

Wspólny dokument roboczy
Unii Metropolii Polskich
Związku Miast Polskich
Związku Powiatów Polskich
Śląskiego Związku Gmin i Powiatów
z dnia 12 marca 2015 r.

w sprawie: ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy - Prawo zamówień publicznych

Zwracamy się z wnioskiem o uwzględnienie wskazanych w załączeniu zmian w uchwalonej przez Sejm RP w dniu 20 lutego 2015 r. ustawie o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy - Prawo zamówień publicznych.

I.

Przyjęte rozwiązania wpłyną bardzo niekorzystnie na rozliczenia podatku VAT w jednostkach samorządu terytorialnego za pomocą proporcji, tj. ustalonej wartości procentowej obliczanej aktualnie jako udział sprzedaży opodatkowanej VAT w całej sprzedaży podlegającej VAT, tj. opodatkowanej VAT i zwolnionej z VAT.

Nowa metoda wyliczenia proporcji **jest nieakceptowalna** z punktu widzenia samorządów, gdyż udział sprzedaży opodatkowanej VAT według projektu ma być relacją wyliczaną do dotychczasowych wartości, dodatkowo powiększonych o sprzedaż niepodlegającą VAT, tj. przychody z innej działalności, w tym z dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze.

Wprowadzenie w życie tych regulacji drastycznie obniży wielkość proporcji (według naszych szacunków wielokrotnie) - do zaledwie kilku procent, co praktycznie będzie skutkowało brakiem możliwości racjonalnych odliczeń VAT za pomocą proporcji. Oczywiście wpłynie to niekorzystnie na finanse samorządów, jednocześnie dodatnio oddziałując na finanse budżetu Państwa kosztem tych pierwszych.

Wyraźnego podkreślenia wymaga marginalny charakter przychodów podlegających VAT i zwolnionych z VAT w sferze finansów publicznych w stosunku do przychodów niepodlegających VAT, tj. tych które wg planowanych rozwiązań należy dodatkowo ująć w wyliczeniu proporcji. Przychody jednostek samorządu terytorialnego, realizujących zadania do których zostały powołane, co do zasady pozostają poza sferą podatku VAT i jedynie w wąskim zakresie podlegają reżimowi tej ustawy. Związane jest to z zakresem działalności samorządów, który jest przecież dokładnie znany autorom zmiany ustawy. Oczywiście z tego samego względu, tj. zakresu działalności jednostek samorządu terytorialnego, ewentualne skorzystanie z jednego z trzech innych wskaźników proponowanych przez autora projektu zmiany ustawy (wskaźnik kadrowy, czasowy i powierzchniowy) przyniesie podobny, skrajnie niekorzystny efekt w wielkości wyliczonej proporcji.

Dotychczasowe zasady dokonywania odliczeń podatku VAT od towarów i usług wykorzystywanych do celów mieszanych w odpowiedni sposób odzwierciedlają specyfikę wykonywanej przez jednostki samorządu terytorialnego działalności, a wprowadzenie zawartych w projekcie zapisów doprowadzi do skutków dokładnie odwrotnych.

Dlatego też, zupełnie niezrozumiałe jest przyjęcie rozwiązania polegającego na odejściu od wieloletniej praktyki, usankcjonowanej orzeczeniami NSA, licznymi interpretacjami podatkowymi Ministra Finansów, zgodnymi z regulacjami europejskimi, a w tym z orzeczeniami Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

II.

Nie można również pozostawić bez komentarza uzasadnienia do projektu zmiany ustawy o VAT o treści (s. 28):

"Projektowane zmiany w art. 86 ust. 2a-2j ustawy o VAT również nie powodują konieczności wprowadzenia przepisów przejściowych. Już bowiem w chwili obecnej podatnicy powinni dokonywać wydzielenia podatku naliczonego w odniesieniu do wykonywanej przez nich działalności pozostającej poza sferą VAT według ustalonego przez siebie klucza podziału (chyba że dysponowali odmienną w tym zakresie interpretacją indywidualną, gwarantującą im ochronę prawną w sytuacji zastosowania się do stanowiska wyrażonego w interpretacji). Z chwilą wejścia w życie projektowanych przepisów mogą oni dokonać zmiany sposobu na proponowany przez przepisy ustawowe. Podatnicy mogą uzgodnić stosowaną metodę w drodze interpretacji indywidualnej".

