawy o VAT, w zakresie:

a) dokonywanych przez podatników:

- odpłatnych dostaw towarów na terytorium kraju,
- odpłatnego świadczenia usług na terytorium kraju,
- eksportu towarów,
- wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów,

b) odpłatnych dostaw towarów lub świadczenia usług poza terytorium kraju, które podlegałyby opodatkowaniu podatkiem gdyby były wykonywane na terytorium kraju.

Do obrotu nie będą natomiast wliczane przypadki, gdy dany podmiot będzie podatnikiem na podstawie art. 17 ustawy o VAT, tj. będzie tylko zobowiązany jako nabywca – na podstawie przepisów ustawy - do rozliczenia podatku z tytułu danej transakcji.

Zgodnie z przepisami, do których odsyła ww. definicja, do podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług nie wlicza się kwoty tego podatku (vide: przykładowo art. 29a ust. 6 pkt 1 ustawy o VAT).

Na potrzeby projektowanego rozporządzenia wprowadzono również definicję urzędu obsługującego jednostkę samorządu terytorialnego, jednostki budżetowej oraz zakładu budżetowego (§ 2 pkt 5-7 projektu).

Przez urząd obsługujący jednostkę samorządu terytorialnego rozumie się urząd obsługujący jednostkę samorządu terytorialnego, działający w formie samorządowej jednostki budżetowej. Przez jednostkę budżetową będzie rozumiana utworzona przez jednostkę samorządu terytorialnego samorządowa jednostka budżetowa. Natomiast przez zakład budżetowy będzie rozumiany utworzony przez jednostkę samorządu terytorialnego samorządowy zakład budżetowy.

W słowniku zdefiniowano również pojęcie jednostek organizacyjnych jednostki samorządu terytorialnego (§ 2 pkt 8 projektu), przez które należy rozumieć: urząd obsługujący jednostkę samorządu terytorialnego, samorządową jednostkę budżetową oraz samorządowy zakład budżetowy.

Do słowniczka zostały również wprowadzone definicje dochodów i przychodów bazujące na terminologii ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych³, zwanej dalej „ustawą o finansach publicznych” (§ 2 pkt 9-13 projektu), która jest podstawą gospodarki finansowej wszystkich jednostek sektora finansów publicznych, w tym jednostek samorządu terytorialnego. Wprowadzenie zaproponowanych definicji ma zapewnić w miarę proste wyliczenie proporcji na podstawie danych wynikających ze sprawozdań z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego oraz poszczególnych planów finansowych utworzonych przez nią jednostek, jak również ze sprawozdań z wykonania planów finansowych pozostałych podmiotów sektora finansów publicznych objętych projektowanym rozporządzeniem.

Przez dochody wykonane urzędu obsługującego jednostkę samorządu terytorialnego – rozumie się dochody obejmujące dochody publiczne w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, środki pochodzące z budżetu Unii Europejskiej oraz środki pochodzące ze źródeł zagranicznych, w rozumieniu ustawy o finansach publicznych – wynikające ze sprawozdania rocznego z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego (§ 2 pkt 9 projektu).

³ Dz. U. z 2013 r. poz. 885, z późn. zm.

Z dochodów tych wyłączone zostały: dochody, o których mowa w art. 5 ust. 2 pkt 4 lit. b-d i pkt 5 ustawy o finansach publicznych (tj. odsetki od środków na rachunkach bankowych, odsetki od udzielonych pożyczek i od posiadanych papierów wartościowych, dywidendy z tytułu posiadanych praw majątkowych, spadki, zapisy i darowizny w postaci pieniężnej na rzecz jednostek sektora finansów publicznych).

Dochody wykonane urzędu obsługującego JST zostały również pomniejszone o następujące kategorie:

- zwrot różnicy podatku VAT, o której mowa w art. 87 ust. 1 ustawy o VAT (tj. nadwyżki podatku naliczonego nad podatkiem należnym w danym okresie rozliczeniowym) lub zwrot kwoty podatku naliczonego, o której mowa w art. 86 ust. 8 pkt 1 ustawy o VAT; bez znaczenia będzie tutaj pozostawała przyczyna zwrotu podatku VAT z urzędu skarbowego (zmniejszenie należnego podatku VAT, czy też zwiększenie naliczonego podatku VAT). Dla celów tego wyłączenia istotny jest jedynie fakt wystąpienia nadwyżki podlegającej zwrotowi. Kwota wykazywana jako kwota do przeniesienia nie będzie zmniejszać dochodu urzędu obsługującego JST.
- dochody wykonane JB (tj. samorządowej JB, innej niż urząd obsługujący JST) powiększone o kwotę stanowiącą równowartość środków przeznaczonych na wypłatę przez tę jednostkę na podstawie odrębnych przepisów zasiłków, zapomóg i innych świadczeń o podobnym charakterze na rzecz osób fizycznych, celem realizacji zadań JST (definicja dochodów wykonanych samorządowej JB zawarta jest w § 2 pkt 8 projektu). Zasadność wyłączenia z definicji dochodów wykonanych urzędu obsługującego JST kwoty stanowiącej równowartość środków przeznaczonych na wypłatę przez samorządową JB zasiłków, zapomóg i innych świadczeń o podobnym charakterze na rzecz osób fizycznych (kwota tych środków nie mieści się w definicji dochodów wykonanych samorządowej JB) wynika z faktu, że środki te są również przeznaczane na zasilenie samorządowych JB, celem realizacji przez nie zadań JST, a zatem nie powinny być ujmowane w proporcji wyliczonej dla urzędu obsługującego JST. Kwota stanowiąca równowartość pozostałych środków przeznaczonych na zasilenie samorządowych JB celem realizacji zadań JST jest objęta definicją dochodów wykonanych samorządowej JB, co oznacza, że również będzie pomniejszać dochody wykonane urzędu obsługującego JST.
- środki finansowe pozostające na wydzielonym rachunku, o którym mowa w art. 223 ust. 1 ustawy o finansach publicznych, odprowadzone na rachunek budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Środki te zostały bowiem „wypracowane” przez samorządowe JB prowadzące działalność określoną w ustawie z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty⁴ i w związku z tym powinny być uwzględniane przy wyliczaniu proporcji dla tych jednostek; odprowadzenie tych środków na rachunek budżetu JST, stosownie do art. 223 ust. 4 ustawy o finansach publicznych, nie powinno mieć zatem wpływu na proporcję wyliczaną dla urzędu obsługującego JST;
- wpłaty nadwyżki środków obrotowych samorządowego ZB do budżetu JST (środki te były uwzględnione w proporcji samorządowych ZB, w związku z tym nie powinny mieć wpływu na wielkość proporcji ustalonej dla urzędu);
- kwoty stanowiące równowartość środków innych niż stanowiące zapłatę, o której mowa w art. 29a ust. 1 ustawy, przekazane samorządowym ZB, innym jednostkom sektora finansów publicznych oraz innym osobom prawnym lub jednostkom organizacyjnym

⁴ Dz. U. z 2004 r. Nr 256 poz. 2572, z późn zm.

nieposiadającym osobowości prawnej, z wyjątkiem kwot, które zostały zwrócone, celem realizacji przez te podmioty zadań jednostki samorządu terytorialnego.

Z definicji dochodów wykonanych urzędu obsługującego JST, poza dotacjami przekazywanymi do samorządowych zakładów budżetowych i innych jednostek sektora finansów publicznych wymienionych w art. 9 ustawy o finansach publicznych, będą wyłączone również środki (dotacje) przekazywane do innych podmiotów, celem realizacji przez nie zadań JST, przy czym przez zadania JST należy rozumieć zarówno zadania własne JST, jak również zadania zlecone JST.

Definicja dochodów wykonanych urzędu obsługującego JST nie będzie np. obejmować dotacji i innych środków przekazanych na rzecz innych jednostek samorządu terytorialnego i związków jednostek samorządu terytorialnego (art. 220 ust. 1 ustawy o finansach publicznych), o ile redystrybucja tych środków służy szeroko rozumianej realizacji zadań JST.

Jednocześnie należy wskazać, że kwota stanowiąca równowartość środków (dotacji) przekazanych przez JST innym podmiotom, która będzie pomniejszała dochody urzędu obsługującego JST, będzie korygowana (pomniejszana) o kwoty środków (dotacji), które zostały zwrócone JST (w tym będzie to dotyczyło również zwrotu w danym roku kwot, które zostały przekazane w latach poprzednich).

Środki wyłączone z definicji dochodów wykonanych urzędu obsługującego JST powinny być zasadniczo uwzględniane przy wyliczaniu proporcji przez podmioty, które wykorzystują te środki dla realizacji zadań JST, o ile będą one wykorzystywać metodę „dochodową” przy obliczaniu kwoty podatku naliczonego podlegającego odliczeniu w przypadku wykonywania czynności o charakterze mieszanym, gdy nie istnieje możliwość bezpośredniego przyporządkowania podatku naliczonego w całości do działalności gospodarczej.

O czym już była mowa powyżej kwoty stanowiące równowartość środków przeznaczonych na zasilenie samorządowych JB celem realizacji przez te podmioty zadań JST (tj. kwoty środków zasilających samorządowe JB pochodzących z dochodów własnych JST lub z otrzymanych przez JST np. dotacji czy subwencji, z których są pokrywane wydatki samorządowych JB), będą wyłączone z dochodów wykonanych urzędu obsługującego JST na podstawie § 2 pkt 9 lit c. projektu. Środki te będą uwzględniane w wyliczaniu proporcji samorządowych JB budżetowych.

- odszkodowania należne JST, pomniejszone o kwoty odszkodowań stanowiących zapłatę, o której mowa art. 29a ust. 1 ustawy o VAT (odszkodowania niestanowiące zapłaty z tytułu dostawy towarów czy świadczenia usług w rozumieniu ustawy o VAT nie będą wliczane do obrotu w liczniku proporcji, w związku z tym celem zapewnienia symetrii należy pominąć je również w mianowniku proporcji, czemu służy ich wyłączenie z definicji dochodów urzędu obsługującego JST).

Wskazać należy, że dochody wykonane urzędu obsługującego JST obejmują dochody wynikające z realizacji zadań jednostki samorządu terytorialnego jako organu władzy oraz realizacji zadań urzędu jako samorządowej jednostki budżetowej.

W świetle przepisów o finansach publicznych prawo do dochodów ustawowo przysługuje jednostce samorządu terytorialnego. Podkreślenia zatem wymaga, że definicja dochodów wykonanych urzędu obsługującego JST zawarta w projektowanym przepisie § 2 pkt 9 została utworzona wyłącznie na potrzeby projektowanego rozporządzenia, w którym przyjęto konstrukcję, że sposób określenia proporcji będzie odrębnie ustalany dla poszczególnych

jednostek organizacyjnych JST (przyczynę posłużenia się kategorią dochodów w celu wyliczenia proporcji dla jednostek organizacyjnych JST omówiono szerzej w dalszej części uzasadnienia).

Wyłączenie wymienionych tytułów z dochodów wykonanych urzędu obsługującego JST ma na celu „oczyszczenie” kwoty dochodów przyjmowanej do wyliczenia proporcji z danych, które będą zniekształcać tę proporcję (w tym celu proponuje się nie obejmować tym pojęciem m.in. kwot, które są przekazywane innym jednostkom organizacyjnym i będą ujęte przez te jednostki przy wyliczaniu proporcji). Również przy definiowaniu „kategorii” dochodów (przychodów) dla pozostałych jednostek przyjęto założenie przyjmowania do wyliczeń kwot zrealizowanych przez te jednostki (przypisanych do tych jednostek).

