

**ROZPORZĄDZENIE  
MINISTRA FINANSÓW<sup>1)</sup>**

z dnia 2015 r.

**w sprawie sposobu określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług  
do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników**

Na podstawie art. 86 ust. 22 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, z późn. zm.<sup>2)</sup>) zarządza się, co następuje:

**§ 1. Rozporządzenie:**

- 1) określa w przypadku niektórych podatników sposób określenia proporcji uznany za najbardziej odpowiadający specyfice wykonywanej przez tych podatników działalności i dokonywanych przez nich nabyć;
- 2) wskazuje dane, na podstawie których jest obliczana kwota podatku naliczonego z wykorzystaniem sposobu określenia proporcji, o którym mowa w pkt 1.

**§ 2. Ilekroć w rozporządzeniu jest mowa o:**

- 1) podatku – rozumie się przez to podatek od towarów i usług;
- 2) obrocie – rozumie się przez to podstawę opodatkowania w zakresie dokonywanych dostaw towarów oraz świadczonych usług, o której mowa w art. 29a, art. 32, art. 119 oraz art. 120 ust. 4 i 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, zwanej dalej „ustawą”;
- 3) dochodach urzędu obsługującego jednostkę samorządu terytorialnego – rozumie się przez to dochody publiczne w rozumieniu ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2013 r. poz. 885, z późn. zm.<sup>3)</sup>), zwanej dalej „ustawą o finansach publicznych”, wynikające ze sprawozdania z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego, z wyjątkiem:

---

<sup>1)</sup> Minister Finansów kieruje działem administracji rządowej – finanse publiczne, na podstawie § 1 ust. 2 pkt 2 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 22 września 2014 r. w sprawie szczegółowego zakresu działania Ministra Finansów (Dz. U. poz. 1256).

<sup>2)</sup> Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2012 r. poz. 1342, 1448, 1529 i 1530, z 2013 r. poz. 35, 1027 i 1608 oraz z 2014 r. poz. 312, 1171 i 1662, oraz z 2015 r. poz. 211, 605 i 1223.

<sup>3)</sup> Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2013 r. poz. 938, 1646, z 2014 r. poz. 379, 911, 1146, 1626 i 1877, oraz z 2015 r. poz. 238, 532, 1117, 1130 i 1190.

- a) dochodów, o których mowa w art. 5 ust. 2 pkt 4 lit. b-d i pkt 5 ustawy o finansach publicznych,
  - b) zwrotów z tytułu podatku,
  - c) dochodów utworzonych przez jednostkę samorządu terytorialnego samorządowych jednostek budżetowych innych niż urząd obsługujący jednostkę samorządu terytorialnego, o którym mowa w § 3 ust. 1 pkt 1,
  - d) nadwyżki środków obrotowych samorządowego zakładu budżetowego wpłacanej do budżetu jednostki samorządu terytorialnego,
  - e) kwoty stanowiącej równowartość dotacji przekazanych utworzonym przez jednostkę samorządu terytorialnego jednostkom organizacyjnym, celem realizacji przez te jednostki zadań jednostki samorządu terytorialnego;
- 4) dochodach samorządowej jednostki budżetowej – rozumie się przez to 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, 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
- przeznaczone na realizację przypisanych tej jednostce zadań jednostki samorządu terytorialnego;
- 5) dochodach państwowej jednostki budżetowej – rozumie się przez to 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, wynikające ze sprawozdania z wykonania:
- a) planu finansowego państwowej jednostki budżetowej, oraz
  - b) planu dochodów i wydatków zgromadzonych na wydzielonym rachunku, o którym mowa w art. 11a ust. 1 ustawy o finansach publicznych, jeżeli dana jednostka budżetowa prowadzi taki rachunek
- przeznaczone na realizację przypisanych tej jednostce zadań administracji państwowej;
- 6) przychodach samorządowego zakładu budżetowego – rozumie się przez to przychody samorządowego zakładu budżetowego w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, w tym dotacje z budżetu jednostki samorządu terytorialnego, 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.

§ 3. 1. W przypadku jednostki samorządu terytorialnego sposób określenia proporcji, o którym mowa w § 1 pkt 1, ustala się odrębnie dla każdej z następujących utworzonych przez nią jednostek organizacyjnych:

- 1) obsługującego jednostkę samorządu terytorialnego urzędu działającego w formie samorządowej jednostki budżetowej;
- 2) pozostałych samorządowych jednostek budżetowych;
- 3) samorządowych zakładów budżetowych.

2. Jako sposób określenia proporcji, o którym mowa w § 1 pkt 1, uznaje się w przypadku jednostek organizacyjnych, o których mowa w ust. 1 pkt 1, sposób ustalony według wzoru:

$$X = \frac{A \times 100}{D_{UJST}}$$

gdzie poszczególne symbole oznaczają:

- X – proporcję określoną procentowo, zaokrągloną w górę do najbliższej liczby całkowitej,
- A – roczny obrót zrealizowany przez obsługujący jednostkę samorządu terytorialnego urząd działający w formie samorządowej jednostki budżetowej z działalności gospodarczej,
- $D_{UJST}$  – dochody urzędu obsługującego jednostkę samorządu terytorialnego.

3. Jako sposób określenia proporcji, o którym mowa w § 1 pkt 1, uznaje się w przypadku jednostek organizacyjnych, o których mowa w ust. 1 pkt 2, sposób ustalony według wzoru:

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

gdzie poszczególne symbole oznaczają:

- X – proporcję określoną procentowo, zaokrągloną w górę do najbliższej liczby całkowitej,
- A – roczny obrót zrealizowany przez samorządową jednostkę budżetową z działalności gospodarczej,
- D – dochody samorządowej jednostki budżetowej.

