

**Załącznik E**  
**DO PROCEDURY ROZLICZANIA**  
**PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG VAT**  
**W GMINIE RYJEWO**

**Predefiniowany VAT i pre-wskaźnik**

## **ODLICZENIA VAT ZWIĄZANE Z GOSPODAROWANIEM NIERUCHOMOŚCIAMI PUBLICZNYMI , CZYLI KTO I KIEDY ODLICZA VAT NALICZONY.**

### **1. *Ogólnie o odliczaniu podatku VAT w sektorze publicznym***

Prawo do odliczenia VAT-u przysługuje wyłącznie w zakresie, w jakim towary i usługi wykorzystywane są przez podmiot sfery budżetowej do wykonywania czynności gospodarczych, opodatkowanych podatkiem VAT. Jeżeli jednak jednostka prowadzi zarówno sprzedaż dającą prawo do odliczenia VAT-u, jak i niedającą takiego prawa, konieczne jest odrębne określanie kwoty podatku VAT naliczonego dla obu rodzajów sprzedaży. Jeżeli natomiast przyporządkowanie to nie jest możliwe, podmiot sfery budżetowej może odliczyć jedynie część VAT-u, stosując odpowiednią proporcję.

We wskazanym przepisie art. 86 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług wyrażona została generalna zasada określająca prawne możliwości odliczenia podatku naliczonego zapłaconego przy nabyciu towarów i usług. Przepis ten stanowi, iż w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi, o którym mowa w art. 15, przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, z zastrzeżeniem art. 114, art. 119 ust. 4, art. 120 ust. 17 i 19 oraz art. 124. Zatem aby uzyskać prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony (a w przypadku powstania nadwyżki podatku naliczonego nad należnym – prawo do zwrotu tej różnicy bądź do przeniesienia jej na następny okres rozliczeniowy), musi zostać spełniony podstawowy warunek, mianowicie nabywane przez podatnika towary lub usługi muszą służyć do wykonywania przez niego czynności podlegających opodatkowaniu. W sytuacji braku związku nabywanych towarów i usług ze sprzedażą opodatkowaną podatnik nie ma prawa do obniżenia kwoty podatku należnego lub zwrotu różnicy podatku.

Stosownie do art. 15 ust. 6 ww. ustawy 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, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych (te w przypadku wnioskodawcy występują i w tym zakresie ma miejsce kwartalne rozliczenie z tytułu podatku od towarów i usług, poprzez składanie deklaracji VAT-7K). Natomiast w sytuacji, gdy organ władzy publicznej (powiat) realizuje zadania nałożone odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których został on powołany, nie ma on w tym zakresie statusu podatnika podatku od towarów i usług.

### **2. *Odliczenia wprost oraz odliczenia mieszane w sektorze publicznym***

Z dniem 1 stycznia 2016 r. wszedł w życie ostatni pakiet zmian wprowadzanych 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), zwanej dalej „ustawą nowelizującą”. Zmiany te polegają na doprecyzowaniu zasad odliczania podatku VAT w przypadku towarów i usług wykorzystywanych do celów mieszanych (działalności gospodarczej oraz celów poza systemem VAT), jeżeli nie jest możliwe bezpośrednie przyporządkowanie tych towarów i usług w całości do działalności gospodarczej podatnika. Z dniem 1 stycznia 2016 r. weszło również w życie rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2015 r. w sprawie sposobu określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów

działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników (Dz. U. poz. 2193), zwane dalej „rozporządzeniem w sprawie proporcji”. Rozporządzenie w sprawie proporcji określa zakres wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej uznany za najbardziej odpowiadający specyfice wykonywanej działalności i dokonywanych nabyć, w przypadku:

- jednostek organizacyjnych jednostki samorządu terytorialnego, tj. urzędu obsługującego jednostkę samorządu terytorialnego, samorządowej jednostki budżetowej utworzonej przez jednostkę samorządu terytorialnego i samorządowego zakładu budżetowego utworzonego przez jednostkę samorządu terytorialnego,
- samorządowych instytucji kultury,
- państwowych instytucji kultury,
- uczelni publicznych,
- instytutów badawczych.

Podatnik ma prawo do odliczenia podatku naliczonego od dokonywanych zakupów towarów i usług tylko i wyłącznie w takim zakresie, w jakim zakupy te są wykorzystywane do wykonywania:

- czynności opodatkowanych,
- czynności dokonanych poza terytorium kraju, jeżeli podatek naliczony mógłby być odliczony, gdyby czynności te były wykonywane na terytorium kraju (a podatnik posiada dokumenty, z których wynika związek odliczonego podatku z tymi czynnościami),
- czynności zwolnionych od podatku na podstawie:
  - art. 43 ust. 1 pkt 7 oraz pkt 37-41 ustawy o VAT, wykonywanych na terytorium kraju, w przypadku gdy miejscem świadczenia tych usług zgodnie z art. 28b lub art. 28l ustawy o VAT jest terytorium państwa trzeciego lub gdy usługi dotyczą bezpośrednio towarów eksportowanych (a podatnik posiada dokumenty, z których wynika związek odliczonego podatku z tymi czynnościami),
  - art. 43 ust. 1 pkt 16 ustawy o VAT.