W § 2 pkt 10 projektowanego rozporządzenia wskazano, że przez dochody wykonane jednostki budżetowej (tj. samorządowej JB) rozumie się dochody obejmujące dochody publiczne w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, z wyjątkiem dochodów, o których mowa w art. 5 ust. 2 pkt 4 lit. b-d i pkt 5 ustawy o finansach publicznych, środki pochodzące z budżetu Unii Europejskiej oraz środki pochodzące ze źródeł zagranicznych, w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, zrealizowane lub otrzymane przez tę jednostkę, wynikające ze sprawozdania z wykonania:

a) planu finansowego samorządowej jednostki budżetowej, oraz

b) planu dochodów i wydatków zgromadzonych na wydzielonym rachunku, o którym mowa w art. 223 ust. 1 ustawy o finansach publicznych, jeżeli dana jednostka budżetowa prowadzi taki rachunek

- powiększone o kwotę stanowiącą równowartość środków przeznaczonych na zasilenie tej jednostki celem realizacji przypisanych jej zadań jednostki samorządu terytorialnego, z wyjątkiem środków przeznaczonych na wypłatę na podstawie odrębnych przepisów zasiłków, zapomóg i innych świadczeń o podobnym charakterze na rzecz osób fizycznych.

Również definicja dochodów wykonanych samorządowej JB została wprowadzona wyłącznie na potrzeby projektowanego rozporządzenia (w tym przyjętej w nim koncepcji odrębnego określania proporcji przez wymienione w projekcie jednostki organizacyjne JST). W związku z tym definicja dochodów wykonanych samorządowej JB ma obejmować kwotowo tę część dochodów JST, które są efektem działalności samorządowej JB (zostały zrealizowane przez tę jednostkę). W definicji dochodów wykonanych samorządowej JB będą się mieścić również dochody obejmujące np. otrzymane środki z budżetu Unii Europejskiej (np. w planie finansowym wojewódzkiej JB, innej niż urząd marszałkowski, mogą być ujmowane dotacje związane z realizacją programów operacyjnych – art. 249 ust. 5 ustawy o finansach publicznych – przykładem takiej jednostki może być Mazowiecka Jednostka Wdrażania Programów Unijnych). Definicja dochodów wykonanych samorządowej JB obejmuje również środki, którymi została ta jednostka zasilona z budżetu JST, celem realizacji przypisanych jej zadań JST, z wyjątkiem środków przeznaczonych na wypłatę zgodnie z odrębnymi przepisami zasiłków, zapomóg lub innych świadczeń o podobnym charakterze na rzecz osób fizycznych. Będą się tu mieścić np. zasiłki, zapomogi, lub inne świadczenia o podobnym charakterze na rzecz osób fizycznych, które są przyznawane (w związku z realizacją zadań JST) na podstawie przepisów ustawy z dnia 12 marca 2004 r. o pomocy społecznej⁵ lub ustawy z dnia 28 listopada 2013 r. o świadczeniach rodzinnych⁶.

⁵ Dz. U. z 2015 r. poz. 163, z późn. zm.

⁶ Dz. U. z 2015 r. poz. 114, z późn. zm.

Przez przychody wykonane zakładu budżetowego (§ 2 pkt 11 projektu) rozumie się przychody samorządowego zakładu budżetowego w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, w tym dotacje przekazane temu zakładowi z budżetu jednostki samorządu terytorialnego, pomniejszone o kwoty dotacji, które zostały zwrócone, wynikające ze sprawozdania z wykonania planu finansowego, z których zakład ten pokrywał koszty swojej działalności wykonując przypisane mu zadania jednostki samorządu terytorialnego, z wyjątkiem odsetek od środków na rachunkach bankowych zaliczonych do przychodów z mienia tego zakładu budżetowego oraz odszkodowań należnych temu zakładowi innych niż odszkodowania stanowiące zapłatę, o której mowa art. 29a ust. 1 ustawy o VAT.

W § 2 pkt 12 **projektowanego rozporządzenia** wskazano, że przez przychody wykonane samorządowej instytucji kultury rozumie się przychody samorządowej instytucji kultury w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, w tym dotacje przekazane tej instytucji z budżetu jednostki samorządu terytorialnego, pomniejszone o kwoty zwróconych dotacji, o odsetki od środków na rachunkach bankowych zaliczonych do przychodów z mienia tej instytucji oraz o odszkodowania należne tej instytucji inne niż odszkodowania stanowiące zapłatę, o której mowa w art. 29a ust. 1 ustawy o VAT – wynikające ze sprawozdania rocznego z wykonania planu finansowego, z których instytucja ta pokrywała koszty swojej działalności wykonując przypisane jej zadania jednostki samorządu terytorialnego.

Natomiast przez przychody wykonane państwowej instytucji kultury (§ 2 pkt 13 **projektowanego rozporządzenia**) rozumie się przychody państwowej instytucji kultury w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, w tym przekazane tej instytucji dotacje, pomniejszone o kwoty zwróconych dotacji, o odsetki od środków na rachunkach bankowych zaliczonych do przychodów z mienia tej instytucji oraz o odszkodowania należne tej instytucji inne niż odszkodowania stanowiące zapłatę, o której mowa w art. 29a ust. 1 ustawy o VAT – wynikające ze sprawozdania rocznego z wykonania planu finansowego, z których instytucja ta pokrywała koszty swojej działalności wykonując przypisane jej zadania.

ZASADY USTALANIA SPOSOBU OKREŚLENIA PROPORCJI W PRZYPADKU JEDNOSTEK SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

W § 3 ust. 1 projektu ww. rozporządzenia uregulowano podstawową zasadę odnoszącą się do sposobu określenia proporcji przez JST.

W przypadku JST sposób określenia proporcji, uznany za najbardziej odpowiadający specyfice wykonywanej przez nią działalności i dokonywanych przez nią nabyć, proponuje się ustalać odrębnie dla urzędu obsługującego JST oraz każdej z utworzonych przez JST jednostek organizacyjnych realizujących jej zadania. Oznacza to, że w przypadku JST nie będzie ustalany jeden „całościowy” sposób określenia proporcji dla tej jednostki jako osoby prawnej, tylko będą ustalane odrębnie sposoby określenia proporcji dla jej poszczególnych jednostek organizacyjnych. W konsekwencji odrębnie będzie ustalany sposób wyliczania proporcji obsługującego jednostkę samorządu terytorialnego jako osobę prawną urzędu działającego w formie samorządowej JB (tj. urzędu gminy, urzędu miasta, starostwa powiatowego oraz urzędu marszałkowskiego), odrębnie dla pozostałych samorządowych JB oraz odrębnie dla samorządowych ZB.

Zasada ta znajdzie zastosowanie niezależnie od rozstrzygnięcia, jakie zapadło w sprawie C-276/14 Gmina Wrocław, gdzie TSUE nie uznał odrębności na gruncie VAT gminnej jednostki budżetowej, z uwagi na brak spełnienia kryterium samodzielności. Ponadto

z ustnego uzasadnienia – do uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego w składzie siedmiu sędziów z dnia 26 października 2015 r. sygn. I FPS 4/15, wynika, że również gminne zakłady budżetowe nie mogą być uznane za odrębnego od gminy podatnika VAT (zostaną one zatem objęte planowanym obowiązkowym „scenzalizowaniem” rozliczeń w podatku VAT w samorządach).

Zatem, pomimo że JST i obsługujące ją samorządowe JB są jednym podatnikiem, to i tak JST będzie rozliczała koszty ogólne każdej z utworzonych przez siebie jednostek organizacyjnych według sposobu określenia proporcji ustalonej dla tej jednostki organizacyjnej. Dotyczy to również samorządowych zakładów budżetowych. Takie rozwiązanie będzie w miarę proste w stosowaniu, ponieważ opiera się na księgowości (rachunkowości), którą obowiązkowo sporządza się dla każdej jednostki organizacyjnej JST, zgodnie z ustawą o finansach publicznych. Sprawozdania te są później „włączane” do sprawozdań rocznych całej JST. Taka metoda gwarantuje najbardziej dokładne przyporządkowanie podatku naliczonego do działalności gospodarczej i nawet mimo uznania przez TSUE gminy ze wszystkimi jej jednostkami organizacyjnymi za jednego podatnika, znajduje pośrednio oparcie w przepisach dyrektywy 2006/112/WE⁷. Zgodnie bowiem z art. 173 ust. 2 lit. a) i b) dyrektywy 2006/112/WE państwa członkowskie mogą zarówno zezwolić jak i zobowiązać podatników do określania proporcji, według której następuje odliczenie podatku naliczonego, osobno dla każdego sektora jego działalności. Warunkiem wprowadzenia takiej regulacji jest prowadzenie dla każdego z tych sektorów osobnej księgowości. Przepis ten odnosi się co prawda do wyliczania proporcji podatku podlegającego odliczeniu w odniesieniu do towarów i usług wykorzystywanych przez podatnika do wykonywania w ramach działalności gospodarczej transakcji dających prawo do odliczenia jak i transakcji niedających prawa do odliczenia (zwolnionych z VAT), jednakże nie ma przeszkód, aby zastosować takie rozwiązanie do wyliczenia proporcji podatku podlegającego odliczeniu w odniesieniu do towarów i usług wykorzystywanych przez podatnika do działalności gospodarczej oraz działalności poza VAT. Skoro bowiem dyrektywa 2006/112/WE przy czynnościach o charakterze mieszanym (działalność gospodarcza opodatkowana i zwolniona) narzuca metodę obrotową, dopuszczając także stosowanie jej sektorowo, trudno uznać za niewpisujące się w prawo unijne zastosowanie takiego samego klucza do czynności mieszanych o innym charakterze, obejmujących działalność gospodarczą i działalność poza VAT. Rozwiązanie takie gwarantuje bowiem, że odliczenie podatku nastąpi wyłącznie w odniesieniu do działalności gospodarczej.

Stosowanie zasad wskazanych w art. 86 ust. 2a-2h ustawy o VAT u podmiotów, które prowadzą działalność o charakterze mieszanym (tj. działalność gospodarczą i działalność nieobjętą systemem VAT) – jak już wcześniej wskazano – będzie konieczne w zakresie, w jakim nie jest możliwe bezpośrednie przyporządkowanie podatku naliczonego w całości do działalności gospodarczej. Będzie to zatem dotyczyło co do zasady kosztów ogólnych ponoszonych na obie działalności (w przypadku innych wydatków, które podatek będzie w stanie przyporządkować do opodatkowanej działalności gospodarczej, podatek naliczony będzie podlegał odliczeniu w całości).

Należy podkreślić, że wybrany przez podatników sposób określenia proporcji powinien odpowiadać najbardziej specyficznie prowadzonej działalności i dokonywanych nabyć, tj. zapewniać odliczenie podatku wyłącznie w odniesieniu do części kwoty podatku naliczonego proporcjonalnie przypadającej na wykonywane w ramach działalności

⁷ Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, str. 1, z późn. zm. – dalej dyrektywa 2006/112/WE.

gospodarczej czynności opodatkowane oraz obiektywnie odzwierciedlać część wydatków przypadającą odpowiednio na działalność gospodarczą oraz na cele inne niż działalność gospodarcza – w przypadku gdy przypisanie tych wydatków w całości do działalności gospodarczej nie jest możliwe.

W przypadku jednostki samorządu terytorialnego, na którą przepisy nakładają realizację określonych zadań i która realizuje te zadania przy pomocy urzędu oraz powołuje w tym celu odpowiednie jednostki organizacyjne (samorządowe JB i samorządowe ZB) - uzasadnione jest – pomimo że podatnikiem podatku VAT jest jednostka samorządu terytorialnego – wyliczenie kwoty podatku naliczonego podlegającego odliczeniu przez JST, w oparciu o sposoby określenia proporcji obliczone odrębnie dla wskazanych podmiotów. Każda z tych jednostek w oparciu o wysokość zrealizowanego przez nią obrotu z działalności gospodarczej, odniesionego do zrealizowanych dochodów/przychodów, ustali reprezentatywny dla niej wskaźnik, który posłuży do wyliczenia podatku naliczonego. Zapewni to najlepiej realizację wymogu ustawowego, aby odliczenie podatku następowało wyłącznie w odniesieniu do opodatkowanej VAT-em działalności gospodarczej.