4. Jako sposób określenia proporcji, o którym mowa w § 1 pkt 1, uznaje się w przypadku jednostek organizacyjnych, o których mowa w ust. 1 pkt 3, sposób ustalony według wzoru:

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

gdzie poszczególne symbole oznaczają:

- X – proporcję określoną procentowo, zaokrągloną w górę do najbliższej liczby całkowitej,
- A – roczny obrót zrealizowany przez samorządowy zakład budżetowy z działalności gospodarczej,
- P – przychody samorządowego zakładu budżetowego.

5. Dochody urzędu obsługującego jednostkę samorządu terytorialnego, dochody samorządowej jednostki budżetowej oraz przychody samorządowego zakładu budżetowego mogą nie obejmować odpowiednio dochodów lub przychodów uzyskanych z tytułu:

- 1) dostawy towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane odpowiednio 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 odpowiednio do środków trwałych jednostki samorządu terytorialnego lub utworzonej przez nią jednostki organizacyjnej – używanych na potrzeby prowadzonej przez te jednostki 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, w zakresie, w jakim transakcje te mają charakter pomocniczy
- pod warunkiem, że transakcje, o których mowa w pkt 1 i 2, dokonywane w ramach działalności gospodarczej zostaną odpowiednio wyłączone z obrotu A.

§ 4. 1. W przypadku państwowej jednostki budżetowej jako sposób określenia proporcji, o którym mowa w § 1 pkt 1, uznaje się sposób ustalony według wzoru:

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

gdzie poszczególne symbole oznaczają:

- X – proporcję określoną procentowo, zaokrągloną w górę do najbliższej liczby całkowitej,
- A – roczny obrót zrealizowany przez państwową jednostkę budżetową z działalności gospodarczej,
- D – dochody państwowej jednostki budżetowej.

2. Dochody państwowej jednostki budżetowej mogą nie obejmować dochodów uzyskanych z tytułu:

- 1) dostawy towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez państwową jednostkę budżetową do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, oraz gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli są zaliczane do środków trwałych państwowej jednostki budżetowej – 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, w zakresie, w jakim transakcje te mają charakter pomocniczy

- pod warunkiem, że transakcje, o których mowa w pkt 1 i 2, dokonywane w ramach działalności gospodarczej zostaną odpowiednio wyłączone z obrotu A.

§ 5. 1. W przypadku uczelni publicznej jako sposób określenia proporcji, o którym mowa w § 1 pkt 1, uznaje się sposób ustalony według wzoru:

$$X = \frac{A \times 100}{A + F}$$

gdzie poszczególne symbole oznaczają:

- X – proporcję określoną procentowo, zaokrągloną w górę do najbliższej liczby całkowitej,
- A – roczny obrót uczelni publicznej z działalności gospodarczej,
- F – sumę otrzymanych przez uczelnię publiczną środków finansowych obejmującą:
  - 1) dotacje oraz inne dopłaty o podobnym charakterze otrzymane na realizację zadań wskazanych w art. 94 ustawy z dnia 27 lipca 2005 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym (Dz. U z 2012 r. poz. 572, z późn. zm.<sup>4)</sup>), oraz

---

<sup>4)</sup> Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2012 r. poz. 742 i 1544, z 2013

- 2) środki na finansowanie nauki w rozumieniu ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o zasadach finansowania nauki (Dz. U. z 2014 r. poz. 1620 oraz z 2015 r. poz. 249) oraz inne dotacje lub dopłaty o podobnym charakterze otrzymane na realizację badań podstawowych, prac rozwojowych oraz innych zleconych zadań, których realizacja nie mieści się w działalności gospodarczej.

2. Obrót A może nie obejmować odpowiednio obrotu uzyskanego z tytułu:

- 1) dostawy towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez uczelnię publiczną do środków trwałych oraz wartości 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, w zakresie, w jakim transakcje te mają charakter pomocniczy.

§ 6. 1. W przypadku instytutu badawczego jako sposób określenia proporcji, o którym mowa w § 1 pkt 1, uznaje się sposób ustalony według wzoru:

$$X = \frac{A \times 100}{A + B}$$

gdzie poszczególne symbole oznaczają:

- X – proporcję określoną procentowo, zaokrągloną w górę do najbliższej liczby całkowitej,
- A – roczny obrót instytutu badawczego z działalności gospodarczej,
- B – środki na finansowanie nauki w rozumieniu ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o zasadach finansowania nauki oraz inne dotacje lub dopłaty o podobnym charakterze otrzymane na realizację badań podstawowych, prac rozwojowych oraz innych zleconych zadań, których realizacja nie mieści się w działalności gospodarczej.

2. Obrót A może nie obejmować odpowiednio obrotu uzyskanego z tytułu:

- 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, w zakresie, w jakim transakcje te mają charakter pomocniczy.

§ 7. W przypadkach, o których mowa w § 3 i § 4, podmioty mogą przyjąć dane za rok poprzedzający poprzedni rok podatkowy.

§ 8. Rozporządzenie wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2016 r.