Kategorycznie niedopuszczalnym w państwie prawa, jest głoszenie przez organy państwowe poglądu o jakoby obowiązującej wykładni przepisów, odmiennej od wielokrotnie i przez lata prezentowanej w interpretacjach podatkowych Ministra Finansów i zgodnych z wykładnią NSA. Dodatkowo zaskakującym i nieakceptowalnym jest twierdzenie o odmiennym stosowaniu tych samych przepisów prawa w zależności od posiadania lub nie indywidualnej interpretacji podatkowej Ministra Finansów.

III.

Należy dodatkowo wskazać, że przyjęte brzmienie art. 86 ust. 2c ppkt 3), tj.: „(...) w przypadku jednostki samorządu terytorialnego przez przychody rozumie się przychody (dochody), o których mowa w ustawie z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2013 r. poz. 885, z późn. zm.)” jest nieprecyzyjne.

Zgodnie z ustawą o finansach publicznych przychody i dochody są dwiema odrębnymi od siebie kategoriami ekonomicznymi i zostały w tej ustawie zdefiniowane w oddzielnych częściach redakcyjnych art. 5. Nowo uchwalony przepis powoduje konieczność uwzględniania w wyliczaniu proporcji zarówno przychodów, jak i dochodów jednostek samorządu terytorialnego.

Uważamy, że konieczność wliczania do proporcji wszystkich dochodów jednostki samorządu terytorialnego oraz przychodów, np. z kredytów i pożyczek jest niezrozumiała i spowoduje nieuzasadnioną dyskryminację grupy podatników jakimi są jednostki samorządu terytorialnego.

Zwrócić uwagę należy również na brak wskazania sposobu wyliczenia proporcji przez jednostki budżetowe, które wg komunikatu Ministerstwa Finansów oraz interpretacji podatkowych są odrębnymi podatnikami VAT. Przyjęty przez Sejm RP w dniu 20 lutego 2015 r. sposób wyliczenia proporcji przez jednostki samorządu terytorialnego, nakazujący wliczanie dochodów realizowanych przez jednostki budżetowe może doprowadzić do tego, że podatnik VAT (jednostka samorządu terytorialnego) uwzględniać będzie w proporcji dochody realizowane przez innych podatników VAT (jednostki budżetowe). Wówczas te same dochody byłyby podwójnie uwzględniane w proporcjach w jednostkach budżetowych oraz w JST.

Z uwagi na powyższe, konieczne jest wykreślenie z ustawy przyjętej przez Sejm RP w dniu 20 lutego br. przepisów wprowadzających w art. 86 ustawy o podatku od towarów i usług nowy ust. 2e i ust. 2i oraz przygotowanie nowej regulacji dotyczącej wyliczania proporcji, pozbawionej opisanych w naszych stanowiskach wad, która jednocześnie objęłaby swym zakresem jednostki samorządu terytorialnego i ich jednostki organizacyjne. Specyficzny status jednostek samorządu terytorialnego, jako podatników podatku VAT wymaga bowiem odrębnych regulacji, które przedstawiamy w załączniku nr 1 do stanowiska.

Należy także stwierdzić, iż przygotowane przez stronę rządową regulacje, przyjęte przez Sejm RP w dniu 20 lutego 2015 r. ustawą o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy - Prawo zamówień publicznych (druk nr 3077) są niestety kolejnym przejawem braku partnerskiego traktowania samorządów.

- 1. Pierwszy wniosek dotyczy pozostawienia dotychczasowych zasad dokonywania odliczeń od towarów i usług wykorzystywanych do celów mieszanych przez jednostki samorządu terytorialnego, wykreślenia z ustawy przyjętej 20 lutego 2015 r. brzmienia art. 86 ust. 2e i 2i oraz wprowadzenia zapisu o treści:**

„Jednostki samorządu terytorialnego oraz ich jednostki organizacyjne przy ustalaniu proporcji w celu dokonywania odliczeń podatku od towarów i usług wykorzystywanych do celów mieszanych uwzględniają jedynie przychody podlegające VAT (opodatkowane i zwolnione).”

UZASADNIENIE

Zgodnie z brzmieniem art. 86 ust. 2e i 2i ustawy o podatku od towarów i usług (przyjętym ustawą z 20 lutego 2015 r.), jednostki samorządu terytorialnego będą zobowiązane do dokonywania odliczenia podatku VAT naliczonego od towarów i usług wykorzystywanych do celów mieszanych według proporcji wyliczonej w oparciu o 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 przez tego podatnika działalności innej niż gospodarcza. Przy czym za przychody jednostki samorządu terytorialnego uznane zostaną przychody (dochody), o których mowa w ustawie z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2013 r. poz. 885, z późn. zm.).