Wyliczenie podatku naliczonego na podstawie proporcji ogólnej wyznaczonej dla całej JST może istotnie zakłócić realizację wymogu ustawowego. Może bowiem dojść do wygenerowania dla całej JST proporcji ogólnej na poziomie znacznie wyższym niż w większości jednostek organizacyjnych (np. 20%), co będzie przykładowo związane z przyjęciem do wyliczeń obrotów z działalności gospodarczej uzyskanych przez zakłady budżetowe, które zważywszy na specyfikę realizowanych przez nie zadań, mogą osiągać obroty jedynie z działalności gospodarczej lub bliskie 100% z tej działalności. Zastosowanie tak wyznaczonej proporcji (20%) do jednostki, dla której - w przypadku przyjęcia zasady odrębnego określania proporcji - wskaźnik ten byłby z jednej strony znikomy (np. 3%) lub też z drugiej byłby praktycznie zbliżony do 100% (np. 98%), istotnie zmniejsza (odpowiednio zawyża lub zaniża) kwotę podatku podlegającego odliczeniu, która jest nieadekwatna do obrotów z działalności gospodarczej zrealizowanej przez tę jednostkę. Metoda odrębnego określania proporcji dla poszczególnych jednostek organizacyjnych JST eliminuje wskazane wady.

Podkreślenie jednak wymaga, że jeżeli:

- **dana jednostka organizacyjna JST – samorządowa JB lub samorządowy ZB – świadczy wyłącznie czynności w ramach działalności gospodarczej, lub**
- **wyłącznie czynności pozostające poza działalnością gospodarczą, lub**
- **ponoszone przez taką jednostkę wydatki można bezpośrednio przypisać działalności gospodarczej lub działalności pozostającej poza VAT**

nie ma konieczności wyliczania dla takiej jednostki organizacyjnej proporcji, tym samym nie znajdzie zastosowania w odniesieniu do niej metoda proponowana w niniejszym rozporządzeniu.

Reasumując, proponowane w projekcie rozporządzenia systemowe rozwiązanie (zgodnie z którym w przypadku JST sposób określenia proporcji będzie ustalany odrębnie dla każdej z utworzonych przez JST jednostek organizacyjnych – „sektorów”, które realizują jej zadania) odpowiada najbardziej specyficznie wykonywanej przez JST działalności i dokonywanych przez nią nabyć (niezależnie od uznania przez TSUE gminy ze wszystkimi jej jednostkami organizacyjnymi za jednego podatnika) oraz znajduje oparcie w prawie unijnym (spełniony jest warunek prowadzenia osobnej księgowości dla każdej jednostki organizacyjnej JST, wynikający z systematyki ustawy o finansach publicznych).

Przy pomocy zaproponowanego sposobu wyliczania proporcji dana jednostka organizacyjna JST – świadcząca czynności zarówno w ramach działalności gospodarczej, jak i poza taką działalnością – wyliczy matematycznie wysokość proporcji, przy zastosowaniu której będzie dokonywać wstępnego rozdziału podatku naliczonego od wydatków tylko przez nią faktycznie ponoszonych (lub do niej przypisanych), jednak wyłącznie takich, które są związane równocześnie z czynnościami mieszczącymi się w pojęciu działalności gospodarczej, jak również z czynnościami pozostającymi poza sferą VAT, a których to przypisanie wyłącznie do któryś z tych czynności nie jest możliwe. Podkreślenia wymaga, że zasada ta znajdzie również zastosowanie w odniesieniu do kwoty podatku naliczonego określonego zgodnie z zasadami wskazanymi w art. 86a ust. 1 ustawy o VAT, tj. w przypadku wydatków związanych z pojazdami samochodowymi. W przypadku gdy podatnik ponosi wydatki związane z pojazdami samochodowymi, które dotyczą zarówno jego działalności gospodarczej, jak i celów innych niż działalność gospodarcza, ustalona do odliczenia – zgodnie z art. 86a ustawy o VAT – kwota podatku naliczonego (50% lub 100% kwoty wynikającej z faktury) powinna zostać proporcjonalnie pomniejszona zgodnie z proporcją wyliczoną według przyjętego przez podatnika sposobu określenia proporcji. Należy wskazać, że odliczenie podatku naliczonego w wysokości 50% (art. 86a ustawy o VAT) związane jest z wykorzystaniem samochodu do działalności gospodarczej oraz do celów prywatnych. Jeżeli podatnik wykonuje również działalność spoza VAT (inną niż wykorzystanie samochodu na cele prywatne) musi również zastosować zasady wskazane w art. 86 ust. 2a-2h ustawy o VAT.

Tak wydzielony podatek naliczony (przy zastosowaniu proporcji albo bezpośrednio przyporządkowany) związany wyłącznie z działalnością gospodarczą:

- będzie podlegał odliczeniu w całości – jeśli będzie związany wyłącznie z czynnościami opodatkowanymi VAT, albo
- będzie podlegał odliczeniu w części, zgodnie z zasadami wskazanymi w art. 90 ustawy o VAT – jeśli będzie związany równocześnie z czynnościami opodatkowanymi VAT i czynnościami zwolnionymi z VAT, a których to przypisanie wyłącznie do któryś z tych czynności nie jest możliwe, albo
- nie będzie podlegał odliczeniu, jeśli będzie związany wyłącznie z czynnościami zwolnionymi z VAT.

W przypadku wydatków związanych z czynnościami opodatkowanymi, czynnościami zwolnionymi oraz czynnościami pozostającymi poza systemem VAT, po zakończeniu roku podatkowego wystąpi obowiązek dokonania korekty podatku naliczonego na zasadach określonych w art. 90c i 91 ustawy o VAT.

Samorządowe jednostki budżetowe
(w tym obsługujący JST jako osobę prawną urząd działający
w formie samorządowej JB)

Dla samorządowych JB, w tym obsługującego JST jako osobę prawną urzędu działającego w formie samorządowej JB, wprowadzono w **§ 3 ust. 2 i 3 projektu** wzory, według których będą wyznaczane sposoby określenia proporcji, uznane za najbardziej odpowiadające specyfice wykonywanej przez tych podatników działalności i dokonywanych przez nich nabyć. Zaproponowane metody mają charakter „obrotowy”, polegający na ustaleniu udziału

„obrotów” z tytułu działalności gospodarczej w całkowitym „obrocie” z tytułu działalności gospodarczej oraz działalności pozostającej poza sferą VAT. Z uwagi na fakt, że w przypadku JST (czy też JB realizującej zadania JST) niemożliwym jest wyliczenie „obrotu” uzyskanego z tytułu czynności pozostających poza systemem VAT (w większości przypadków czynności te realizowane są w charakterze władczym, przykładowo JST działa jako organ podatkowy pobierający podatki lub opłaty, jak również JST – lub JB realizująca jej zadania – dokonuje czynności o charakterze nieodpłatnym z perspektywy odbiorcy) przyjęto zasadę – dla celów zastosowania sposobu obliczenia proporcji – że całkowity „obrót” z tytułu działalności gospodarczej oraz działalności pozostającej poza sferą VAT w danej JB odpowiada wysokości zrealizowanych przez daną samorządową JB (w tym urząd obsługujący JST) dochodów JST, z uwzględnieniem otrzymanych dotacji, subwencji oraz innych dopłat o podobnym charakterze niezwiązanych bezpośrednio z „ceną” wykonywanych czynności (z wyjątkiem kwot „transferowanych” do określonych jednostek) – w przypadku urzędu obsługującego JST lub z uwzględnieniem środków przeznaczonych na zasilenie – w przypadku pozostałych samorządowych JB. W tak zdefiniowanych dochodach mieścić się będą zarówno dochody z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej, jak i działalności niemającej charakteru gospodarczego. Kwota, która pozostanie po odjęciu dochodów z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej, odpowiada zatem niejako „cenie” lub „obrotowi” z tytułu świadczonych przez JB w imieniu JST zadań mieszczących się poza systemem VAT. JB tworząc bowiem plan dochodów i wydatków może poruszać się wyłącznie w tych ramach, zatem dochody (w ujęciu kwotowym), które determinują dokonywane wydatki (w ujęciu kwotowym), są wyznacznikiem ile „kosztuje” (jaka jest cena) wykonywanych „nieodpłatnych” usług publicznych a uzyskiwane dochody z tytułu danin publicznych, których obowiązek ponoszenia na rzecz JST wynika z odrębnych ustaw są niejako „ceną” działania JST w charakterze organu władzy.

Propozycja ujęcia wszystkich dochodów JB (z pewnymi wyjątkami opisanymi poniżej), w tym w szczególności dotacji przedmiotowych lub podmiotowych niezwiązanych bezpośrednio z ceną (ujętych w planie dochodów i wydatków), znajduje umocowanie w przepisach unijnych. Zgodnie bowiem z art. 174 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112/WE państwa członkowskie mogą uwzględnić w mianowniku wysokość subwencji innych niż subwencje bezpośrednio związane z ceną dostaw towarów lub świadczenia usług, o których mowa w art. 73. Przepis ten dotyczy wyłącznie przypadku podatników tzw. mieszanych (vide: wyrok TSUE w sprawie C-204/03, pkt 25) i został wprowadzony do dyrektywy w celu uniknięcia sytuacji, w której podmiot otrzymujący subwencje, niedokonujący czynności podlegających opodatkowaniu VAT poprzez dokonywanie symbolicznych – w stosunku do całości wykonywanych działań – czynności podlegających opodatkowaniu VAT mógłby uzyskać niewspółmiernie wysoki zwrot podatku VAT (vide: opinia Rzecznika Generalnego do sprawy C-204/03, pkt 15). W przypadku JST, działających m.in. za pośrednictwem utworzonych przez siebie JB, których działanie ma charakter „niekomercyjny” i oparte jest wyłącznie lub w przeważającej części na dotacjach niezwiązanych bezpośrednio z ceną pominięcie tych dotacji w ustalaniu proporcji może doprowadzić do uzyskania nieadekwatnego odliczenia podatku naliczonego.

I. Sposób wyliczenia proporcji w obsługującym jednostkę samorządu terytorialnego urzędzie obsługującym JST będzie zatem wyglądał następująco:

$$X = \frac{Ax100}{D_{JST}}$$

Gdzie poszczególne symbole oznaczają:

X – proporcja określona procentowo, zaokrąglona w górę do najbliższej liczby całkowitej,

A – roczny obrót z działalności gospodarczej zrealizowany przez urząd obsługujący jednostkę samorządu terytorialnego, stanowiący część rocznego obrotu jednostki samorządu terytorialnego z działalności gospodarczej.

[tj.: suma rocznych obrotów uzyskanych z tytułu:

- dokonywanych odpłatnych dostaw towarów lub świadczenia usług na terytorium kraju (opodatkowanych lub zwolnionych), eksportu towarów, wewnątrzspółnotowej dostawy towarów (jeśli takie czynności są przez obsługujący jednostkę samorządu terytorialnego urząd działający w formie samorządowej jednostki budżetowej wykonywane), oraz
- odpłatnych dostaw towarów lub świadczenia usług poza terytorium kraju, które podlegałyby opodatkowaniu podatkiem gdyby były wykonywane na terytorium kraju (jeśli takie czynności są przez obsługujący jednostkę samorządu terytorialnego urząd działający w formie samorządowej jednostki budżetowej świadczone)]

Stosownie do zasady wyrażonej w art. 86 ust. 2g ustawy o VAT, nakazującej odpowiednie stosowanie art. 90 ust. 5 i 6 ustawy o VAT przy wyliczaniu proporcji, roczny obrót z działalności gospodarczej zrealizowany przez urząd działający w formie samorządowej JB nie obejmuje:

- 1) dostawy towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez jednostkę samorządu terytorialnego lub utworzoną przez nią jednostkę organizacyjną do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, oraz gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli są zaliczane do środków trwałych jednostki samorządu terytorialnego lub utworzonej przez nią jednostki organizacyjnej – używanych na potrzeby prowadzonej przez tę jednostkę działalności;
- 2) transakcji dotyczących:
 - a) pomocniczych transakcji w zakresie nieruchomości i pomocniczych transakcji finansowych,
 - b) usług wymienionych w art. 43 ust. 1 pkt 7, 12 i 38-41 ustawy o VAT, w zakresie, w jakim transakcje te mają charakter pomocniczy.