**MINISTER FINANSÓW**

ZA ZGODNOŚĆ POD WZGLĘDEM PRAWNYM,  
LEGISLACYJNYM I REDAKCYJNYM

Renata Łućko  
Zastępca Dyrektora  
Departamentu Prawnego w Ministerstwie Finansów

/podpisano bezpiecznym podpisem elektronicznym  
weryfikowanym przy pomocy ważnego  
kwalifikowanego certyfikatu/

**Potwierdzam zgodność kopii wydruku z dokumentem elektronicznym:**

Identyfikator dokumentu	288478.1198895.829939
Nazwa dokumentu	PR1-projekt rozporządzenia.pdf
Tytuł dokumentu	PR1-projekt rozporządzenia.docx
Sygnatura dokumentu	
Data dokumentu	
Skrót dokumentu	635ADD7AB1E66E3A4AD9AB06EC606992B89FBCB8
Wersja dokumentu	1.1
Data podpisu	2015-09-24 12:57:06
Podpisane przez	Renata Łućko Zastępca Dyrektora

EZD 3.17.112.515.3382

Data wydruku: 2015-09-25

Autor wydruku: Dołęga Joanna (starszy specjalista)



## 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 usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, z późn. zm.), 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 publicznych (Dz. U. poz. 605), 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 ma natomiast kryteriów służących 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. 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 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 odliczeniu 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 bezpośrednio 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 odliczanie podatku w związku z działalnością nieobjętą systemem VAT.

Ustawa o VAT w art. 86 ust. 2b precyzuje, kiedy sposób określenia proporcji najbardziej odpowiada specyfice wykonywanej przez podatnika działalności i dokonywanych przez niego nabyć. Zgodnie bowiem z ww. przepisem ustawy, sposób określenia proporcji najbardziej odpowiada specyfice 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 proporcji uznany za najbardziej odpowiadający specyfice wykonywanej przez tych podatników działalności i dokonywanych przez nich nabyć oraz wskazuje dane, na podstawie których jest obliczana kwota podatku naliczonego z wykorzystaniem tego sposobu określenia proporcji.

Rozporządzenie dotyczy:

- jednostek samorządu terytorialnego (dalej: JST) oraz utworzonych przez nie samorządowych jednostek budżetowych (dalej: samorządowe JB), tzn. obsługujących jednostki samorządu terytorialnego urzędów działających w formie samorządowej jednostki budżetowej i pozostałych samorządowych jednostek budżetowych oraz samorządowych zakładów budżetowych (dalej: samorządowe ZB),
- państwowych jednostek budżetowych (dalej: państwowe JB),
- uczelni publicznych, oraz
- instytutów badawczych.

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 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 1 projektu**).

W projektowanym natomiast **§ 2 pkt 2** rozporządzenia zdefiniowano pojęcie obrotu jako podstawy opodatkowania w zakresie dokonywanych dostaw towarów oraz świadczonych usług, o której mowa w art. 29a, art. 32, art. 119 oraz art. 120 ust. 4 i 5 ustawy o VAT. Zgodnie z przepisami, do których odsyła ww. definicja do podstawy opodatkowania w podatku od towarów i usług, nie wlicza się kwoty podatku (vide: przykładowo art. 29a ust. 6 pkt 1 ustawy o VAT).

Do słowniczka zostały również wprowadzone definicje dochodów i przychodów bazujące na terminologii ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2013 r. poz. 885, z późn. zm), zwanej dalej „ustawą o finansach publicznych” (**§ 2 pkt 3-6 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.

Przez dochody urzędu obsługującego jednostkę samorządu terytorialnego – rozumie się dochody publiczne w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, wynikające ze sprawozdania z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego (**§ 2 pkt 3 projektu**). 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); zwroty z tytułu podatku od towarów i usług; dochody utworzonych przez jednostkę samorządu terytorialnego samorządowych jednostek budżetowych, innych niż urząd obsługujący jednostkę samorządu terytorialnego, o którym mowa w § 3 ust. 1 pkt 1 projektu; nadwyżka środków obrotowych samorządowego zakładu budżetowego wpłacana do budżetu jednostki samorządu terytorialnego; kwota stanowiąca równowartość dotacji przekazanych, utworzonym przez jednostkę samorządu terytorialnego jednostkom organizacyjnym, celem realizacji przez te jednostki zadań jednostki samorządu terytorialnego.

Wyłączenie wymienionych tytułów z dochodów urzędu obsługującego jednostkę samorządu terytorialnego (przyczynę posłużenia się kategorią dochodów w celu wyliczenia proporcji dla jednostek organizacyjnych utworzonych przez jednostkę samorządu terytorialnego oraz państwowych jednostek budżetowych omówiono w dalszej części uzasadnienia) ma na celu „oczyszczenie” kwoty dochodów przyjmowanej do wyliczenia proporcji z danych, które będą zniekształcać tę proporcję (w tym celu proponuje nie obejmować tym pojęciem dochodów finansowych, kwot, które są przekazywane innym jednostkom organizacyjnym i będą ujęte przez te jednostki). Podobne wyłączenia przyjęto odpowiednio przy definiowaniu „kategorii” dochodów (przychodów) dla pozostałych jednostek (przy uwzględnieniu ich specyfiki).

W § 2 pkt 4 projektowanego rozporządzenia wskazano, że przez dochody samorządowej jednostki budżetowej rozumie się 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, wynikające ze sprawozdania z wykonania: planu finansowego samorządowej jednostki budżetowej oraz 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 - przeznaczone na realizację przypisanych tej jednostce zadań jednostki samorządu terytorialnego.