*Podstawa prawna: art. 86 ust. 1, 8 i 9 ustawy o VAT*

Celem zrealizowania prawa do odliczenia podatku naliczonego podatnik jest obowiązany do bezpośredniego przyporządkowania dokonanych zakupów do opisanych wyżej czynności (dających prawo do odliczenia).

*Podstawa prawna: art. 86 ust. 1, ust. 2a i ust. 7b oraz art. 90 ust. 1 ustawy o VAT*

### **3. Zasada proporcjonalnego odliczania**

Jeśli nie jest możliwe przypisanie dokonanych zakupów towarów i usług w całości do czynności dających prawo do odliczenia (opisanych powyżej), ponieważ podatnik świadczy jeszcze inne czynności, ma on prawo do odliczenia jedynie tej kwoty podatku naliczonego, którą można proporcjonalnie przypisać czynnościom dającym prawo do odliczenia.

*Podstawa prawna: art. 86 ust. 2a i 7b oraz art. 90 ust. 2 ustawy o VAT*

Sposób określenia proporcji (sposób wyliczenia kwoty podatku naliczonego do odliczenia), który winien zostać zastosowany w ww. przypadkach uzależniony jest od charakteru wykonywanych przez podatnika – obok czynności opodatkowanych – innych dodatkowych czynności:

- pozostających poza działalnością gospodarczą w rozumieniu VAT (niepodlegających opodatkowaniu VAT),
- wykorzystywania nieruchomości stanowiącej majątek przedsiębiorstwa na cele osobiste (prywatne),
- zwolnionych z VAT.

*Podstawa prawna: art. 86 ust. 2a-2h, art. 86 ust. 7b i art. 90 ust. 3-10 ustawy o VAT*

#### **4. Czynności wykonywane w ramach działalności gospodarczej**

Definicja działalności gospodarczej zawarta jest w art. 15 ust. 2 i 3 ustawy o VAT. W związku z prowadzeniem działalności gospodarczej u podatnika mogą wystąpić działania czy sytuacje, które nie generują opodatkowania VAT. „Towarzyszą” one działalności gospodarczej i nie stanowią obok niej odrębnego przedmiotu działalności podatnika. Nie podlegają one opodatkowaniu VAT, jednakże ich występowanie nie oznacza, że u podatnika występują czynności wykonywane poza działalnością gospodarczą.

Może to być przykładowo:

- otrzymanie odszkodowań umownych czy odsetek za nieterminowe dokonywanie płatności od kontrahentów,
- sprzedaż wierzytelności „trudnych”,
- otrzymanie dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze niemających bezpośredniego wpływu na cenę dostarczanych przez podatnika towarów lub usług przez niego świadczonych, lecz wykorzystywanych w całości do wykonywania działalności gospodarczej objętej podatkiem VAT,
- działania pracodawcy polegające na dokonaniu zakupów od osób trzecich, których nabycie w całości następuje ze środków funduszu tworzonego na podstawie ustawy o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych<sup>1</sup> w celu udostępnienia ich nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie osobom uprawnionym na zasadach wymienionych w tej ustawie,
- obowiązki pracodawcy wynikające z ustawy o związkach zawodowych<sup>2</sup>, np. udostępnienie pomieszczeń i urządzeń technicznych niezbędnych do wykonywania działalności związkowej w zakładzie pracy,
- otrzymanie przez komorników sądowych zwrotu wydatków gotówkowych poniesionych w toku egzekucji (zwrotu wydatków takich jak np. należności biegłych, koszty ogłoszeń w pismach, koszty transportu specjalistycznego, przejazdu poza miejscowość, która jest siedzibą komornika, przechowywania i ubezpieczenia zajętych ruchomości, koszty doręczenia środków pieniężnych przez pocztę lub przelewem bankowym, koszty uzyskiwania informacji niezbędnych do prowadzenia postępowania egzekucyjnego lub wykonania postanowienia o udzieleniu zabezpieczenia),
- zbycie przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa.

Za czynności zrównane z czynnościami wykonywanymi w ramach działalności gospodarczej uznaje się także nieodpłatną dostawę towarów lub nieodpłatne świadczenie usług na cele osobiste, w przypadkach o których mowa w art. 7 ust. 2 i art. 8 ust. 2 ustawy o VAT, dalej zwane „celami osobistymi” lub „celami prywatnymi”. Uzasadnia to fakt, że chociaż czynności te z definicji nie mają związku z działalnością gospodarczą, w przypadkach określonych w tych przepisach następuje obowiązek naliczenia VAT.

## **Cele osobiste (prywatne)**

Przez cele osobiste należy rozumieć cele osobiste (prywatne) podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia oraz innych osób będących osobami trzecimi wobec podatnika lub przez jego pracowników.

*Podstawa prawna: art. 7 ust. 2 i art. 8 ust. 2 ustawy o VAT, wyrok TSUE w sprawie C-515/07 (pkt 38), opinia Rzecznika Generalnego w sprawie C-515/07 (pkt 55), wyrok TSUE w sprawie C-124/12 (pkt 34)*

Wyjątkiem będzie sytuacja nieodpłatnego wykorzystania na cele osobiste (prywatne) nieruchomości, włączonej w majątek przedsiębiorstwa, w którym to przypadku rozliczanie wydatków związanych z tą nieruchomością następuje na odrębnych zasadach, opisanych na str. 15-17 opracowania.