D_{UJST} – dochody wykonane urzędu obsługującego jednostkę samorządu terytorialnego.

Przez dochody wykonane urzędu obsługującego jednostkę samorządu terytorialnego (**D_{UJST}**), stosownie do **§ 2 pkt 7 projektu**, rozumie się dochody obejmujące:

- dochody publiczne w rozumieniu ustawy o finansach publicznych,
- środki pochodzące z budżetu Unii Europejskiej w rozumieniu ustawy o finansach publicznych,
- środki pochodzące ze źródeł zagranicznych w rozumieniu ustawy o finansach publicznych

- wynikające ze sprawozdania rocznego z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego.

Dochody D_{UJST} pomniejsza się o:

- a) dochody, o których mowa w art. 5 ust. 2 pkt 4 lit. b-d i pkt 5 ustawy o finansach publicznych (tj. odsetki od środków na rachunkach bankowych, odsetki od udzielonych pożyczek i od posiadanych papierów wartościowych, dywidendy z tytułu posiadanych praw majątkowych, spadki, zapisy i darowizny w postaci pieniężnej na rzecz jednostek sektora finansów publicznych),
- b) zwrot różnicy podatku, o której mowa w art. 87 ust. 1 ustawy o VAT lub zwrot kwoty podatku naliczonego, o której mowa w art. 86 ust. 8 pkt 1 ustawy o VAT,
- c) dochody wykonane JB (tj. samorządowej JB, innej niż urząd obsługujący JST) powiększone o kwotę stanowiącą równowartość środków przeznaczonych na wypłatę przez tę jednostkę na podstawie odrębnych przepisów zasiłków, zapomóg i innych świadczeń o podobnym charakterze na rzecz osób fizycznych, celem realizacji zadań JST,
- d) środki finansowe pozostające na wydzielonym rachunku, o którym mowa w art. 223 ust. 1 ustawy o finansach publicznych, odprowadzone na rachunek budżetu jednostki samorządu terytorialnego,
- e) wpłaty nadwyżki środków obrotowych samorządowego zakładu budżetowego,
- f) kwoty stanowiące równowartość środków, innych niż stanowiące zapłatę, o której mowa w art. 29a ust. 1 ustawy o VAT przekazanych samorządowym ZB, innym jednostkom sektora finansów publicznych oraz innym osobom prawnym lub jednostkom organizacyjnym nieposiadającym osobowości prawnej, z wyłączeniem kwot, które zostały zwrócone, celem realizacji przez te podmioty zadań jednostki samorządu terytorialnego,
- g) odszkodowania należne jednostce samorządu terytorialnego, pomniejszone o kwoty odszkodowań stanowiących zapłatę, o której mowa art. 29a ust. 1 ustawy o VAT.

Dochody wykonane urzędu obsługującego jednostkę samorządu terytorialnego (D_{UJST}), stosownie do **§ 3 ust. 5 projektu**, nie obejmują dochodów uzyskanych z tytułu:

- 1) dostawy towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez jednostkę samorządu terytorialnego lub jednostkę organizacyjną jednostki samorządu terytorialnego do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, oraz gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli są zaliczane do środków trwałych jednostki samorządu terytorialnego lub jednostki organizacyjnej jednostki samorządu terytorialnego – używanych na potrzeby prowadzonej przez tę jednostkę działalności;
- 2) transakcji dotyczących:
 - a) pomocniczych transakcji w zakresie nieruchomości i pomocniczych transakcji finansowych,
 - b) usług wymienionych w art. 43 ust. 1 pkt 7, 12 i 38-41 ustawy o VAT, w zakresie, w jakim transakcje te mają charakter pomocniczy.

Wyłączenie ww. transakcji z dochodów wykonanych urzędu obsługującego JST (mianownik proporcji) zapewnia spójność (symetrię) z wyłączeniem tych transakcji z obrotu z działalności gospodarczej urzędu (licznik proporcji), i ma na celu „oczyszczenie” kwoty dochodów przyjmowanej do wyliczenia proporcji z danych, które zniekształcałyby tę proporcję.

Przy ocenie czy obrót lub dochód z tytułu określonych transakcji nie będzie wliczany odpowiednio do obrotu z działalności gospodarczej/dochodów wykonanych urzędu

obsługującego JST, należy wskazać, że ww. pojęcia występują w dyrektywie 2006/112/WE jak również w ustawie o VAT (art. 90 ustawy). Na ich kanwie wypracowane zostało bogate orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej i Naczelnego Sądu Administracyjnego, dotyczące w szczególności sytuacji JST, które powinny stosować te regulacje na potrzeby określenia obrotu przyjmowanego do wyliczenia proporcji, według której byłby obliczany podatek podlegający odliczeniu w związku z wykorzystywaniem towarów do celów działalności opodatkowanej VAT i zwolnionej (przykładowo wyrok w sprawie C-98/07, który znalazł odzwierciedlenie w ustalonej już linii orzeczniczej NSA: z 18 marca 2015 r. sygn. I FSK 240/14, z 5 maja 2015 r. sygn. I FSK 479/14 oraz z dnia 27 maja 2015 r. sygn. I FSK 117/14).

Proporcję zaokrągla się w górę do najbliższej liczby całkowitej (art. 86 ust. 2g zdanie drugie ustawy o VAT).

W przypadku gdy proporcja ta:

- przekroczy 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 ta wynosi 100%,
- nie przekroczy 2% – podatnik ma prawo uznać, że proporcja ta wynosi 0% (art. 86 ust. 2g zdanie trzecie ustawy o VAT).

II. Sposób wyliczenia proporcji w pozostałych samorządowych jednostkach budżetowych będzie wyglądał następująco:

$$X = \frac{A \times 100}{D}$$

Gdzie poszczególne symbole oznaczają:

X – proporcja określona procentowo, zaokrąglona w górę do najbliższej liczby całkowitej,

A – roczny obrót z działalności gospodarczej zrealizowany przez samorządową jednostkę budżetową, stanowiący część rocznego obrotu jednostki samorządu terytorialnego z działalności gospodarczej.

[tj.: suma rocznych obrotów uzyskanych z tytułu:

- dokonywanych odpłatnych dostaw towarów lub świadczenia usług na terytorium kraju (opodatkowanych lub zwolnionych), eksportu towarów, wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów (jeśli takie czynności są przez samorządową JB wykonywane), oraz
- odpłatnych dostaw towarów lub świadczenia usług poza terytorium kraju, które podlegałyby opodatkowaniu podatkiem gdyby były wykonywane na terytorium kraju (jeśli takie czynności są przez samorządową JB wykonywane)]

Stosownie do zasady wyrażonej w art. 86 ust. 2g ustawy o VAT, nakazującej odpowiednie stosowanie art. 90 ust. 5 i 6 ustawy o VAT przy wyliczaniu proporcji, roczny obrót z działalności gospodarczej zrealizowany przez samorządową JB nie obejmuje:

- 1) dostawy towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez jednostkę samorządu terytorialnego lub utworzoną przez nią

jednostkę organizacyjną do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, oraz gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli są zaliczane do środków trwałych jednostki samorządu terytorialnego lub utworzonej przez nią jednostki organizacyjnej – używanych na potrzeby prowadzonej przez tę jednostkę działalności;

2) transakcji dotyczących:

- a) pomocniczych transakcji w zakresie nieruchomości i pomocniczych transakcji finansowych,
- b) usług wymienionych w art. 43 ust. 1 pkt 7, 12 i 38-41 ustawy o VAT, w zakresie, w jakim transakcje te mają charakter pomocniczy.

D – dochody wykonane jednostki budżetowej.

Przez dochody wykonane jednostki budżetowej - D (tj. samorządowej JB), zgodnie z **§ 2 pkt 8 projektu**, rozumie się dochody obejmujące:

- dochody publiczne w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, z wyjątkiem dochodów, o których mowa w art. 5 ust. 2 pkt 4 lit. b-d i pkt 5 ustawy o finansach publicznych (tj. odsetek od środków na rachunkach bankowych, odsetek od udzielonych pożyczek i od posiadanych papierów wartościowych, dywidend z tytułu posiadanych praw majątkowych, spadków, zapisów i darowizn w postaci pieniężnej na rzecz jednostek sektora finansów publicznych),
- środki pochodzące z budżetu Unii Europejskiej oraz środki pochodzące ze źródeł zagranicznych, w rozumieniu ustawy o finansach publicznych,

zrealizowane lub otrzymane przez tę jednostkę, wynikające ze sprawozdania z wykonania:

- a) planu finansowego samorządowej jednostki budżetowej, oraz
- b) planu dochodów i wydatków zgromadzonych na wydzielonym rachunku, o którym mowa w art. 223 ust. 1 ustawy o finansach publicznych, jeżeli dana jednostka budżetowa prowadzi taki rachunek

- powiększone o kwotę stanowiącą równowartość środków przeznaczonych na zasilenie tej jednostki celem realizacji przypisanych jej zadań jednostki samorządu terytorialnego, z wyjątkiem środków przeznaczonych na wypłatę na podstawie odrębnych przepisów zasiłków, zapomóg i innych świadczeń o podobnym charakterze na rzecz osób fizycznych (np. zasiłki, zapomogi lub inne świadczenia o podobnym charakterze na rzecz osób fizycznych, które są przyznawane - w związku z realizacją zadań JST - na podstawie przepisów ustawy o pomocy społecznej lub ustawy o świadczeniach rodzinnych).

Dochody wykonane jednostki budżetowej D, stosownie do **§ 3 ust. 5 projektu**, nie obejmują dochodów uzyskanych z tytułu:

- 1) dostawy towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez jednostkę samorządu terytorialnego lub utworzoną przez nią samorządową JB do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, oraz gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli są zaliczane do środków trwałych jednostki samorządu terytorialnego lub utworzonej przez nią samorządowej JB – używanych na potrzeby prowadzonej przez tę jednostkę działalności;

2) transakcji dotyczących:

- a) pomocniczych transakcji w zakresie nieruchomości i pomocniczych transakcji finansowych;
- b) usług wymienionych w art. 43 ust. 1 pkt 7, 12 i 38-41 ustawy o VAT, w zakresie, w jakim transakcje te mają charakter pomocniczy.

Wyłączenie ww. transakcji z dochodów wykonanych samorządowej JB (mianownik proporcji) zapewnia spójność (symetrię) z wyłączeniem tych transakcji z obrotu z działalności gospodarczej (licznik proporcji), i ma na celu „oczyszczenie” kwoty dochodów przyjmowanej do wyliczenia proporcji z danych, które zniekształcałyby tę proporcję.

Uwzględniając specyfikę działania JST, w szczególności ramy wyznaczone ustawą o finansach publicznych, obsługujące JST urzędy działające w formie samorządowych JB oraz pozostałe samorządowe JB w celu obliczenia kwoty podatku naliczonego przy wykorzystaniu powyższej metody mogą przyjąć dane za rok podatkowy poprzedzający poprzedni rok podatkowy (§ 8 projektu).

Proporcję zaokrągla w górę do najbliższej liczby całkowitej (art. 86 ust. 2g zdanie drugie ustawy o VAT).

W przypadku gdy proporcja ta:

- przekroczy 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 ta wynosi 100%,
- nie przekroczy 2% – podatnik ma prawo uznać, że proporcja ta wynosi 0% (art. 86 ust. 2g zdanie trzecie ustawy o VAT).