W § 2 pkt 5 projektowanego rozporządzenia wskazano, że przez dochody państwowej jednostki budżetowej rozumie się 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, wynikające ze sprawozdania z wykonania: planu finansowego państwowej jednostki budżetowej oraz planu dochodów i wydatków zgromadzonych na wydzielonym rachunku, o którym mowa w art. 11a ust. 1 ustawy o finansach publicznych, jeżeli dana jednostka budżetowa prowadzi taki rachunek - przeznaczone na realizację przypisanych tej jednostce zadań administracji państwowej.

Przez przychody samorządowego zakładu budżetowego (§ 2 pkt 6 projektu) rozumie się przychody samorządowego zakładu budżetowego w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, w tym dotacje z budżetu jednostki samorządu terytorialnego, 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.

## **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 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 ustalone 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 sposobu rozstrzygnięcia przez TSUE sprawy C-276/14 Gmina Wrocław. Zatem, jeśli JST i obsługujące ją samorządowe JB będą 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. 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 w przypadku uznania przez TSUE gminy ze wszystkimi jej jednostkami organizacyjnymi za jednego podatnika, znajduje oparcie w przepisach dyrektywy 2006/112/WE<sup>1</sup>. 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.

**Podkreślenie jednak wymaga, że jeżeli:**

- **dana jednostka organizacyjna JST – samorządowa JB lub samorządowy ZB – świadczy wyłącznie czynności w ramach działalności gospodarczej, 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 (nawet w przypadku 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 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.

---

<sup>1</sup> 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.

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 uzyskiwanych (przypisanych do niej przez JST) dochodów (w tym otrzymane dotacje, subwencje oraz inne dopłaty o podobnym charakterze niezwiązane bezpośrednio z „ceną” wykonywanych czynności). W dochodach tych 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, które determinują dokonywane wydatki, 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 działającym w formie samorządowej jednostki budżetowej będzie zatem wyglądał następująco:

$$X = \frac{A \times 100}{D_{UJST}}$$

Gdzie:

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

A – roczny obrót zrealizowany przez obsługujący jednostkę samorządu terytorialnego urząd działający w formie samorządowej jednostki budżetowej z działalności gospodarczej,

[tj.: suma rocznych obrotów uzyskanych z tytułu czynności:

- opodatkowanych VAT,
- dokonywanych poza terytorium kraju, w odniesieniu do których przysługuje prawo do odliczenia zgodnie z ustawą o VAT (jeśli takie czynności są przez obsługujący jednostkę samorządu terytorialnego urząd działający w formie samorządowej jednostki budżetowej świadczone),
- zwolnionych z VAT (jeśli takie czynności są przez obsługujący jednostkę samorządu terytorialnego urząd działający w formie samorządowej jednostki budżetowej świadczone)],

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

Przez dochody urzędu obsługującego jednostkę samorządu terytorialnego ( $D_{UJST}$ ), stosownie do § 2 pkt 3 projektu, rozumie się dochody publiczne w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, wynikające ze sprawozdania z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Z dochodów  $D_{UJST}$  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),

- zwroty z tytułu podatku od towarów i usług,
- dochody utworzonych przez jednostkę samorządu terytorialnego samorządowych jednostek budżetowych, innych niż urząd obsługujący jednostkę samorządu terytorialnego,
- nadwyżka środków obrotowych samorządowego zakładu budżetowego wpłacana do budżetu jednostki samorządu terytorialnego, oraz
- kwota stanowiąca równowartość dotacji przekazanych utworzonym przez jednostkę samorządu terytorialnego jednostkom organizacyjnym, celem realizacji przez te jednostki zadań jednostki samorządu terytorialnego.

Dochody urzędu obsługującego jednostkę samorządu terytorialnego ( $D_{UJST}$ ), stosownie do § 3 ust. 5 projektu, mogą nie obejmować 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 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, w zakresie, w jakim transakcje te mają charakter pomocniczy.

Przy ocenie czy obrót z tytułu określonych transakcji nie będzie wliczany do obrotu z działalności gospodarczej należy posiłkować się orzecznictwem TSUE (przykładowo wyrok w sprawie C-98/07, który znalazł odzwierciedlenie w orzecznictwie 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).

Wyłączenie wymienionych tytułów z dochodów urzędu obsługującego jednostkę samorządu terytorialnego ma na celu „oczyszczenie” kwoty dochodów przyjmowanej do wyliczenia proporcji z danych, które będą zniekształcać tę proporcję.

Aby zachować spójność wyłączenia ww. transakcji z dochodów urzędu obsługującego jednostkę samorządu terytorialnego (mianownik zaproponowanego wzoru) należy także dokonać symetrycznego wyłączenia tych transakcji z rocznych obrotów z działalności gospodarczej tego urzędu (licznik zaproponowanego wzoru).

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

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

Gdzie:

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

A – roczny obrót zrealizowany przez samorządową JB z działalności gospodarczej

[tj.: suma rocznych obrotów uzyskanych z tytułu czynności:

- opodatkowanych VAT,
- dokonywanych poza terytorium kraju, w odniesieniu do których przysługuje prawo do odliczenia zgodnie z ustawą o VAT (jeśli takie czynności są przez daną samorządową JB świadczone),
- zwolnionych z VAT (jeśli takie czynności są przez daną samorządową JB świadczone)],

D – dochody samorządowej jednostki budżetowej.

Przez dochody samorządowej jednostki budżetowej (D), zgodnie z **§ 2 pkt 4 projektu**, rozumie się 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,
  - wynikające ze sprawozdania z wykonania: planu finansowego samorządowej jednostki budżetowej, oraz 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,
- przeznaczone na realizację przypisanych tej jednostce zadań jednostki samorządu terytorialnego.