*Podstawa prawna: art. 86 ust. 7b i art. 90a ust. 2 ustawy o VAT*

## **Czynności zwolnione z VAT**

Czynnościami zwolnionymi z VAT są czynności wykonywane w ramach działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu VAT, jednakże zwolnione z tego podatku na podstawie przepisów ustawy o VAT lub rozporządzeń wykonawczych do tej ustawy (bez prawa do odliczeń).

### **5. Czynności wykonywane poza działalnością gospodarczą**

Czynności pozostające poza działalnością gospodarczą obejmują 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.

**Jeśli podatnik nie wykonuje czynności pozostających poza działalnością gospodarczą lub czynności zwolnionych z VAT oraz nie wykorzystuje nieruchomości, włączonej w majątek przedsiębiorstwa, na cele prywatne, zasady odliczania proporcjonalnego opisane w niniejszej broszurze nie znajdą do niego zastosowania.** W konsekwencji, w pierwszej kolejności – celem ustalenia czy do sytuacji podatnika znajdą zastosowanie zasady odliczania proporcjonalnego – należy ustalić charakter wszystkich wykonywanych przez niego czynności. Jeśli podatnik wykonuje którekolwiek z opisanych czynności znajdą do niego zastosowanie odpowiednie zasady odliczenia proporcjonalnego:

- w przypadku wykonywania czynności pozostających poza działalnością gospodarczą, jak i czynności w ramach prowadzenia działalności gospodarczej – zasady wskazane w art. 86 m.in. w ust. 2a-2h i art. 90c oraz w rozporządzeniu w sprawie proporcji,
- w przypadku wykorzystywania nieruchomości, włączonej w majątek przedsiębiorstwa, na cele prywatne jak i na cele działalności gospodarczej podatnika – zasady wskazane w art. 86 m.in. w ust. 7b i art. 90a,
- w przypadku czynności opodatkowanych i zwolnionych z VAT – zasady wskazane w art. 90 i art. 91 ustawy o VAT.

W przypadku wykonywania przez podatnika jednego, dwóch lub wszystkich z opisanych czynności zastosowanie znajdzie każdy z przypisanych do danych czynności sposobów odliczania proporcjonalnego. Odpowiednio w pierwszej kolejności zastosowanie znajdą zasady wskazane w art. 86 ust. 2a-2h, następnie zasady wskazane w art. 86 ust. 7b i ostatnie w kolejności zasady wskazane w art. 90. Po zakończeniu roku podatkowego należy dokonać korekty na podstawie art. 90c i art. 91, natomiast korekta wskazana w art. 90a dokonywana będzie w sytuacji wystąpienia zmiany w sposobie używania nieruchomości do celów działalności gospodarczej i do celów prywatnych.

## **6. Odliczanie podatku naliczonego w przypadku wykonywania czynności pozostających poza działalnością gospodarczą**

### **Odliczanie bieżące (wstępne)**

W przypadku zakupu towarów i usług:

- wykorzystywanych przez podatnika zarówno do celów działalności gospodarczej, jak i do celów pozostających poza taką działalnością,
- których przypisanie w całości do działalności gospodarczej nie jest możliwe podatnik może dokonać odliczenia podatku naliczonego zawartego w ich cenie tylko w takiej części, którą można proporcjonalnie przypisać do jego działalności gospodarczej (co do zasady dotyczącej czynności opodatkowanych VAT).

Z uwagi na różnorodność i bogactwo życia gospodarczego wybór sposobu, według którego dokonuje się tego proporcjonalnego przypisania, należy do podatnika. Przepisy ustawowe wymagają jednak, aby odpowiadał on najbardziej specyficznie wykonywanej przez podatnika działalności i dokonywanych przez niego nabyć. Będzie to spełnione, jeśli sposób ten:

- zapewni dokonanie odliczenia podatku naliczonego wyłącznie w części przypadającej na działalność gospodarczą (co do zasady dotyczącej czynności opodatkowanych VAT) oraz
- obiektywnie odzwierciedla część wydatków przypadających na działalność gospodarczą oraz na cele inne (z wyjątkiem celów prywatnych) – gdy przypisanie tych wydatków w całości do działalności gospodarczej nie jest możliwe.

*Podstawa prawna: art. 86 ust. 2a i 2b ustawy o VAT*

W oparciu o wybrany przez podatnika sposób określenia proporcji wyznaczy on proporcję, według której powinna być obliczana kwota podatku naliczonego związanego z działalnością gospodarczą, zwaną dalej „proporcją”. W przypadku gdy podatnik będzie w ramach działalności gospodarczej wykonywał czynności opodatkowane VAT i zwolnione z VAT powinien obliczyć również proporcję wynikającą z art. 90 ustawy o VAT (jeżeli nie będzie w stanie wyodrębnić kwot podatku naliczonego przypisanych do czynności opodatkowanych VAT).