Samorządowe zakłady budżetowe

Proponowany § 3 ust. 4 projektu reguluje następnie sposób określenia proporcji, uznany za najbardziej odpowiadający specyfice wykonywanej przez tych podatników działalności i dokonywanych przez nich nabyć, dla samorządowych ZB.

Sposób ten będzie wyliczany według wzoru:

$$X = \frac{A \times 100}{P}$$

Gdzie poszczególne symbole oznaczają:

X – proporcja określona procentowo, zaokrąglona w górę do najbliższej liczby całkowitej,

A – roczny obrót z działalności gospodarczej zrealizowany przez samorządowy zakład budżetowy, stanowiący część rocznego obrotu jednostki samorządu terytorialnego z działalności gospodarczej.

Stosownie do zasady wyrażonej w art. 86 ust. 2g ustawy o VAT, nakazującej odpowiednie stosowanie art. 90 ust. 5 i 6 ustawy o VAT przy wyliczaniu proporcji, roczny obrót z działalności gospodarczej zrealizowany przez samorządowy ZB nie obejmuje:

- 1) dostawy towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez jednostkę samorządu terytorialnego lub utworzoną przez nią jednostkę organizacyjną do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, oraz gruntów i praw wieczystego

użytkowania gruntów, jeżeli są zaliczane do środków trwałych jednostki samorządu terytorialnego lub utworzonej przez nią jednostki organizacyjnej – używanych na potrzeby prowadzonej przez tę jednostkę działalności;

2) transakcji dotyczących:

- a) pomocniczych transakcji w zakresie nieruchomości i pomocniczych transakcji finansowych,
- b) usług wymienionych w art. 43 ust. 1 pkt 7, 12 i 38-41 ustawy o VAT, w zakresie, w jakim transakcje te mają charakter pomocniczy.

P – przychody wykonane zakładu budżetowego.

Według **§ 2 pkt 9 projektowanego rozporządzenia** przez przychody wykonane zakładu budżetowego rozumie się przychody samorządowego zakładu budżetowego w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, w tym dotacje przekazane temu zakładowi z budżetu jednostki samorządu terytorialnego, pomniejszone o kwoty dotacji, które zostały zwrócone, wynikające ze sprawozdania z wykonania planu finansowego, z których zakład ten pokrywał koszty swojej działalności wykonując przypisane mu zadania jednostki samorządu terytorialnego, z wyjątkiem odsetek od środków na rachunkach bankowych zaliczonych do przychodów z mienia tego zakładu budżetowego oraz odszkodowań należnych temu zakładowi innych niż odszkodowania stanowiące zapłatę, o której mowa art. 29a ust. 1 ustawy o VAT.

Przychody wykonane zakładu budżetowego (samorządowego ZB), stosownie do **§ 3 ust. 5 projektu**, nie obejmują przychodów z tytułu:

- 1) dostawy towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez jednostkę samorządu terytorialnego lub utworzony przez nią samorządowy ZB do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, oraz gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli są zaliczane do środków trwałych jednostki samorządu terytorialnego lub utworzonego przez nią zakładu budżetowego – używanych na potrzeby prowadzonej przez ten zakład działalności;
- 2) transakcji dotyczących:
 - a) pomocniczych transakcji w zakresie nieruchomości i pomocniczych transakcji finansowych;
 - b) usług wymienionych w art. 43 ust. 1 pkt 7, 12 i 38-41 ustawy o VAT, w zakresie, w jakim transakcje te mają charakter pomocniczy.

Wyłączenie ww. transakcji z przychodów wykonanych samorządowego ZB (mianownik proporcji) zapewnia spójność (symetrię) z wyłączeniem tych transakcji z obrotu z działalności gospodarczej (licznik proporcji), i ma na celu „oczyszczenie” kwoty przychodów przyjmowanej do wyliczenia proporcji z danych, które zniekształcałyby tę proporcję.

Proporcję zaokrągla w górę do najbliższej liczby całkowitej (art. 86 ust. 2g zdanie drugie ustawy o VAT).

Uwzględniając specyfikę działania JST, w szczególności ramy wyznaczone ustawą o finansach publicznych, w celu obliczenia kwoty podatku naliczonego przy wykorzystaniu powyższej metody samorządowy ZB może przyjąć dane za rok podatkowy poprzedzający poprzedni rok podatkowy (**§ 8 projektu**).

W przypadku gdy proporcja ta:

- przekroczy 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 ta wynosi 100%,
- nie przekroczy 2% – podatnik ma prawo uznać, że proporcja ta wynosi 0% (art. 86 ust. 2g zdanie trzecie ustawy o VAT).

Zaproponowana metoda i zasady wyliczania według niej proporcji są podobne jak w przypadku JB, z tą różnicą, że w przypadku ZB mamy do czynienia nie z dochodami a z przychodami, które ZB przeznacza na pokrycie kosztów swojej działalności zarówno mieszczącej się w działalności gospodarczej, jak i pozostającej poza sferą VAT.

Jak już sygnalizowano, jeżeli dany ZB nie prowadzi działalności innej niż działalność gospodarcza (w rozumieniu ustawy o VAT), to ww. sposób i zasady wyliczania proporcji zaproponowane w projektowanym rozporządzeniu nie będą miały zastosowania do takiego podmiotu.

ZASADY USTALANIA SPOSOBU OKREŚLENIA PROPORCJI W PRZYPADKU SAMORZĄDOWYCH INSTYTUCJI KULTURY

Proponowany § 4 projektu reguluje sposób określenia proporcji, uznany za najbardziej odpowiadający specyfice wykonywanej przez tych podatników działalności i dokonywanych przez nich nabyć, dla samorządowych instytucji kultury. Zgodnie z art. 9 ustawy z dnia 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej⁸ jednostki samorządu terytorialnego organizują działalność kulturalną, tworząc samorządowe instytucje kultury, dla których prowadzenie takiej działalności jest podstawowym celem statutowym. Prowadzenie działalności kulturalnej jest zadaniem własnym jednostek samorządu terytorialnego o charakterze obowiązkowym. Podstawą gospodarki finansowej instytucji kultury jest plan finansowy ustalony przez dyrektora, z zachowaniem wysokości dotacji organizatora. Instytucja kultury sporządza plan finansowy zgodnie z przepisami ustawy o finansach publicznych.

Instytucja kultury pokrywa koszty bieżącej działalności i zobowiązania z uzyskiwanych przychodów.

Sposób określenia proporcji dla samorządowych IK będzie wyliczany według wzoru:

$$X = \frac{A \times 100}{P}$$

Gdzie poszczególne symbole oznaczają:

X – proporcja określona procentowo, zaokrąglona w górę do najbliższej liczby całkowitej,

A – roczny obrót z działalności gospodarczej zrealizowany przez samorządową instytucję kultury.

Stosownie do zasady wyrażonej w art. 86 ust. 2g ustawy o VAT, nakazującej odpowiednie stosowanie art. 90 ust. 5 i 6 ustawy o VAT przy wyliczaniu proporcji,

⁸ Dz. U. z 2012 r. poz. 406, z późn. zm.

roczny obrót z działalności gospodarczej zrealizowany przez samorządową IK nie obejmuje:

- 1) dostawy towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez samorządową instytucję kultury do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, oraz gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli są zaliczane do środków trwałych samorządowej instytucji kultury – używanych na potrzeby prowadzonej przez tę instytucję działalności,
- 2) transakcji dotyczących:
 - a) pomocniczych transakcji w zakresie nieruchomości i pomocniczych transakcji finansowych,
 - b) usług wymienionych w art. 43 ust. 1 pkt 7, 12 i 38-41 ustawy o VAT, w zakresie, w jakim transakcje te mają charakter pomocniczy.

P – przychody wykonane samorządowej instytucji kultury.

Według **§ 2 pkt 10 projektowanego rozporządzenia** przez przychody samorządowej IK rozumie się przychody samorządowej instytucji kultury w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, w tym dotacje przekazane tej instytucji z budżetu jednostki samorządu terytorialnego, pomniejszone o kwoty zwróconych dotacji, o odsetki od środków na rachunkach bankowych zaliczonych do przychodów z mienia tej instytucji oraz o odszkodowania należne tej instytucji inne niż odszkodowania stanowiące zapłatę, o której mowa w art. 29a ust. 1 ustawy o VAT – wynikające ze sprawozdania rocznego z wykonania planu finansowego, z których instytucja ta pokrywała koszty swojej działalności wykonując przypisane jej zadania jednostki samorządu terytorialnego.

Przychody wykonane samorządowej instytucji kultury, stosownie do **§ 4 ust. 2 projektu**, nie obejmują przychodów z tytułu:

- 1) dostawy towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez samorządową instytucję kultury do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, oraz gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli są zaliczane do środków trwałych samorządowej instytucji kultury – używanych na potrzeby prowadzonej przez tę instytucję działalności,
- 2) transakcji dotyczących:
 - a) pomocniczych transakcji w zakresie nieruchomości i pomocniczych transakcji finansowych,
 - b) usług wymienionych w art. 43 ust. 1 pkt 7, 12 i 38-41 ustawy o VAT, w zakresie, w jakim transakcje te mają charakter pomocniczy.

Wyłączenie ww. transakcji z przychodów wykonanych samorządowej IK (mianownik proporcji) zapewnia spójność (symetrię) z wyłączeniem tych transakcji z obrotu z działalności gospodarczej (licznik proporcji), i ma na celu „oczyszczenie” kwoty przychodów przyjmowanej do wyliczenia proporcji z danych, które zmniejszałyby tę proporcję.

W celu obliczenia kwoty podatku naliczonego przy wykorzystaniu powyższej metody samorządowa IK może przyjąć dane za rok podatkowy poprzedzający poprzedni rok podatkowy (**§ 8 projektu**).

Proporcję zaokrągla w górę do najbliższej liczby całkowitej (art. 86 ust. 2g zdanie drugie ustawy o VAT).

W przypadku gdy proporcja ta:

- przekroczy 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 ta wynosi 100%,
- nie przekroczy 2% – podatnik ma prawo uznać, że proporcja ta wynosi 0% (art. 86 ust. 2g zdanie trzecie ustawy o VAT).

ZASADY USTALANIA SPOSOBU OKREŚLENIA PROPORCJI W PRZYPADKU PAŃSTWOWYCH INSTYTUCJI KULTURY

Proponowany § 5 projektu reguluje sposób określenia proporcji, uznany za najbardziej odpowiadający specyfice wykonywanej przez tych podatników działalności i dokonywanych przez nich nabyć, dla państwowych instytucji kultury. Zgodnie z art. 8 ustawy o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej ministrowie oraz kierownicy urzędów centralnych organizują działalność kulturalną, tworząc państwowe instytucje kultury, dla których prowadzenie takiej działalności jest podstawowym celem statutowym.

Podstawą gospodarki finansowej instytucji kultury jest plan finansowy ustalony przez dyrektora, z zachowaniem wysokości dotacji organizatora. Instytucja kultury sporządza plan finansowy zgodnie z przepisami ustawy o finansach publicznych.

Instytucja kultury pokrywa koszty bieżącej działalności i zobowiązania z uzyskiwanych przychodów.

Sposób określenia proporcji dla państwowych IK będzie wyliczany według wzoru (będzie analogiczny jak w przypadku samorządowych IK):

$$X = \frac{Ax100}{P}$$

Gdzie poszczególne symbole oznaczają:

X – proporcja określona procentowo, zaokrąglona w górę do najbliższej liczby całkowitej,

A – roczny obrót z działalności gospodarczej zrealizowany przez państwową instytucję kultury.