Dochody samorządowej jednostki budżetowej D, stosownie do **§ 3 ust. 5 projektu**, mogą nie obejmować 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, w zakresie, w jakim transakcje te mają charakter pomocniczy
- pod warunkiem, że transakcje, o których mowa w pkt 1 i 2, dokonywane w ramach działalności gospodarczej zostaną odpowiednio wyłączone z obrotu A.

Wyłączenie wymienionych tytułów z dochodów samorządowej JB ma na celu „oczyszczenie” kwoty dochodów przyjmowanej do wyliczenia proporcji z danych, które będą zniekształcać tę proporcję.

Uwzględniając specyfikę działania JST, w szczególności ramy wyznaczone ustawą o finansach publicznych, obsługujące jednostkę samorządu terytorialnego urzędy działające w formie samorządowych jednostek budżetowych oraz pozostałe samorządowe jednostki budżetowe w celu obliczenia kwoty podatku naliczonego przy wykorzystaniu powyższej metody mogą przyjąć dane za rok poprzedzający poprzedni rok podatkowy (§ 7 projektu).

### 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:

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

A – roczny obrót zrealizowany przez samorządowy zakład budżetowy z działalności gospodarczej,

P – przychody samorządowego zakładu budżetowego.

Według § 2 pkt 6 projektowanego rozporządzenia przez przychody samorządowego zakładu budżetowego rozumie się przychody samorządowego zakładu budżetowego w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, w tym dotacje z budżetu jednostki samorządu terytorialnego, 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.

Przychody samorządowego zakładu budżetowego, stosownie do § 3 ust. 5 projektu, mogą nie obejmować 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, w zakresie, w jakim transakcje te mają charakter pomocniczy

- pod warunkiem, że transakcje, o których mowa w pkt 1 i 2, dokonywane w ramach działalności gospodarczej zostaną odpowiednio wyłączone z obrotu A.

Wyłączenie wymienionych tytułów z przychodów samorządowego ZB ma na celu „oczyszczenie” kwoty przychodów przyjmowanej do wyliczenia proporcji z danych, które będą zniekształcać tę proporcję.

Zaproponowana metoda i zasady wyliczania według niej proporcji są analogiczne jak w przypadku JB, z tą tylko 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.

Uwzględniając specyfikę działania JST, w szczególności ramy wyznaczone ustawą o finansach publicznych, w celu obliczenia kwoty podatku naliczonego przy wykorzystaniu powyższej metody samorządowy zakład budżetowy może przyjąć dane za rok poprzedzający poprzedni rok podatkowy (§ 7 projektu).

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 PAŃSTWOWYCH JEDNOSTEK BUDŻETOWYCH**

W przypadku państwowych JB sposób ustalania proporcji określono w § 4 projektu (będą obowiązywać analogiczne zasady jak dla samorządowych JB).

Sposób wyliczenia proporcji w państwowej jednostce budżetowej, która prowadzi działalność gospodarczą w rozumieniu VAT, będzie wyglądał następująco:

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

Gdzie:

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

A – roczny obrót zrealizowany przez państwową JB z działalności gospodarczej

[tj.: suma rocznych obrotów uzyskanych z tytułu czynności:

- opodatkowanych VAT,
- dokonywanych poza terytorium kraju, w odniesieniu do których przysługuje prawo do odliczenia zgodnie z ustawą o VAT (jeśli takie czynności są przez JB świadczone),
- zwolnionych z VAT (jeśli takie czynności są przez JB świadczone)],

D – dochody państwowej jednostki budżetowej.

Przez dochody państwowej jednostki budżetowej, zgodnie z § 2 pkt 5 projektu, rozumie się dochody 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, wynikające ze sprawozdania z wykonania: planu finansowego państwowej jednostki budżetowej oraz planu

dochodów i wydatków zgromadzonych na wydzielonym rachunku, o którym mowa w art. 11a ust. 1 ustawy o finansach publicznych, jeżeli dana jednostka budżetowa prowadzi taki rachunek, przeznaczone na realizację przypisanych tej jednostce zadań administracji państwowej.

Dochody państwowej jednostki budżetowej, stosownie do § 4 ust. 2 projektu, mogą nie obejmować dochodów uzyskanych z tytułu:

- 1) dostawy towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez państwową jednostkę budżetową do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, oraz gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli są zaliczane do środków trwałych państwowej jednostki budżetowej – 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, w zakresie, w jakim transakcje te mają charakter pomocniczy

- pod warunkiem, że transakcje, o których mowa w pkt 1 i 2, dokonywane w ramach działalności gospodarczej zostaną odpowiednio wyłączone z obrotu A.

Wyłączenie wymienionych tytułów z dochodów państwowej JB ma na celu „oczyszczenie” kwoty dochodów przyjmowanej do wyliczenia proporcji z danych, które będą zniekształcać tę proporcję.

Uwzględniając również specyfikę działania państwowych JB, w szczególności ramy wyznaczone ustawą o finansach publicznych, państwowa JB w celu obliczenia kwoty podatku naliczonego przy wykorzystaniu powyższej metody może przyjąć dane za rok poprzedzający poprzedni rok podatkowy (§ 7 projektu).

## **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 wyższym (Dz. U z 2012 r. poz. 572, z późn. zm.).

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 otrzymanych 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 § 5 ust. 1 projektu wprowadzono szczegółowy wzór, według którego będzie wyznaczany sposób określenia proporcji dla uczelni publicznych.