## 1. Metody ustawowe

Ustawa proponuje kilka metod, które podatnik może wykorzystać celem proporcjonalnego obliczenia podatku naliczonego, jednakże katalog ten nie ma charakteru obligatoryjnego i zamkniętego. Ustawa podaje jako przykładowe metody wykorzystujące następujące dane:

- średnioroczną liczbę osób wykonujących wyłącznie prace związane z działalnością gospodarczą w ogólnej średniorocznej liczbie osób wykonujących prace w ramach działalności gospodarczej i poza tą działalnością (metoda „pracownicza”);
- średnioroczną liczbę godzin roboczych przeznaczonych na prace związane z działalnością gospodarczą w ogólnej średniorocznej liczbie godzin roboczych przeznaczonych na prace związane z działalnością gospodarczą i poza tą działalnością (metoda „godzinowa”);
- roczny obrót z działalności gospodarczej w rocznym obrocie podatnika z działalności gospodarczej powiększonym o otrzymane przychody z innej działalności, w tym wartość dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze, otrzymanych na sfinansowanie wykonywanej przez tego podatnika działalności innej niż gospodarcza (metoda „obrotowa”);
- średnioroczną powierzchnię wykorzystywaną do działalności gospodarczej w ogólnej średniorocznej powierzchni wykorzystywanej do działalności gospodarczej i poza tą działalnością (metoda „powierzchniowa”).

Dopuszczalna jest także metoda będąca kompilacją metod ustawowych czy też każda inna metoda, pod warunkiem jednak, że będzie odpowiadała ona najbardziej specyficie prowadzonej przez podatnika działalności i dokonywanych przez niego nabyć. Możliwe jest także zastosowanie kilku różnych metod w zależności od różnorodności prowadzonych przez podatnika rodzajów działalności lub w zależności od rodzajów dokonywanych nabyć, jeśli jest to uzasadnione ekonomicznie.

**W przypadku jednostek samorządu terytorialnego, samorządowych instytucji kultury i państwowych instytucji kultury oraz uczelni publicznych i instytutów badawczych metodą najbardziej odpowiadającą specyficie prowadzonej przez tych podatników działalności i dokonywanych nabyć jest metoda wskazana w rozporządzeniu w sprawie proporcji.** Podmioty te mogą stosować inną metodę określenia proporcji pod warunkiem, że metoda ta zapewnia bardziej dokładne niż metoda wskazana w rozporządzeniu przyporządkowanie podatku naliczonego do czynności dających prawo do odliczenia oraz obiektywnie odzwierciedla część wydatków przypadających na działalność gospodarczą.

W przypadku gdy podatnik zdecyduje się na stosowanie metody opartej na obrocie i przychodach, do obrotu (przychodu) nie będzie wliczało się kwoty podatku VAT, jak również obrotu (przychodu) uzyskanego z:

- dostawy towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane (lub mogłyby zostać zaliczone) przez podatnika do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji – używanych przez podatnika na potrzeby jego działalności,
- dostawy gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli są zaliczane do środków trwałych podatnika (lub mogłyby zostać zaliczone) – używanych przez podatnika na potrzeby jego działalności,

- tytułu transakcji dotyczących pomocniczych transakcji w zakresie nieruchomości i pomocniczych transakcji finansowych,
- tytułu transakcji dotyczących usług wymienionych w art. 43 ust. 1 pkt 7, 12 i 38-41 (tj. zasadniczo usług o charakterze finansowym), w zakresie, w jakim transakcje te mają charakter pomocniczy.

*Podstawa prawna: art. 86 ust. 2g ustawy o VAT (odpowiednie zastosowanie art. 90 ust. 5, 6 i 9a ustawy o VAT)*

Wyłączenie obrotu (przychodu) opisane powyżej powinno być interpretowane zgodnie z tezami wypracowanymi przez orzecznictwo TSUE, w szczególności w wyrokach: C-174/08 (pkt 35), C-306/94 (pkt 18-23), C-77/01 (pkt 77-80) oraz C-98/07 (pkt 23-26 oraz 35-36). Orzecznictwo TSUE znalazło odzwierciedlenie w ustalonej już linii orzecniczej Naczelnego Sądu Administracyjnego (wyrok 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).

## **2. Dane wykorzystywane w wybranej przez podatnika metodzie**

Zasadą jest wykorzystywanie danych za poprzedni rok podatkowy, zatem odliczenie bieżące podatnika będzie miało charakter wstępny (konieczna będzie korekta tego odliczenia na podstawie danych rzeczywistych, po zakończeniu roku podatkowego). Przykładowo, podatnik dokonując wstępnego odliczenia podatku naliczonego w trakcie roku 2016 do wyliczenia proporcji, według której będzie dokonywać na bieżąco tego odliczenia, przyjmuje dane za zakończony rok 2015. Roczna korekta odliczenia będzie natomiast odbywała się jednorazowo (tzn. raz w roku) w rozliczeniu za pierwszy okres rozliczeniowy roku 2017 (styczeń lub I kwartał – jeśli podatnik rozlicza się kwartalnie) na podstawie proporcji wykorzystującej dane z zakończonego roku 2016. W sytuacji gdy podatnik dopiero rozpoczyna wykonywanie działalności mieszanej, tzn. działalności gospodarczej oraz działalności pozostającej poza działalnością gospodarczą, wykorzystuje dane wyliczone szacunkowo, również według prognozy uzgodnionej z naczelnikiem urzędu skarbowego w formie protokołu. Po zakończeniu roku podatkowego konieczne będzie jednak dokonanie korekty tego odliczenia na podstawie danych rzeczywistych z tego roku.

Jeśli podatnik uzna, że w odniesieniu do wykonywanej przez niego działalności i dokonywanych przez niego nabyć wykorzystanie danych za poprzedni rok podatkowy byłoby z jakichś względów niereprezentatywne może w celu obliczenia kwoty podatku naliczonego przyjąć również dane wyliczone szacunkowo według prognozy uzgodnionej z naczelnikiem urzędu skarbowego w formie protokołu.