Wprowadzenie przedmiotowej regulacji będzie oznaczało, że j.s.t. będą musiały przy kalkulacji proporcji, według której dokonuje się odliczenia podatku VAT naliczonego od wydatków na cele mieszane uwzględniać uzyskiwane przychody, które nie podlegają regulacjom VAT.

Uważamy, że wprowadzenie powyższych rozwiązań w zakresie odliczeń od towarów i usług wykorzystywanych do celów mieszanych jest niedopuszczalne ze względu na fakt, że tylko niewielka część działalności prowadzonej przez jednostki samorządu terytorialnego jest realizowana w ramach działalności podlegającej przepisom ustawy o podatku od towarów i usług. Tym samym, naszym zdaniem tylko przychody uzyskane w związku z prowadzeniem tej części działalności należy uwzględniać przy liczeniu proporcji odliczenia VAT.

Należy podkreślić, że uwzględnienie przy kalkulacji proporcji przychodów niepodlegających pod regulację ustawy o podatku od towarów i usług, zamiast odzwierciedlać specyfikę wykonywanej przez jednostki samorządu terytorialnego działalności i dokonywanych przez nie nabyć, doprowadzi do skutków dokładnie odwrotnych.

Przykładowo, zgodnie z zasadami zawartymi w projekcie przy wyliczeniu proporcji odliczenia podatku VAT naliczonego od towarów i usług nabytych w związku z przeprowadzeniem remontu budynku urzędu miasta będzie trzeba uwzględnić np. subwencję oświatową czy dotację na świadczenia rodzinne, które zostały przyznane tej jednostce. Mimo, że fakt przyznania jednostce samorządu terytorialnego subwencji oświatowej czy dotacji na świadczenia rodzinne nie ma nic wspólnego z wydatkami poniesionymi przez tę jednostkę na remont budynku urzędu miasta, to wpłyną one na wysokość odliczenia podatku VAT naliczonego od towarów i usług nabytych w związku z przeprowadzeniem remontu.

Naszym zdaniem zasadę nakazującą podatnikowi w pierwszej kolejności przyporządkowywanie poszczególnych wydatków do prowadzonej przez niego działalności albo podlegającej opodatkowaniu VAT albo zwolnieniu z VAT, bądź niepodlegającej VAT należy stosować

również w odniesieniu do zaliczania poszczególnych przychodów jednostek samorządu terytorialnego na potrzeby wyliczenia proporcji do odliczenia podatku VAT naliczonego.

Uważamy, że niedopuszczalne jest, aby przychód wynikający z działalności jednostki samorządu terytorialnego w całości związanej z czynnościami niepodlegającymi regulacjom ustawy o podatku od towarów i usług wpływał w jakikolwiek sposób na wysokość odliczenia podatku VAT naliczonego od towarów i usług wykorzystywanych do celów mieszanych.

Zdaniem naszym, dotychczasowe zasady dokonywania odliczeń od towarów i usług wykorzystywanych do celów mieszanych w odpowiedni sposób odzwierciedlają specyfikę wykonywanej przez jednostki samorządu terytorialnego działalności i dokonywanych przez nie nabyć.

Odwołując się do przytoczonego wcześniej przykładu na gruncie obecnego brzmienia przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, przychody jednostki samorządu terytorialnego uzyskane w ramach subwencji oświatowej czy dotacji na świadczenia rodzinne nie są brane pod uwagę przy wyliczaniu proporcji, według której dochodzi do odliczenia podatku VAT naliczonego, bowiem jednostki samorządu terytorialnego nie mają w ogóle prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego od wydatków poniesionych w związku z realizacją zadań realizowanych ze środków z subwencji oświatowej czy dotacji na świadczenia rodzinne.

Tym samym, uważamy, że w świetle aktualnego brzmienia przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, po pierwsze zostaje zachowana wymagana spójność w regulacjach dotyczących odliczania podatku VAT naliczonego od wydatków na cele mieszane i co ważniejsze, dochodzi do pełnego odzwierciedlenia specyfiki wykonywanej przez jednostki samorządu terytorialnego działalności i dokonywanych przez nie nabyć.