W przypadku uczelni publicznej będzie miał odpowiednie zastosowanie § 3 ust. 5 projektu (zawierający szczegółowe wskazanie jakich transakcji można nie wliczać do licznika i mianownika wzoru) – § 5 ust. 2 projektu.

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

$$X = \frac{A \times 100}{A + F}$$

Gdzie:

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

A – roczny obrót uczelni publicznej z działalności gospodarczej,

[tj.: suma rocznych obrotów uzyskanych z tytułu czynności:

- opodatkowanych VAT,
- dokonywanych poza terytorium kraju, w odniesieniu do których przysługuje prawo do odliczenia zgodnie z ustawą o VAT (jeśli takie czynności są przez uczelnię świadczone),
- zwolnionych z VAT],

Roczny obrót uczelni publicznej z działalności gospodarczej (A) może nie obejmować odpowiednio obrotu uzyskanego z tytułu:

1. dostawy towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez uczelnię publiczną do środków trwałych oraz wartości 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, w zakresie, w jakim transakcje te mają charakter pomocniczy.

F – suma otrzymanych przez uczelnię publiczną środków finansowych obejmująca:

- dotacje oraz inne dopłaty o podobnym charakterze otrzymane na realizację zadań wskazanych w art. 94 ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym, oraz
- środki na finansowanie nauki w rozumieniu ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o zasadach finansowania nauki (Dz. U. z 2014 r. poz. 1620 oraz z 2015 r. poz. 249) oraz inne dotacje lub dopłaty o podobnym charakterze otrzymane na realizację badań podstawowych, prac rozwojowych oraz innych zleconych zadań, których realizacja nie mieści się w działalności gospodarczej.

Symbolem F we wzorze objęte będą zatem środki przeznaczone na badania podstawowe, prace rozwojowe i inne zlecone 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.

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.

W celu obliczenia kwoty podatku naliczonego z wykorzystaniem ww. sposobu określenia proporcji uczelnia publiczna przyjmuje dane na poprzedni rok podatkowy (zgodnie z art. 86 ust. 2d 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 badawczych (Dz. U. z 2010 r. Nr 96, poz. 618, z późn. zm.).

Dla instytutu badawczego wprowadzony został (§ 6 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:

$$X = \frac{A \times 100}{A + B}$$

Gdzie:

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

A – roczny obrót instytutu badawczego z działalności gospodarczej,

B – środki na finansowanie nauki w rozumieniu ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o zasadach finansowania nauki oraz inne dotacje lub dopłaty o podobnym charakterze otrzymane na realizację badań podstawowych, prac rozwojowych oraz innych zleconych zadań, których realizacja nie mieści się w działalności gospodarczej.

Roczny obrót instytutu badawczego z działalności gospodarczej (A), **stosownie do § 6 ust. 2 projektu**, może nie obejmować odpowiednio obrotu uzyskanego z tytułu:

- 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;
- 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, w zakresie, w jakim transakcje te mają charakter pomocniczy.

Symbolem B we wzorze objęte będą zatem środki przeznaczone na badania podstawowe, prace rozwojowe i inne zlecone 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.

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.

W celu obliczenia kwoty podatku naliczonego z wykorzystaniem ww. sposobu określenia proporcji instytut badawczy przyjmuje dane na poprzedni rok podatkowy (zgodnie z art. 86 ust. 2d 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 (§ 7 projektu) umożliwiono niektórym z podmiotów, dla których projektowane rozporządzenie wprowadza sposób określenia proporcji przyjęcie -w celu obliczenia kwoty podatku naliczonego - danych za rok poprzedzający poprzedni rok podatkowy. Dotyczy to jednostek organizacyjnych utworzonych przez jednostkę samorządu terytorialnego (tj. urzędu obsługującego JST, samorządowych JB i samorządowych ZB), a także państwowych JB. Umożliwienie tym podmiotom przyjęcia danych za rok poprzedzający poprzedni rok podatkowy uwarunkowane jest koniecznością uwzględnienia szczególnych regulacji obowiązujących w przepisach o finansach publicznych w zakresie



zatwierdzenia wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego czy wykonania planów finansowych państwowych jednostek budżetowych. Wprowadzenie dla tych podmiotów wymogu obliczania kwoty podatku naliczonego na podstawie danych za poprzedni rok podatkowy powodowałoby, że podmioty te początkowo musiałyby wyliczać proporcję na podstawie danych niezatwierdzonych, a następnie – po ich zatwierdzeniu – dokonywać korekty wyliczonej proporcji. Umożliwienie tym podmiotom przyjęcia do wyliczenia danych za rok poprzedzający poprzedni rok podatkowy zmniejszy ich obciążenia administracyjne. Poza tym w przypadku wydatków związanych z czynnościami opodatkowanymi, czynnościami zwolnionymi oraz czynnościami pozostającymi poza systemem VAT, po zakończeniu roku podatkowego wystąpi u tych podmiotów obowiązek dokonania korekty podatku naliczonego na zasadach określonych w art. 90c i 91 ustawy o VAT.

Pozostałe podmioty objęte projektowanym rozporządzeniem (uczelnie publiczne oraz instytuty badawcze), o czym już była mowa, będą wykorzystywać dane za poprzedni rok podatkowy, zgodnie z art. 86 ust. 2d ustawy o VAT.

### 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 podatek, 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). Również regulacje ustawy o VAT przewidują dla niektórych z nich szczególnie 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 specyfice 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 specyfice 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 § 8 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 jest objęty prawem Unii Europejskiej.