Stosownie do zasady wyrażonej w art. 86 ust. 2g ustawy o VAT, nakazującej odpowiednie stosowanie art. 90 ust. 5 i 6 ustawy o VAT przy wyliczaniu proporcji, roczny obrót zrealizowany przez państwową IK z działalności gospodarczej nie obejmuje:

- 1) dostawy towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez państwową instytucję kultury do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, oraz gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli są zaliczane do środków trwałych państwowej instytucji kultury – używanych na potrzeby prowadzonej przez tę instytucję działalności,

- 2) transakcji dotyczących:
 - a) pomocniczych transakcji w zakresie nieruchomości i pomocniczych transakcji finansowych,
 - b) usług wymienionych w art. 43 ust. 1 pkt 7, 12 i 38-41 ustawy o VAT, w zakresie, w jakim transakcje te mają charakter pomocniczy.

P – przychody wykonane państwowej instytucji kultury.

Według **§ 2 pkt 11 projektowanego rozporządzenia** przez przychody wykonane państwowej instytucji kultury rozumie się przychody państwowej instytucji kultury w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, w tym przekazane tej instytucji dotacje, pomniejszone o kwoty zwróconych dotacji, o odsetki od środków na rachunkach bankowych zaliczonych do przychodów z mienia tej instytucji oraz o odszkodowania należne tej instytucji inne niż odszkodowania stanowiące zapłatę, o której mowa w art. 29a ust. 1 ustawy o VAT – wynikające ze sprawozdania rocznego z wykonania planu finansowego, z których instytucja ta pokrywała koszty swojej działalności wykonując przypisane jej zadania.

Przychody wykonane samorządowej instytucji kultury, stosownie do **§ 5 ust. 2 projektu**, nie obejmują przychodów z tytułu:

- 1) dostawy towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez państwową instytucję kultury do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, oraz gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli są zaliczane do środków trwałych państwowej instytucji kultury – używanych na potrzeby prowadzonej przez tę instytucję działalności,
- 2) transakcji dotyczących:
 - a) pomocniczych transakcji w zakresie nieruchomości i pomocniczych transakcji finansowych,
 - b) usług wymienionych w art. 43 ust. 1 pkt 7, 12 i 38-41 ustawy o VAT, w zakresie, w jakim transakcje te mają charakter pomocniczy.

Wyłączenie ww. transakcji z przychodów wykonanych państwowej IK (mianownik proporcji) zapewnia spójność (symetrię) z wyłączeniem tych transakcji z obrotu z działalności gospodarczej (licznik proporcji), i ma na celu „oczyszczenie” kwoty przychodów przyjmowanej do wyliczenia proporcji z danych, które zniekształcałyby tę proporcję.

W celu obliczenia kwoty podatku naliczonego przy wykorzystaniu powyższej metody państwowa IK może przyjąć dane za rok podatkowy poprzedzający poprzedni rok podatkowy (**§ 8 projektu**).

Proporcję zaokrągla w górę do najbliższej liczby całkowitej (art. 86 ust. 2g zdanie drugie ustawy o VAT).

W przypadku gdy proporcja ta:

- przekroczy 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 ta wynosi 100%,
- nie przekroczy 2% – podatnik ma prawo uznać, że proporcja ta wynosi 0% (art. 86 ust. 2g zdanie trzecie ustawy o VAT).

ZASADY USTALANIA SPOSOBU OKREŚLENIA PROPORCJI W PRZYPADKU UCZELNI PUBLICZNYCH

Przez uczelnię publiczną należy rozumieć uczelnię utworzoną przez państwo reprezentowane przez właściwy organ władzy lub administracji publicznej, zgodnie z definicją zawartą w art. 2 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 27 lipca 2005 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym⁹.

W przypadku uczelni publicznej jako sposób określenia proporcji, uznany za najbardziej odpowiadający specyfice wykonywanej przez tych podatników działalności i dokonywanych przez nich nabyć, wskazany został sposób wykorzystujący stosunek rocznego obrotu z działalności gospodarczej do sumy wykorzystanych środków finansowych na „nieodpłatną” działalność dydaktyczną uczelni oraz prowadzenie badań naukowych, prac rozwojowych oraz innych zleconych zadań, których realizacja nie mieści się w działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy o VAT. W **§ 6 ust. 1 projektu** wprowadzono szczegółowy wzór, według którego będzie wyznaczany sposób określenia proporcji dla uczelni publicznych.

W przypadku uczelni publicznej będzie miał odpowiednie zastosowanie art. 86 ust. 2g ustawy o VAT, nakazujący odpowiednie stosowanie art. 90 ust. 5 i 6 ustawy o VAT (zawierającego wskazanie, jakich transakcji nie wlicza się obrotu z działalności gospodarczej ujętego w liczniku i mianowniku wzoru).

W konsekwencji sposób wyliczenia proporcji przez uczelnię publiczną będzie wyglądał następująco:

$$X = \frac{Ax100}{A+F}$$

Gdzie poszczególne symbole oznaczają:

X – proporcja określona procentowo, zaokrąglona w górę do najbliższej liczby całkowitej,

A – roczny obrót z działalności gospodarczej uczelni publicznej,

[tj.: suma rocznych obrotów uzyskanych z tytułu:

- dokonywanych odpłatnych dostaw towarów lub świadczenia usług na terytorium kraju (opodatkowanych lub zwolnionych), eksportu towarów, wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów (jeśli takie czynności są przez uczelnię publiczną wykonywane), oraz
- odpłatnych dostaw towarów lub świadczenia usług poza terytorium kraju, które podlegałyby opodatkowaniu podatkiem gdyby były wykonywane na terytorium kraju (jeśli takie czynności są przez uczelnię publiczną wykonywane)]

Stosownie do zasady wyrażonej w art. 86 ust. 2g ustawy o VAT, nakazującej odpowiednie stosowanie art. 90 ust. 5 i 6 ustawy o VAT przy wyliczaniu proporcji, roczny obrót z działalności gospodarczej uczelni publicznej nie obejmuje:

- 1) dostawy towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez uczelnię publiczną do środków trwałych oraz wartości

⁹ Dz. U z 2012 r. poz. 572, z późn. zm.

niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, oraz gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli są zaliczane do środków trwałych uczelni publicznej – używanych na potrzeby prowadzonej przez tę uczelnię działalności;

2) transakcji dotyczących:

- a) pomocniczych transakcji w zakresie nieruchomości i pomocniczych transakcji finansowych;
- b) usług wymienionych w art. 43 ust. 1 pkt 7, 12 i 38-41 ustawy o VAT, w zakresie, w jakim transakcje te mają charakter pomocniczy.

F – suma wykorzystanych przez uczelnię publiczną środków finansowych obejmująca:

1) dotacje oraz inne środki o podobnym charakterze przeznaczone w danym roku przez tę uczelnię na realizację zadań wskazanych w art. 94 ust. 1 ustawy z dnia 27 lipca 2005 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym, z wyłączeniem dotacji przeznaczonych na:

- a) zadania związane z bezzwrotną pomocą materialną dla studentów w zakresie określonym w art. 173 ust. 1 oraz dla doktorantów w zakresie określonym w art. 199 ust. 1 ustawy - Prawo o szkolnictwie wyższym oraz na realizowane w ramach tej dotacji zadania, o których mowa w art. 94 ust. 2 tej ustawy,
- b) specjalne stypendia naukowe dla doktorantów oraz specjalne stypendia naukowe dla studentów, inne niż objęte lit. a,

wynikające ze sprawozdania z wykonania planu rzeczowo-finansowego uczelni.

Symbolem F (w ramach pkt 1) będą zatem objęte dotacje i inne środki na:

- zadania związane z:
 - kształceniem studentów studiów stacjonarnych,
 - kształceniem uczestników stacjonarnych studiów doktoranckich,
 - kształceniem kadr naukowych,
 - utrzymaniem uczelni, w tym na remonty;
- zadania uczelni wojskowej związane z obroną narodową;
- zadania uczelni służb państwowych związane z bezpieczeństwem obywateli i ochroną ludności;
- zadania uczelni artystycznej związane z działalnością kulturalną w rozumieniu przepisów o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej;
- zadania uczelni morskiej związane z utrzymaniem statków szkolnych i specjalistycznych ośrodków szkoleniowych dla kadr morskich;
- zadania uczelni kształcącej personel lotniczy dla lotnictwa cywilnego, związane z utrzymaniem powietrznych statków szkolnych i specjalistycznych ośrodków szkoleniowych kadr powietrznych;
- zadania związane ze świadczeniami zdrowotnymi, wykonywanymi w ramach kształcenia studentów studiów stacjonarnych w podstawowej jednostce organizacyjnej uczelni medycznej lub innej uczelni publicznej, w której prowadzone jest kształcenie na kierunkach medycznych pod bezpośrednim nadzorem nauczycieli akademickich

posiadających kwalifikacje do wykonywania zawodu medycznego właściwego ze względu na treści kształcenia;

- zadania związane z prowadzeniem podyplomowego kształcenia w celu zdobywania specjalizacji przez lekarzy, lekarzy dentystów, lekarzy weterynarii, farmaceutów, pielęgniarki i położne oraz przez diagnostów laboratoryjnych;
- dofinansowanie lub finansowanie kosztów realizacji inwestycji, w tym służących kształceniu studentów i doktorantów, będących osobami niepełnosprawnymi – realizowanych w szczególności z udziałem środków z budżetu państwa, państwowych funduszy celowych lub środków rozwojowych pochodzących z Unii Europejskiej lub z innych źródeł zagranicznych, o których mowa w ustawie z dnia 6 grudnia 2006 r. o zasadach prowadzenia polityki rozwoju (Dz. U. z 2009 r. Nr 84, poz. 712, z późn. zm.12)) oraz ustawie z dnia 11 lipca 2014 r. o zasadach realizacji programów w zakresie polityki spójności finansowanych w perspektywie finansowej 2014–2020 (Dz. U. poz. 1146);
- zadania związane ze stwarzaniem studentom i doktorantom, będącym osobami niepełnosprawnymi warunków do pełnego udziału w procesie kształcenia.

Do symbolu F będą wliczane również - jako związane z realizacją zadań dydaktycznych wynikających z art. 94 ust. 1 Prawa o szkolnictwie wyższym - dotacje podmiotowe na dofinansowanie zadań projakościowych, przeznaczone na dofinansowanie jednostek organizacyjnych mających status Krajowego Naukowego Ośrodka Wiodącego (KNOW) oraz dofinansowanie podstawowych jednostek organizacyjnych uczelni prowadzących kierunek studiów, który uzyskał ocenę wyróżniającą Komisji w ramach oceny programowej (art. 94b ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy – Prawo o szkolnictwie wyższym).

Z symbolu F będą natomiast wyłączone dotacje przeznaczone na:

- a) zadania związane z bezzwrotną pomocą materialną dla studentów w zakresie określonym w art. 173 ust. 1 (stypendia socjalne, stypendia specjalne dla osób niepełnosprawnych, stypendia rektora dla najlepszych studentów, stypendia ministra za wybitne osiągnięcia) oraz dla doktorantów w zakresie określonym w art. 199 ust. 1 Prawa o szkolnictwie wyższym (stypendia socjalne, zapomogi, stypendia dla najlepszych doktorantów, stypendia specjalne dla osób niepełnosprawnych, stypendia ministra za wybitne osiągnięcia) oraz na realizowane w ramach tej dotacji zadania, o których mowa w art. 94 ust. 2 tej ustawy (remonty domów oraz stołówek studenckich),
- b) specjalne stypendia naukowe dla doktorantów oraz specjalne stypendia naukowe dla studentów, inne niż objęte lit. a (np. specjalne stypendia naukowe dla uczestników stacjonarnych studiów doktoranckich oraz specjalne stypendia naukowe dla studentów udzielane w oparciu o dotację projakościową oraz przeznaczone na finansowanie zwiększenia wysokości stypendiów doktoranckich, o których mowa w art. 200a ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym, dla nie więcej niż 30% najlepszych doktorantów w uczelniach publicznych).