*Podstawa prawna: art. 86 ust. 2d-2f ustawy o VAT*

Proporcję bieżącą (wstępną) określa się procentowo w stosunku rocznym i zaokrągla w górę do najbliższej liczby całkowitej. Ustaloną na bazie danych za zeszły rok podatkowy proporcję stosuje się do odliczeń dokonywanych w trakcie całego roku bieżącego.

*Podstawa prawna: art. 86 ust. 2g zdanie pierwsze i drugie ustawy o VAT*



### 3. Roczna korekta odliczeń (korekta rzeczywista)

Podatnik po zakończeniu roku podatkowego – w rozliczeniu za styczeń roku następnego (lub I kwartał roku następnego – jeśli podatnik rozlicza się kwartalnie) jest zobowiązany dokonać korekty odliczonego według proporcji wstępnej (bazującej na danych z roku poprzedniego) podatku naliczonego, przy uwzględnieniu danych dla zakońzonego roku podatkowego – według proporcji rzeczywistej. Przykładowo, podatnik dokonując bieżącego (wstępnego) odliczenia podatku naliczonego w trakcie roku 2016, do wyliczenia proporcji, według której dokonywał tego odliczenia, przyjął dane za zakończony rok 2015. Roczna korekta odliczenia będzie natomiast odbywała się raz w roku w rozliczeniu za pierwszy okres rozliczeniowy roku 2017 (styczeń lub I kwartał – jeśli podatnik rozlicza się kwartalnie) na podstawie proporcji wykorzystującej dane rzeczywiste za zakończony rok 2016.

Podatnik dokonując korekty rocznej może przyjąć inny sposób określenia proporcji niż wybrany dla dokonywania odliczenia bieżącego (wstępnego), jeżeli sposób ten okaże się bardziej reprezentatywny dla zakońzonego roku. Przykładowo, odliczenie dokonywane zgodnie z metodą „obrotową”, może zostać skorygowane w trybie korekty rocznej według metody „powierzchniowej”, o ile metoda ta – np. wskutek zmiany profilu działalności podatnika w trakcie roku podatkowego – okazała się bardziej odpowiadająca specyfice jego działalności. Jeśli podatnik z uwagi na specyfikę działalności został upoważniony – w drodze rozporządzenia wykonawczego do ustawy o VAT – do przyjęcia danych za rok poprzedzający poprzedni rok podatkowy do ustalenia proporcji wstępnej, korekty rocznej dokonuje przy uwzględnieniu danych za poprzedni rok podatkowy. Przykładowo, podatnik dokonując wstępnego odliczenia podatku naliczonego w trakcie roku 2016 do wyliczenia proporcji, według której dokonywał tego odliczenia, przyjął dane za zakończony rok 2014. Roczna korekta odliczenia będzie natomiast odbywała się raz w roku w rozliczeniu za pierwszy okres rozliczeniowy roku 2017 (styczeń lub I kwartał – jeśli podatnik rozlicza się kwartalnie) na podstawie proporcji wykorzystującej dane za zakończony rok 2015.

*Podstawa prawna: art. 90c ust. 1-3 ustawy o VAT*

Korekty rocznej (rzeczywistej) dokonuje się przy odpowiednim zastosowaniu zasad dokonywania korekty rocznej w przypadku prowadzenia przez podatnika działalności opodatkowanej VAT i zwolnionej z VAT (art. 91 ust. 2-9 ustawy o VAT). I tak:

- nieruchomości i prawa wieczystego użytkowania gruntów zaliczone na podstawie przepisów o podatku dochodowym przez podatnika (lub takie, które mogłyby zostać zaliczone) do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych (w tym podlegających amortyzacji) – objęte są 10-letnią korektą;

Wyjątek stanowią:

- nieruchomości i prawa wieczystego użytkowania gruntów o wartości początkowej nieprzekraczającej 15 tys. zł,  
- opłaty roczne pobierane z tytułu oddania gruntu w użytkowanie wieczyste,  
w przypadku których dokonuje się korekty dla zakońzonego roku podatkowego;

- pozostałe towary i usługi zaliczone na podstawie przepisów o podatku dochodowym przez podatnika (lub takie, które mogłyby zostać zaliczone) do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych (w tym podlegających amortyzacji) – objęte są 5-letnią korektą;

Wyjątek stanowią towary i usługi o wartości początkowej nieprzekraczającej 15 tys. zł, w przypadku których dokonuje się korekty dla zakończonego roku podatkowego.

- towary i usługi inne niż środki trwałe i wartości niematerialne i prawne – objęte są roczną korektą.

*Podstawa prawna: art. 90c ust. 1 ustawy o VAT (odpowiednie zastosowanie art. 91 ust. 2-9 ustawy o VAT)*

Roczna korekta – w zależności od przyporządkowanego danemu towarowi lub usługowi okresu korekty – dotyczy całej wartości podatku naliczonego, jednej piątej lub jednej dziesiątej kwoty podatku naliczonego przy ich nabyciu lub wytworzeniu. W przypadku środków trwałych, których wartość początkowa przekracza 15 000 zł, korekty rocznej dokonuje się przez cały okres korekty (za każdy rok), tj. w przypadku nieruchomości przez 10 lat, a w przypadku ruchomości przez 5 lat, licząc od roku, w którym zostały oddane do użytkowania.