**Potwierdzam zgodność kopii wydruku z dokumentem elektronicznym:**

Identyfikator dokumentu	288478.1198893.829952
Nazwa dokumentu	PR1_uzasadnienie do projektu rozporządzenia 23 września 2015.pdf
Tytuł dokumentu	PR1_uzasadnienie do projektu rozporządzenia 23 września 2015.docx
Sygnatura dokumentu	
Data dokumentu	
Skrót dokumentu	2AB05E62D3C61DF3224F783122E6C69F141D8D98
Wersja dokumentu	1.1
Data podpisu	2015-09-24 12:57:52
Podpisane przez	Renata Łućko Zastępca Dyrektora

EZD 3.17.112.515.3382

Data wydruku: 2015-09-25

Autor wydruku: Dołęga Joanna (starszy specjalista)



<p><b>Nazwa projektu</b> Projekt rozporządzenia w sprawie sposobu określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników</p> <p><b>Ministerstwo wiodące i ministerstwa współpracujące</b> Ministerstwo Finansów</p> <p><b>Osoba odpowiedzialna za projekt w randze Ministra, Sekretarza Stanu lub Podsekretarza Stanu</b> Jarosław Neneman Podsekretarz Stanu w Ministerstwie Finansów</p> <p><b>Kontakt do opiekuna merytorycznego projektu</b> Beata Rogowska-Rajda Zastępca Dyrektora Departamentu Podatku od Towarów i Usług, tel. 22 694-36-21, email: <a href="mailto:sekretariat.pt@mf.gov.pl">sekretariat.pt@mf.gov.pl</a></p>	<p><b>Data sporządzenia</b> 23 września 2015 r.</p> <p><b>Źródło:</b> Art. 86 ust. 22 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, z późn. zm.), dodany ustawą z dnia 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo zamówień publicznych (Dz. U. poz. 605)</p> <p><b>Nr w wykazie prac legislacyjnych dot. projektów rozporządzeń Ministra Finansów:</b> 11.48</p>
--	---

## OCENA SKUTKÓW REGULACJI

<p><b>1. Jaki problem jest rozwiązywany?</b></p>			
<p>Projektowane rozporządzenie określa w przypadku niektórych podatników sposób określenia proporcji uznany za najbardziej odpowiadający specyfice wykonywanej przez tych podatników działalności i dokonywanych przez nich nabyć oraz wskazuje dane, na podstawie których jest obliczana kwota podatku naliczonego z wykorzystaniem tego sposobu określenia proporcji. Wiąże się to z wprowadzonymi ustawą z dnia 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo zamówień publicznych (Dz. U. poz. 605), zwaną dalej „ustawą zmieniającą”, do ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, z późn. zm.), zwanej dalej „ustawą o VAT” (poprzez dodanie w art. 86 ust. 2a – 2h) zasadami dotyczącymi wyliczania stosownego współczynnika (proporcji) umożliwiającego odliczenie podatku naliczonego w prawidłowej wysokości w odniesieniu do nabywanych towarów i usług wykorzystywanych do celów mieszanych, w tym zaproponowanymi przykładowymi metodami służącymi proporcjonalnemu odliczaniu VAT.</p> <p>Projektowane rozporządzenie stanowi wykonanie upoważnienia, zawartego w art. 86 ust. 22 ustawy o VAT, wprowadzonego ustawą zmieniającą.</p>			
<p><b>2. Rekomendowane rozwiązanie, w tym planowane narzędzia interwencji, i oczekiwany efekt</b></p>			
<p>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 rozporządzenia nie skorzystają z pewności prawa gwarantowanej tym aktem.</p>			
<p><b>3. Jak problem został rozwiązany w innych krajach, w szczególności krajach członkowskich OECD/UE?</b></p>			
<p>Brak informacji</p>			
<p><b>4. Podmioty, na które oddziałuje projekt</b></p>			
<p><b>Grupa</b></p> <p>- jednostki samorządu terytorialnego oraz utworzone przez nie samorządowe jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe; - państwowe jednostki budżetowe; - uczelnie publiczne; - instytuty badawcze;</p>	<p><b>Wielkość</b></p> <p>Brak jest możliwości oszacowania liczby podmiotów, na które oddziałuje projekt, gdyż Ministerstwo Finansów nie dysponuje podziałem podatników VAT czynnych wg wskazanego obok</p>	<p><b>Źródło danych</b></p>	<p><b>Oddziaływanie</b></p> <p>Ułatwienie określenia najwłaściwszego, biorąc pod uwagę specyfikę działalności i dokonywanych nabyć, sposobu obliczenia podatku podlegającego odliczeniu. Zagwarantowanie pewności prawa tym podmiotom. Pozwoli to zminimalizować ewentualne przyszłe spory z organami podatkowymi na gruncie rozliczania podatku naliczonego.</p>