Należy podkreślić, że do wzoru (symbol F) będą przyjmowane kwoty w wysokości przeznaczonej w danym roku przez tę uczelnię na realizację wskazanych zadań, co oznacza, że kwoty otrzymanych w danym roku środków, które nie zostaną przeznaczone przez uczelnię w danym roku na wskazane cele nie wejdą do proporcji. Zgodnie z proponowanym zapisem symbolu F do proporcji nie wejdą również otrzymane przez

uczelną publiczną środki, które zostały przez nią przekazane do innych podmiotów, np. w związku z realizacją określonych zadań w ramach konsorcjum. Jeżeli środki takie (w związku z realizacją przedsięwzięcia w ramach konsorcjum) trafią do innej uczelni publicznej, odpowiednio powinny zostać przez nią uwzględnione w symbolu F, przy wyliczaniu proporcji.

- 2) środki na finansowanie nauki do wysokości poniesionych kosztów przez uczelnię w danym roku, w rozumieniu ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o zasadach finansowania nauki¹⁰ oraz inne dotacje lub środki o podobnym charakterze przeznaczone na realizację przez tę uczelnię w danym roku badań naukowych, prac rozwojowych oraz innych zleconych zadań, których realizacja nie mieści się w działalności gospodarczej, z wyłączeniem dotacji przeznaczonych na stypendia dla uczestników studiów doktoranckich uczestniczących w realizacji badań naukowych lub prac rozwojowych, wynikające ze sprawozdania z wykonania planu rzeczowo-finansowego uczelni.

Tak jak wyżej do proporcji nie będą przyjmowane kwoty otrzymanych w danym roku środków, które nie zostaną „wydatkowane” przez uczelnię w danym roku na wskazane cele. Do proporcji nie wejdą również otrzymane przez uczelnię publiczną środki, które zostały przez nią przekazane do innych podmiotów, np. w związku z realizacją określonych zadań w ramach konsorcjum. Jeżeli środki takie (w związku z realizacją przedsięwzięcia w ramach konsorcjum) trafią do innej uczelni publicznej, odpowiednio powinny zostać przez nią uwzględnione w symbolu F, przy wyliczaniu proporcji. Do proporcji nie wejdą również dotacje przeznaczone na stypendia dla uczestników studiów doktoranckich uczestniczących w realizacji badań naukowych lub prac rozwojowych.

Zgodnie z art. 1 pkt 3 ustawy o zasadach finansowania nauki przez badania naukowe rozumie się:

- a) badania podstawowe – oryginalne prace badawcze eksperymentalne lub teoretyczne podejmowane przede wszystkim w celu zdobywania nowej wiedzy o podstawach zjawisk i obserwowalnych faktów bez nastawienia na bezpośrednie zastosowanie komercyjne,
- b) badania stosowane – prace badawcze podejmowane w celu zdobycia nowej wiedzy, zorientowane przede wszystkim na zastosowanie w praktyce,
- c) badania przemysłowe – badania mające na celu zdobycie nowej wiedzy oraz umiejętności w celu opracowywania nowych produktów, procesów i usług lub wprowadzania znaczących ulepszeń do istniejących produktów, procesów i usług; badania te uwzględniają tworzenie elementów składowych systemów złożonych, budowę prototypów w środowisku laboratoryjnym lub w środowisku symulującym istniejące systemy, szczególnie do oceny przydatności danych rodzajów technologii, a także budowę niezbędnych w tych badaniach linii pilotażowych, w tym do uzyskania dowodu w przypadku technologii generycznych.

Stosownie natomiast do art. 1 pkt 4 tej ustawy przez prace rozwojowe rozumie się nabywanie, łączenie, kształtowanie i wykorzystywanie dostępnej aktualnie wiedzy i umiejętności z dziedziny nauki, technologii i działalności gospodarczej oraz innej wiedzy i umiejętności do planowania produkcji oraz tworzenia i projektowania nowych, zmienionych lub ulepszonych produktów, procesów i usług, z wyłączeniem prac obejmujących rutynowe i okresowe zmiany wprowadzane do produktów, linii

¹⁰ Dz. U. z 2014 r. poz. 1620 oraz z 2015 r. poz. 249 i 1268.

produkcyjnych, procesów wytwórczych, istniejących usług oraz innych operacji w toku, nawet jeżeli takie zmiany mają charakter ulepszeń, w szczególności:

- a) opracowywanie prototypów i projektów pilotażowych oraz demonstracje, testowanie i walidację nowych lub ulepszonych produktów, procesów lub usług w otoczeniu stanowiącym model warunków rzeczywistego funkcjonowania, których głównym celem jest dalsze udoskonalenie techniczne produktów, procesów lub usług, których ostateczny kształt nie został określony,
- b) opracowywanie prototypów i projektów pilotażowych, które można wykorzystać do celów komercyjnych, w przypadku gdy prototyp lub projekt pilotażowy stanowi produkt końcowy gotowy do wykorzystania komercyjnego, a jego produkcja wyłącznie do celów demonstracyjnych i walidacyjnych jest zbyt kosztowna.

Symbolem F we wzorze (w ramach pkt 2) objęte będą zatem środki przeznaczone na badania naukowe, prace rozwojowe i inne zleczone zadania, które nie są wykonywane w ramach działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy o VAT, tzn.:

- nie spełniają definicji odpłatnego świadczenia usług, lub
- mają charakter niekomercyjny, tzn. wskutek ich przeprowadzenia nie jest planowane osiągnięcie wyników mogących być przedmiotem sprzedaży. W związku z tym o włączeniu (bądź niewłączeniu) środków przeznaczonych na dany typ badań czy prac rozwojowych do symbolu F będzie decydowała ocena czy ich podjęciu towarzyszy założenie, że nie jest planowane (bądź jest planowane) osiągnięcie wyników, które będą przedmiotem sprzedaży.

Wszystkie natomiast środki uzyskiwane na prowadzenie badań naukowych i prac rozwojowych, które mają charakter komercyjny, tzn. zakładane jest osiągnięcie wyników, które będą przedmiotem sprzedaży (niezależnie od rzeczywistego efektu, bowiem specyfika „komercjalizacji” badań naukowych powoduje, że tylko niektóre z nich kończą się finansowym sukcesem) nie powinny być wliczane do proporcji. Takie badania prowadzone są bowiem w ramach działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy o VAT. Do proporcji będą zatem wliczane dopiero „przychody” ze sprzedaży tych wyników badań i prac rozwojowych jako uzyskane w ramach działalności gospodarczej.

Jednocześnie należy podkreślić, że zmiana charakteru projektu w trakcie jego realizacji, polegająca na tym, że projekt pierwotnie uznany za niekomercyjny będzie podlegał później komercjalizacji (w związku z osiągnięciem gospodarczo przydatnych wyników badań) pozostaje bez wpływu na wyliczoną zgodnie ze wzorem proporcję, bowiem w świetle przepisów o podatku od towarów i usług, jeżeli określone towary i usługi nie były nabywane przez podatnika działającego w takim charakterze, to późniejsza zmiana przeznaczenia wykorzystania tych środków (do celów działalności gospodarczej) nie powoduje nabycia przez dany podmiot prawa do odliczenia VAT od tych towarów i usług. W związku z tym środki związane z projektami (badaniami) z założenia wstępnego niekomercyjnymi, które w przyszłości mogą jednak podlegać komercjalizacji, powinny być wliczone do symbolu F we wzorze.

Podobnie, jeżeli określone środki finansowe są przeznaczone na projekty, które mieszczą się w działalności gospodarczej (wyniki badań są przewidziane do komercjalizacji), to ewentualne późniejsze niepowodzenie tych projektów nie powoduje utraty prawa do odliczania VAT. Środki te nie będą objęte symbolem F. Takie projekty są prowadzone bowiem w ramach działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy o VAT. Jak wyżej wskazano do proporcji będą zatem wliczane dopiero „przychody” ze sprzedaży tych

wyników badań i prac rozwojowych jako uzyskane w ramach działalności gospodarczej (będą wliczane do obrotu z działalności gospodarczej – symbol A w liczniku i w mianowniku proporcji). Jeśli jednak – wskutek niepowodzenia – te przychody nie wystąpią nie „pojawia się” ani w liczniku ani w mianowniku proporcji.

W celu obliczenia kwoty podatku naliczonego z wykorzystaniem ww. sposobu określenia proporcji uczelnia publiczna może przyjąć dane na rok podatkowy poprzedzający poprzedni rok podatkowy (§ 8 projektu).

Proporcję zaokrągla w górę do najbliższej liczby całkowitej (art. 86 ust. 2g zdanie drugie ustawy o VAT).

W przypadku gdy proporcja ta:

- przekroczy 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 ta wynosi 100%,
- nie przekroczy 2% – podatnik ma prawo uznać, że proporcja ta wynosi 0% (art. 86 ust. 2g zdanie trzecie ustawy o VAT).

ZASADY USTALANIA SPOSOBU OKREŚLENIA PROPORCJI W PRZYPADKU INSTYTUTÓW BADAWCZYCH

Przez instytut badawczy należy rozumieć państwową jednostkę organizacyjną, wyodrębnioną pod względem prawnym, organizacyjnym i ekonomiczno-finansowym, która prowadzi badania naukowe i prace rozwojowe ukierunkowane na ich wdrożenie i zastosowanie w praktyce, zgodnie z definicją zawartą w art. 1 ust. 1 ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o instytutach badawczych¹¹.

Dla instytutu badawczego wprowadzony został (§ 7 ust. 1 projektu) następujący wzór, według którego będzie wyznaczany sposób określenia proporcji, uznany za najbardziej odpowiadający specyfice wykonywanej przez tych podatników działalności i dokonywanych przez nich nabyć:

$$X = \frac{Ax100}{A+B}$$

Gdzie poszczególne symbole oznaczają:

X – proporcja określona procentowo, zaokrąglona w górę do najbliższej liczby całkowitej,

A – roczny obrót z działalności gospodarczej instytutu badawczego.

Stosownie do zasady wyrażonej w art. 86 ust. 2g ustawy o VAT, nakazującej odpowiednio stosowanie art. 90 ust. 5 i 6 ustawy o VAT przy wyliczaniu proporcji, roczny obrót z działalności gospodarczej instytutu badawczego nie obejmuje:

¹¹ Dz. U. z 2010 r. Nr 96, poz. 618, z późn. zm.

1) dostawy towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez instytut badawczy do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, oraz gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli są zaliczane do środków trwałych instytutu badawczego – używanych na potrzeby prowadzonej przez ten instytut działalności;

2) transakcji dotyczących:

a) pomocniczych transakcji w zakresie nieruchomości i pomocniczych transakcji finansowych;

b) usług wymienionych w art. 43 ust. 1 pkt 7, 12 i 38-41 ustawy o VAT, w zakresie, w jakim transakcje te mają charakter pomocniczy.

B – środki na finansowanie nauki do wysokości poniesionych kosztów przez instytut badawczy w danym roku w rozumieniu ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o zasadach finansowania nauki oraz inne dotacje lub środki o podobnym charakterze przeznaczone przez ten instytut w danym roku na realizację badań naukowych, prac rozwojowych oraz innych zleconych zadań, których realizacja nie mieści się w działalności gospodarczej.

Do proporcji nie będą przyjmowane kwoty otrzymanych w danym roku środków, które nie zostaną „wydatkowane” przez instytut w danym roku na wskazane cele. Do proporcji nie wejdą również otrzymane przez instytut środki, które zostały przez niego przekazane do innych podmiotów, np. w związku z realizacją określonych zadań w ramach konsorcjum. Jeżeli środki takie (w związku z realizacją przedsięwzięcia w ramach konsorcjum) trafią do innego instytutu badawczego, odpowiednio powinny zostać przez ten instytut uwzględnione w symbolu B, przy wyliczaniu proporcji.

Do proporcji nie wejdą również dotacje przeznaczone na stypendia dla uczestników studiów doktoranckich uczestniczących w realizacji badań naukowych lub prac rozwojowych.