*Podstawa prawna: art. 90c ust. 1 ustawy o VAT (odpowiednie zastosowanie art. 91 ust. 1 i 2 ustawy o VAT)*

Należy pamiętać, że w przypadku, gdy podatnik prowadzi działalność gospodarczą opodatkowaną i zwolnioną, opisana powyżej korekta podatku odliczonego musi uwzględniać też korektę, o której mowa w art. 91 ust. 1 i 2 ustawy o VAT.

W przypadku transakcji zbycia przez podatnika jego przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa do dokonywania (kontynuowania) korekt rocznych zobowiązany jest nabywca przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części.

*Podstawa prawna: art. 90c ust. 1 ustawy o VAT (odpowiednie zastosowanie art. 91 ust. 9 ustawy o VAT)*

Opisane powyżej zasady dokonywania rocznych korekt (rzeczywistych) znajdują zastosowanie dopiero w odniesieniu do towarów i usług nabytych od dnia 1 stycznia 2016 r.

Powyzsza zasada zawarta w przepisie przejściowym nie dotyczy jednak wydatków na nabycie lub wytworzenie nieruchomości lub praw wieczystego użytkowania gruntów, stanowiących majątek przedsiębiorstwa danego podatnika, wykorzystywanych dotychczas w działalności gospodarczej oraz działalności pozostającej poza działalnością gospodarczą (zarówno działań mających charakter prywatny, jak i działań np. w charakterze organów władzy publicznej).

## ZASADY ODLICZANIA PODATKU NALICZONEGO W PRZYPADKU WYKONYWANIA CZYNNOŚCI OSOBISTYCH (PRYWATNYCH)

### a) Wydatki na nabycie dóbr inwestycyjnych

W przypadku nabycia dóbr inwestycyjnych:

- czyli towarów zaliczonych przez podatnika do środków trwałych podlegających amortyzacji, których wartość początkowa przekracza 15 tys. zł (tzn. stanowiących w całości majątek przedsiębiorstwa),
- które podatnik również planuje wykorzystywać/wykorzystuje do celów osobistych (prywatnych) swoich lub pracowników odliczenie podatku naliczonego z tytułu nabycia (wytworzenia) tego dobra przysługuje natychmiastowo w całości (przy spełnieniu oczywiście wszystkich warunków wynikających z ustawy o VAT), jednakże każde wykorzystanie prywatne tego dobra podlega opodatkowaniu.

*Podstawa prawna: art. 8 ust. 2, art. 86 ust. 1 ustawy o VAT, orzecznictwo TSUE, np. C-460/07 (pkt 42).*

### b) Wydatki na nabycie, w tym na nabycie praw wieczystego użytkowania gruntów, oraz wytworzenie nieruchomości, stanowiącej majątek przedsiębiorstwa

W przypadku ponoszenia przez podatnika wydatków na nabycie oraz wytworzenie nieruchomości (w tym na nabycie praw wieczystego użytkowania gruntów), która:

- została włączona do majątku jego przedsiębiorstwa, oraz
- jest wykorzystywana zarówno do celów wykonywanej przez tego podatnika działalności gospodarczej, jak i celów osobistych (prywatnych) a przypisanie tych wydatków w całości do działalności gospodarczej nie jest możliwe kwotę podatku naliczonego oblicza się według udziału procentowego, w jakim dana nieruchomość jest wykorzystywana do celów działalności gospodarczej.

*Podstawa prawna: art. 86 ust. 7b ustawy o VAT*

Od 1 stycznia 2016 r. zasada ta nie dotyczy sytuacji wykorzystywania nieruchomości zarówno do celów wykonywanej przez tego podatnika działalności gospodarczej, jak i celów pozostających poza działalnością gospodarczą (np. działalność w charakterze organu władzy), innych jednakże niż cele osobiste (prywatne) podatnika lub jego pracowników. Rozliczanie podatku naliczonego (odliczanie bieżące oraz dokonywanie korekt rocznych) w przypadku wykorzystywania nieruchomości do celów pozostających poza działalnością gospodarczą, innych jednak niż cele prywatne odbywać się będzie bowiem od 1 stycznia 2016 r. na zasadach wskazanych w art. 86 ust. 2a-2h ustawy o VAT.

*Podstawa prawna: art. 86 ust. 2a-2h, art. 86 ust. 7b ustawy o VAT oraz art. 1 pkt 4 lit. a i lit. b ustawy nowelizującej*

### **Metoda wyliczenia udziału procentowego**

Z uwagi na różnorodność i bogactwo życia gospodarczego wybór sposobu, według którego dokonuje się wyliczenia tego proporcjonalnego przypisania, należy do podatnika. Wybrany sposób musi jednak gwarantować jak najbardziej zbliżone do rzeczywistego obliczenie podatku naliczonego związanego wyłącznie z działalnością gospodarczą. Wskazać należy, że po zmianie przepisów od 1 stycznia 2016 r. może być dalej stosowana – o ile jest najbardziej zbliżona do rzeczywistego obliczenia podatku naliczonego – „metoda „powierzchniowa”.