	kryterium.											
<b>5. Informacje na temat zakresu, czasu trwania i podsumowanie wyników konsultacji</b>												
Projekt rozporządzenia zostanie poddany konsultacjom publicznym z takimi podmiotami i organizacjami społecznymi jak m.in.: Rada Główna Instytutów Badawczych, Rada Główna Nauki i Szkolnictwa Wyższego, Związek Powiatów Polskich, Unia Miasteczek Polskich, Związek Miast Polskich, Związek Gmin Wiejskich RP, Związek Województw RP, Unia Metropolii Polskich, Konfederacja Lewiatan, Krajowa Rada Doradców Podatkowych, Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej, Krajowa Rada Radców Prawnych.												
<b>6. Wpływ na sektor finansów publicznych</b>												
(ceny stałe z ..... r.)	Skutki w okresie 10 lat od wejścia w życie zmian [mln zł]											
	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Łącznie (0-10)
<b>Dochody ogółem</b>												
budżet państwa												
JST												
pozostałe jednostki (oddzielnie)												
<b>Wydatki ogółem</b>												
budżet państwa												
JST												
pozostałe jednostki (oddzielnie)												
<b>Saldo ogółem</b>												
budżet państwa												
JST												
pozostałe jednostki (oddzielnie)												
Źródła finansowania												
Dodatkowe informacje, w tym wskazanie źródeł danych i przyjętych do obliczeń założeń	Z uwagi na charakter projektowanych zmian, które wskazują jedynie metodę wyliczania proporcji, wejście w życie rozporządzenia nie będzie miało wpływu na finanse publiczne, w tym budżet państwa i budżety jednostek samorządu terytorialnego.											
<b>7. Wpływ na konkurencyjność gospodarki i przedsiębiorczość, w tym funkcjonowanie przedsiębiorców oraz na rodzinę, obywateli i gospodarstwa domowe</b>												
Skutki												
Czas w latach od wejścia w życie zmian	0	1	2	3	5	10	Łącznie (0-10)					
W ujęciu pieniężnym (w mln zł, ceny stałe z ..... r.)	duże przedsiębiorstwa											
	sektor mikro-, małych i średnich przedsiębiorstw											
	rodzina, obywatele oraz gospodarstwa domowe											
	(dodaj/usuń)											
W ujęciu niepieniężnym	duże przedsiębiorstwa											
	sektor mikro-, małych i średnich przedsiębiorstw											
	rodzina, obywatele oraz gospodarstwa domowe											
	(dodaj/usuń)											

Niemierzalne	(dodaj/usuń)	
	(dodaj/usuń)	
Dodatkowe informacje, w tym wskazanie źródeł danych i przyjętych do obliczeń założeń	Z uwagi na charakter projektowanych przepisów rozporządzenia, nie przewiduje się wpływu projektu na konkurencyjność gospodarki i przedsiębiorczość, w tym na funkcjonowanie przedsiębiorców.	
<b>8. Zmiana obciążeń regulacyjnych (w tym obowiązków informacyjnych) wynikających z projektu</b>		
<input checked="" type="checkbox"/> nie dotyczy		
Wprowadzane są obciążenia poza bezwzględnie wymaganymi przez UE (szczegóły w odwróconej tabeli zgodności).	<input type="checkbox"/> tak <input type="checkbox"/> nie <input type="checkbox"/> nie dotyczy	
<input type="checkbox"/> zmniejszenie liczby dokumentów <input type="checkbox"/> zmniejszenie liczby procedur <input type="checkbox"/> skrócenie czasu na załatwienie sprawy <input type="checkbox"/> inne:	<input type="checkbox"/> zwiększenie liczby dokumentów <input type="checkbox"/> zwiększenie liczby procedur <input type="checkbox"/> wydłużenie czasu na załatwienie sprawy <input type="checkbox"/> inne:	
Wprowadzane obciążenia są przystosowane do ich elektronizacji.	<input type="checkbox"/> tak <input type="checkbox"/> nie <input type="checkbox"/> nie dotyczy	
Komentarz: 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, gwarantując przy tym pewność prawa.		
<b>9. Wpływ na rynek pracy</b>		
Charakter proponowanych zmian nie powinien wpływać na zmianę układu funkcjonowania rynku pracy.		
<b>10. Wpływ na pozostałe obszary</b>		
<input type="checkbox"/> środowisko naturalne <input type="checkbox"/> sytuacja i rozwój regionalny <input type="checkbox"/> inne:	<input type="checkbox"/> demografia <input type="checkbox"/> mienie państwowe	<input type="checkbox"/> informatyzacja <input type="checkbox"/> zdrowie
Omówienie wpływu	Charakter proponowanych zmian nie będzie miał wpływu na pozostałe obszary.	
<b>11. Planowane wykonanie przepisów aktu prawnego</b>		
Wejście w życie projektu rozporządzenia zostało określone zgodnie z terminem wejścia w życie art. 1 pkt 4 ustawy z dnia 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy - Prawo zamówień publicznych (Dz. U. poz. 605) tj. z dniem 1 stycznia 2016 r.		
<b>12. W jaki sposób i kiedy nastąpi ewaluacja efektów projektu oraz jakie mierniki zostaną zastosowane?</b>		
Ewaluacja efektów projektu nastąpi po wejściu w życie przepisów, jednak efekty te będą niemierzalne.		
<b>13. Załączniki (istotne dokumenty źródłowe, badania, analizy itp.)</b>		
Brak		

**Potwierdzam zgodność kopii wydruku z dokumentem elektronicznym:**

Identyfikator dokumentu	288478.1198891.829962
Nazwa dokumentu	PR1 OSR_projekt rozporządzenia.pdf
Tytuł dokumentu	PR1 OSR_projekt rozporządzenia.doc
Sygnatura dokumentu	
Data dokumentu	
Skrót dokumentu	CE7EF0930136E76DBE8AA6719262F62854B7E3FE
Wersja dokumentu	1.1
Data podpisu	2015-09-24 12:58:24
Podpisane przez	Renata Łucó Zastępca Dyrektora

EZD 3.17.112.515.3382

Data wydruku: 2015-09-25

Autor wydruku: Dołęga Joanna (starszy specjalista)