Symbolem B we wzorze objęte będą zatem środki przeznaczone na badania naukowe, prace rozwojowe, które nie są wykonywane w ramach działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy o VAT, tzn.:

- nie spełniają definicji odpłatnego świadczenia usług, lub
- mają charakter niekomercyjny, tzn. skutek ich przeprowadzenia nie jest planowane osiągnięcie wyników mogących być przedmiotem sprzedaży. W związku z tym o włączeniu (bądź niewłączeniu) środków przeznaczonych na dany typ badań czy prac rozwojowych do symbolu B będzie decydowała ocena czy ich podjęciu towarzyszy założenie, że nie jest planowane (bądź jest planowane) osiągnięcie wyników, które będą przedmiotem sprzedaży.

Przykładem zadań zleconych może być zadanie, o którym mowa w art. 4c ust. 5 ustawy o zasadach finansowania nauki (minister właściwy do spraw nauki może zlecić nadzorowanemu instytutowi badawczemu administrowanie bazami danych Systemu Informacji o Nauce w ramach Zintegrowanego Systemu Informacji o Nauce i Szkolnictwie Wyższym „POL-on”) lub zadania, o których mowa w art. 22 pkt 2 ustawy o instytutach badawczych (zadania takie zlecone są państwowemu instytutowi badawczemu), jednakże do symbolu B zostaną włączone wyłącznie środki (dotacje) przeznaczone na finansowanie takich zadań zleconych, które nie będą wykonywane w ramach działalności gospodarczej.

Jednocześnie należy podkreślić, że nie ma potrzeby wyłączenia z katalogu środków objętych symbolem B, środków wykorzystywanych na cele związane z działalnością gospodarczą instytucji, bowiem takie środki nie są wliczane do symbolu B przyjmowanego do wzoru.

Jak już wcześniej bowiem wspomniano wszystkie środki uzyskiwane na prowadzenie badań naukowych i prac rozwojowych, które mają charakter komercyjny, tzn. zakładane jest osiągnięcie wyników, które będą przedmiotem sprzedaży (niezależnie od rzeczywistego efektu, bowiem specyfika „komercjalizacji” badań naukowych powoduje, że tylko niektóre z nich kończą się finansowym sukcesem) nie powinny być wliczane do proporcji. Takie badania prowadzone są bowiem w ramach działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy o VAT. Do proporcji będą zatem wliczane dopiero „przychody” ze sprzedaży tych wyników badań i prac rozwojowych jako uzyskane w ramach działalności gospodarczej.

Jednocześnie należy podkreślić, że zmiana charakteru projektu w trakcie jego realizacji, polegająca na tym, że projekt pierwotnie uznany za niekomercyjny będzie podlegał później komercjalizacji (w związku z osiągnięciem gospodarczo przydatnych wyników badań) pozostaje bez wpływu na wyliczoną zgodnie ze wzorem proporcję, bowiem w świetle przepisów o podatku od towarów i usług, jeżeli określone towary i usługi nie były nabywane przez podatnika działającego w takim charakterze, to późniejsza zmiana przeznaczenia wykorzystania tych środków (do celów działalności gospodarczej) nie powoduje nabycia przez dany podmiot prawa do odliczenia VAT od tych towarów i usług. W związku z tym środki związane z projektami (badaniami) z założenia wstępnie niekomercyjnymi, które w przyszłości mogą jednak podlegać komercjalizacji, powinny być wliczone do symbolu B we wzorze.

Podobnie, jeżeli określone środki finansowe są przeznaczone na projekty, które mieszczą się w działalności gospodarczej (wyniki badań są przewidziane do komercjalizacji), to ewentualne późniejsze niepowodzenie tych projektów nie powoduje utraty prawa do odliczania VAT. Środki te nie będą objęte symbolem B. Takie projekty są prowadzone bowiem w ramach działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy o VAT. Jak wyżej wskazano do proporcji będą zatem wliczane dopiero „przychody” ze sprzedaży tych wyników badań i prac rozwojowych jako uzyskane w ramach działalności gospodarczej (będą wliczane do obrotu z działalności gospodarczej – symbol A w liczniku i w mianowniku proporcji). Jeśli jednak – wskutek niepowodzenia – te przychody nie wystąpią nie „pojawią się” ani w liczniku ani w mianowniku proporcji.

W celu obliczenia kwoty podatku naliczonego z wykorzystaniem ww. sposobu określenia proporcji instytucja badawcza może przyjąć dane na rok podatkowy poprzedzający poprzedni rok podatkowy (**§ 8 projektu**).

Proporcję zaokrągla w górę do najbliższej liczby całkowitej (art. 86 ust. 2g zdanie drugie ustawy o VAT).

W przypadku gdy proporcja ta:

- przekroczy 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 ta wynosi 100%,
- nie przekroczy 2% – podatnik ma prawo uznać, że proporcja ta wynosi 0% (art. 86 ust. 2g zdanie trzecie ustawy o VAT).

DANE, NA PODSTAWIE KTÓRYCH JEST OBLICZANA KWOTA PODATKU NALICZONEGO Z WYKORZYSTANIEM SPOSOBU OKREŚLENIA PROPORCJI

Zgodnie z art. 86 ust. 2d ustawy o VAT w celu obliczenia kwoty podatku naliczonego przyjmuje się dane za poprzedni rok podatkowy.

W projekcie rozporządzenia (§ 8 projektu) wskazano, że do obliczenia kwoty podatku naliczonego w przypadkach, o których mowa § 3-7, mogą być przyjęte dane za rok podatkowy poprzedzający poprzedni rok podatkowy. Pośrednio może to wynikać to z art. 90c ust. 2 ustawy o VAT. Jednakże w celu zapewnienia pewności prawnej proponuje się wpisanie tej regulacji wprost do przepisów projektowanego rozporządzenia. Przyjęcie przez podmioty objęte projektem rozporządzenia do wyliczenia proporcji danych za rok poprzedzający poprzedni rok podatkowy zmniejszy ich obciążenia administracyjne.

Jednocześnie należy wskazać, że stosownie do art. 86 ust. 2e ustawy o VAT, podatnik rozpoczynający w danym roku podatkowym wykonywanie działalności gospodarczej i działalności innej niż gospodarcza, w celu obliczenia kwoty podatku naliczonego w przypadku, o którym mowa w ust. 2a, przyjmuje dane wyliczone szacunkowo, według prognozy uzgodnionej z naczelnikiem urzędu skarbowego w formie protokołu.

III. Uwagi końcowe

Zaproponowanie dla podmiotów wymienionych w projektowanym rozporządzeniu sposobów określenia proporcji, uznanych za najbardziej odpowiadające specyfice wykonywanej przez tych podatników działalności i dokonywanych przez nich nabyć, powinno ułatwić im odliczanie podatku naliczonego w odniesieniu do zakupionych towarów i usług wykorzystywanych dla celów mieszanych (w przypadku gdy nie jest możliwe przyporządkowanie podatku naliczonego do poszczególnych rodzajów działalności). Jak już wcześniej wskazano nie ograniczy to jednakże możliwości wyboru przez dane podmioty innych metod określenia proporcji, jeżeli uznają je za bardziej reprezentatywne. Stosownie bowiem do art. 86 ust. 2h ustawy o VAT, w przypadku gdy podatnik, dla którego sposób określenia proporcji wskazują przepisy wydane na podstawie art. 86 ust. 22 (czyli przepisy projektowanego rozporządzenia), uzna, że wskazany zgodnie z przepisami wydanymi na podstawie art. 86 ust. 22 sposób określenia proporcji nie będzie najbardziej odpowiadać specyfice wykonywanej przez niego działalności i dokonywanych przez niego nabyć, może zastosować inny bardziej reprezentatywny sposób określenia proporcji.

Podkreślenia wymaga, że wskazanie dla podmiotów wymienionych w projektowanym rozporządzeniu sposobu określenia proporcji uznanego za najbardziej odpowiadający specyfice wykonywanej przez tych podatników działalności i dokonywanych przez nich nabyć nie narusza Konstytucji RP.

Podmioty, dla których w projektowanym rozporządzeniu określa się sposób określenia proporcji, w związku charakterem prowadzonej działalności (przykładowo działalność podmiotu w charakterze organu władzy czy nieodpłatna działalność statutowa) objęte są szczególnym reżimem publicznoprawnym (vide ustawa o finansach publicznych, ustawa – Prawo o szkolnictwie wyższym, ustawa o zasadach finansowania nauki, ustawa o instytutach badawczych, ustawa o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej). Również regulacje ustawy o VAT przewidują dla niektórych z nich szczególne regulacje. Dla

przykładu zgodnie z art. 15 ust. 6 ustawy o VAT nie uznaje się za podatnika organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane. Podmioty te podlegają przepisom ustawy o VAT wyłącznie w zakresie czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych.

Uwzględniając ww. przepisy, w przypadku tych podmiotów możliwe jest wskazanie danych, które mogą wykorzystać, aby wyliczony przez nich sposób określenia proporcji w optymalnym zakresie najbardziej odpowiadał specyfice wykonywanej przez te podmioty działalności i dokonywanych nabyć.

Nie jest natomiast możliwe wskazanie w drodze rozporządzenia sposobu, spełniającego przesłankę, aby odpowiadał najbardziej specyficznie prowadzonej działalności i dokonywanych nabyć, w przypadku innych podmiotów, które oprócz działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy o VAT wykonują również inną działalność i nie mają możliwości (w celu określenia podatku podlegającego odliczeniu) bezpośredniego przyporządkowania nabywanych towarów i usług do każdego z tych rodzajów działalności. Wyżej wymienione podmioty (przykładowo fundacje) nie działają w reżimie podobnym do wymienionych w projekcie rozporządzenia jednostek, działają bowiem w oparciu o swobodę prowadzenia działalności, z uwzględnieniem szczególnych regulacji z uwagi na formę prowadzonej działalności. W takim przypadku jedynie sami podatnicy, biorąc pod uwagę specyfikę prowadzonej przez siebie działalności, mogą wskazać najbardziej reprezentatywną dla nich metodę obliczenia podatku podlegającego odliczeniu. Przy wyborze tej metody będą mogli wykorzystać wskazane w ustawie przykładowe dane.

Omówione powyżej cechy relewantne odróżniające podmioty objęte projektowanym rozporządzeniem (które z natury rzeczy wykonują działania pozostające poza sferą VAT, w pewnym tylko zakresie podejmują działania podlegające opodatkowaniu tym podatkiem) od innych podatników prowadzących działalność o charakterze mieszanym (są to podmioty z natury rzeczy prowadzące działalność podlegającą VAT, wykonujące jedynie pobocznie działalność pozostającą poza sferą VAT) uzasadniają określenie dla nich - w drodze projektowanego rozporządzenia - sposobu określenia proporcji uznanego za najbardziej odpowiadający specyficznie wykonywanej przez tych podatników działalności i dokonywanych przez nich nabyć. W związku z tym wydanie projektowanego rozporządzenia nie narusza zasady równości wyrażonej w art. 32 Konstytucji RP.

W § 9 projektu określony został termin wejścia w życie rozporządzenia na dzień 1 stycznia 2016 r.

Stosownie do postanowień art. 5 ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingsowej w procesie stanowienia prawa (Dz. U. Nr 169, poz. 1414, z późn. zm.) oraz § 52 uchwały nr 190 Rady Ministrów z dnia 29 października 2013 r. – Regulamin pracy Rady Ministrów (M. P. poz. 979), projekt rozporządzenia został udostępniony w Biuletynie Informacji Publicznej Rządowego Centrum Legislacji.

Projektowane rozporządzenie nie podlega notyfikacji w rozumieniu przepisów dotyczących krajowego systemu notyfikacji norm i aktów prawnych.

Zakres projektowanego rozporządzenia nie jest sprzeczny z prawem Unii Europejskiej.