Obliczony przy zastosowaniu wybranej metody podatek naliczony (czyli kwota/część kwoty podatku związana wyłącznie z działalnością gospodarczą):

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

### **Korekta odliczeń (korekta rzeczywista)**

Podatnik jest zobowiązany dokonać korekty odliczonego podatku naliczonego, jeśli w ciągu 120 miesięcy (licząc od miesiąca, w którym nieruchomość została oddana do użytkowania) nastąpi zmiana w stopniu wykorzystania tej nieruchomości do celów działalności gospodarczej.

Korekty tej (zwiększającej lub zmniejszającej odliczenie podatku naliczonego) dokonuje się:

- jednorazowo w deklaracji za okres rozliczeniowy (miesiąc lub kwartał), w którym nastąpiła zmiana w stopniu wykorzystania,
- w kwocie proporcjonalnej do pozostałego okresu korekty,
- z uwzględnieniem proporcji określonej w art. 90 ust. 3-10 ustawy o VAT – jeżeli podatnik wykorzystuje nieruchomość w działalności gospodarczej również do czynności zwolnionych z VAT (bez prawa do odliczenia podatku naliczonego).

W przypadku zmiany stopnia wykorzystania nieruchomości do celów działalności gospodarczej (w szczególności w przypadku zmniejszenia tego zakresu) nie znajduje zastosowania obowiązek opodatkowania używania nieruchomości do celów prywatnych podatnika lub jego pracowników (art. 8 ust. 2 ustawy o VAT). Obowiązek ten został bowiem zastąpiony systemem korekt.

*Podstawa prawna: art. 90a ust. 2 ustawy o VAT*

### **Wydatki na nabycie pozostałych towarów i usług**

W przypadku nabycia:

- dóbr inwestycyjnych czyli towarów zaliczonych przez podatnika do środków trwałych podlegających amortyzacji, których wartość początkowa nie przekracza 15 tys. zł (z wyłączeniem nieruchomości oraz pojazdów samochodowych o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony).

- pozostałych towarów i usług, które podatnik również planuje przeznaczyć (wykorzystać/wykorzystywać) do swoich celów prywatnych lub celów prywatnych swoich pracowników, odliczenie podatku naliczonego z tytułu nabycia tych towarów i usług przysługuje w takiej części, w jakiej nabycie to będzie wykorzystane do opodatkowanej działalności gospodarczej podatnika. Jedynie w sytuacji gdy podatnik w chwili nabycia towarów i usług nie jest w stanie obiektywnie określić, w jakim zakresie towary i usługi będą wykorzystywane do celów opodatkowanej działalności gospodarczej, a w jakim do celów prywatnych, możliwe jest całkowite odliczenie VAT od tego nabycia, z równoczesnym jednak obowiązkiem opodatkowania VAT wykorzystania prywatnego towarów lub usług.

*Podstawa prawna: art. 7 ust. 2, art. 8 ust. 2, art. 86 ust. 1 ustawy o VAT*

## **Odliczenia podatku VAT przez jednostki budżetowe, zakłady budżetowe. Metody odliczania VAT wynikające z rozporządzenia Ministra Finansów z 17 grudnia 2015r.**

### **1. ZASADY OBLICZANIA ZAKRESU WYKORZYSTYWANIA NABYWANYCH TOWARÓW I USŁUG DO CELÓW DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ W PRZYPADKU NIEKTÓRYCH PODATNIKÓW**

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2015 r. w sprawie sposobu określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników (Dz. U. poz. 2193), zwane dalej „rozporządzeniem” określa sposób określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej uznany za najbardziej odpowiadający specyfice wykonywanej działalności i dokonywanych nabyć, zwany dalej „sposobem określenia proporcji” oraz wskazuje dane, na podstawie których jest obliczana kwota podatku naliczonego z wykorzystaniem tego sposobu określenia proporcji, w przypadku:

- jednostek organizacyjnych jednostki samorządu terytorialnego, tj.:
  - urzędu obsługującego jednostkę samorządu terytorialnego, działającego w formie samorządowej jednostki budżetowej, zwanego dalej również „urzędem obsługującym JST”,
  - samorządowej jednostki budżetowej utworzonej przez jednostkę samorządu terytorialnego, zwanej dalej również „samorządową JB” lub „JB”,
  - samorządowego zakładu budżetowego utworzonego przez jednostkę samorządu terytorialnego, zwanego dalej również „samorządowym ZB” lub „ZB”,
  - samorządowych instytucji kultury, zwanych dalej „samorządową IK”,
  - państwowych instytucji kultury, zwanych dalej „państwową JK”,
  - uczelni publicznych,
  - instytutów badawczych.

**W przypadku jednostek samorządu terytorialnego, samorządowych instytucji kultury i państwowych instytucji kultury oraz uczelni publicznych i instytutów badawczych metodą najbardziej odpowiadającą specyfice prowadzonej przez tych podatników działalności i dokonywanych nabyć jest metoda wskazana w rozporządzeniu. Podmioty te mogą stosować inną metodę określenia proporcji pod warunkiem, że metoda ta zapewnia bardziej dokładne niż metoda wskazana w rozporządzeniu przyporządkowanie podatku naliczonego do czynności dających prawo do odliczenia oraz obiektywnie odzwierciedla część wydatków przypadających na działalność gospodarczą.**

*Podstawa prawna: art. 86 ust. 2h ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054), zwanej dalej „ustawą o VAT”*

## **2. METODA PRZEWIDZIANA DLA JEDNOSTEK ORGANIZACYJNYCH JEDNOSTKI SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO**

W przypadku jednostki samorządu terytorialnego (zwanej dalej również „JST”) sposób określenia proporcji ustala się odrębnie dla:

- urzędu obsługującego JST (tj. urzędu gminy, urzędu miasta, starostwa powiatowego oraz urzędu marszałkowskiego),
- samorządowej JB,
- samorządowego ZB.

Oznacza to, że w przypadku JST nie będzie ustalany jeden „całościowy” sposób określenia proporcji dla JST jako osoby prawnej, tylko będą ustalane odrębnie sposoby określenia proporcji dla wymienionych wyżej jej poszczególnych jednostek organizacyjnych.

*Podstawa prawna: § 3 ust. 1 rozporządzenia*

### **Ogólnie o metodach odliczania VAT przez jednostki samorządu terytorialnego i ich jednostki organizacyjne**

Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie sposobu określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników wydane zostało na podstawie art. 86 ust. 22 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>1</sup>, 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<sup>2</sup>, 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

<sup>1</sup> Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, z późn. zm.

<sup>2</sup> Dz. U. poz. 605.

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 wprowadziła 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**

Do końca 2015r. w ustawie o VAT obowiązywał ogólny przepis, który zezwalał 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.

Do końca 2015r. 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. 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 był 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 pronunijnej). Wybór metody podziału podatku naliczonego związanego z działalnością gospodarczą oraz działalnością „pozawatowską” należy zatem do podatnika, który przy wyborze metody powinien mieć na uwadze pronunijną 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).

### **3. 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 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).

### **Rozporządzenie Ministra Finansów i metody odliczania VAT.**

Rozporządzenie określa w przypadku niektórych podatników sposób określenia zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej, uznany za najbardziej odpowiadający specyfice 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 specyfice wykonywanej przez te podmioty działalności i dokonywanych nabyć. Należy mieć na uwadze, że podmioty objęte 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 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 rozporządzeniu 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 było ich objęcie rozporządzeniem.

W rozporządzeniu 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 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 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 rozporządzeniu 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 rozporządzenia wprowadzono również definicję urzędu obsługującego jednostkę samorządu terytorialnego, jednostki budżetowej oraz zakładu budżetowego. 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, 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 publicznych<sup>3</sup>, zwanej dalej „ustawą o finansach publicznych”, 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. 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 rozporządzeniu). Zasadność wyłączenia z definicji dochodów wykonanych urzędu obsługującego JST kwoty

---

<sup>3</sup> Dz. U. z 2013 r. poz. 885, z późn. zm.

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 oświaty<sup>4</sup> 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 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 pomniejszać 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).

---

<sup>4</sup> Dz. U. z 2004 r. Nr 256 poz. 2572, z późn zm.

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. 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 rozporządzeniu została utworzona wyłącznie na potrzeby rozporządzenia, w którym przyjęto konstrukcję, że sposób określenia proporcji będzie odrębnie ustalany dla poszczególnych jednostek organizacyjnych JST.

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 rozporządzeniu 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 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). 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 społecznej<sup>5</sup> lub ustawy z dnia 28 listopada 2013 r. o świadczeniach rodzinnych<sup>6</sup>.

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.

W rozporządzeniu 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

<sup>5</sup> Dz. U. z 2015 r. poz. 163, z późn. zm.

<sup>6</sup> Dz. U. z 2015 r. poz. 114, z późn. zm.

planu finansowego, z których instytucja ta pokrywała koszty swojej działalności wykonując przypisane jej zadania jednostki samorządu terytorialnego.

Natomiast 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.

## **ZASADY USTALANIA SPOSOBU OKREŚLENIA PROPORCJI W PRZYPADKU JEDNOSTEK SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO**

W rozporządzeniu 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 odrębne od gminy podatnika VAT (zostaną one zatem objęte planowanym obowiązkowym „scentralizowaniem” 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/WE<sup>7</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. 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 podatnik 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 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

---

<sup>7</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.



jednostek w oparciu 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 zwyższa 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, w rozporządzeniu 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) wydaje się optymalnym rozwiązaniem zaproponowanym przez Ministra Finansów.

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 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 „obrot” 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.

### **Metody odliczania VAT stosowane przez urzędy obsługujące jednostki**

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, wewnątrzwspólnotowej 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<sub>UJST</sub>** – dochody wykonane urzędem obsługującym jednostkę samorządu terytorialnego.

Przez dochody wykonane urzędem obsługującym jednostkę samorządu terytorialnego (D<sub>UJST</sub>), 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<sub>UJST</sub> 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 (DUJST), 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).

#### **Sposób wyliczenia proporcji w pozostałych samorządowych jednostkach budżetowych**

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

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, wewnątrzspółnotowej 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), 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, 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.

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 SAMORZĄDOWYCH INSTYTUCJI KULTURY**

Rozporządzenie 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 kulturalnej<sup>8</sup> 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:

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

Gdzie poszczególne symbole oznaczają:

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

A – roczny obrót z działalności gospodarczej zrealizowany przez 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,

<sup>8</sup> 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 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, 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 zniekształcałyby tę proporcję.

W celu obliczenia kwoty podatku naliczonego przy wykorzystaniu powyższej metody samorządowa IK może przyjąć dane za rok podatkowy poprzedzający poprzedni rok podatkowy.

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 rozporządzeniu 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. 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.

W O J T  
Sławomir Stępczyński