Zwracamy także uwagę, że j.s.t., które będą realizowały również po 1 stycznia 2016 r. (tj. planowanej dacie wejścia w życie przepisów wynikających z niniejszego projektu zmiany) projekty z udziałem środków unijnych, rozpoczęte przed tą datą, mogą ponieść negatywne skutki wejścia w życie projektowanych przepisów. W odniesieniu do programów unijnych, które przewidują dofinansowanie dla j.s.t. (np. Regionalne Programy Operacyjne), uznaje się, że podatek VAT jest kosztem kwalifikowalnym o ile nie może on zostać odzyskany przez j.s.t. Jeżeli zgodnie z aktualnym brzmieniem ustawy o VAT j.s.t. uznając, że będzie jej przysługiwało w ramach projektu współfinansowanego z takiego programu pełne (bądź wysokie) odliczenie podatku VAT wykaże, że podatek VAT nie jest jej kosztem kwalifikowalnym, a tym samym uzyska odpowiednio niższą kwotę dofinansowania. Jeżeli jednak przed zakończeniem realizacji projektu, w wyniku zmian wprowadzonych do ustawy w związku z przyjęciem komentowanego projektu ustawy, j.s.t. dojdzie do wniosku, że nie odzyska pełnej wartości podatku VAT poniesionego w ramach realizacji projektu (bądź odzyska część mniejszą niż pierwotnie zakładała) różnica stąd wynikająca będzie musiała zostać sfinansowana przez samą j.s.t.

Zaznaczyć w tym miejscu należy, że niejednokrotnie projekty realizowane w ramach dofinansowań unijnych mogą trwać 2-3 lata, stąd j.s.t. nie powinny ponosić w tym zakresie negatywnych konsekwencji zmian w przepisach ustawy o VAT.

Podkreślenia wymaga fakt, że właśnie m.in. otrzymywane środki unijne, według planowanych zmian, wpłyną również niekorzystnie na wielkość wyliczanej proporcji.

Wszystko to sprawia, że projektowane przepisy rodzą między innymi niebezpieczeństwo niepełnego wykorzystania środków pochodzących z Unii Europejskiej, gdyż niektóre j.s.t. nie zabezpieczą odpowiedniego wkładu własnego w sytuacji gdy VAT w dużej części, bądź w całości będzie niekwalifikowalny i nie będą mogły z tego powodu aplikować o te środki.

W związku z powyższym, w naszej ocenie należy z projektu ustawy usunąć zapisy niekorzystne dla j.s.t., w tym również dla Państwa Polskiego.

Przytoczone w pkt 2 orzeczenia TSUE potwierdzają możliwość uregulowania sprawy we wnioskowany przez nas sposób.

2. Drugi wniosek odnosi się nie do brzmienia konkretnego przepisu uchwalonej ustawy, ale do przytoczonej niżej treści znajdującej się w uzasadnieniu do projektu ustawy (s. 28), przy druku nr 3077

"Projektowane zmiany w art. 86 ust. 2a-2j ustawy o VAT również nie powodują konieczności wprowadzenia przepisów przejściowych. Już bowiem w chwili obecnej podatnicy powinni dokonywać wydzielenia podatku naliczonego w odniesieniu do wykonywanej przez nich działalności pozostającej poza sferą VAT według ustalonego przez siebie klucza podziału (chyba że dysponowali odmienną w tym zakresie interpretacją indywidualną, gwarantującą im ochronę prawną w sytuacji zastosowania się do stanowiska wyrażonego w interpretacji). Z chwilą wejścia w życie projektowanych przepisów mogą oni dokonać zmiany sposobu na proponowany przez przepisy ustawowe. Podatnicy mogą uzgodnić stosowaną metodą w drodze interpretacji indywidualnej".

UZASADNIENIE

Naszym zdaniem, przedmiotowy zapis stanowi "furtkę" dla organów podatkowych do tego, aby uniemożliwiać jednostkom samorządu terytorialnego, które nie posiadają interpretacji indywidualnej w przedmiocie odliczenia podatku VAT przy zastosowaniu proporcji z art. 90 ust. 3 ustawy o VAT, odliczenie podatku VAT od wydatków ogólnych na zasadach wynikających z obecnego brzmienia przepisów ustawy o VAT, potwierdzonego m.in. w uchwale NSA z 2011 r. (sygn. I FPS 9/10). Co więcej, przedmiotowy zapis może posłużyć organom podatkowym do wszczynania postępowań i stwierdzania, że j.s.t., które nie miały interpretacji indywidualnych w tym zakresie zawyżyły swoje odliczenia VAT przy zastosowaniu współczynnika, o którym mowa w art. 90 ust. 3 ustawy o VAT.

Twierdzenia projektodawcy, jakoby na podstawie aktualnie obowiązujących przepisów podatnik był zobowiązany do stosowania klucza podziału przy dokonywaniu odliczeń od wydatków wykorzystywanych jednocześnie do czynności podlegających opodatkowaniu VAT oraz czynności będących poza zakresem VAT jest nieprawidłowe.

Przedmiotowe stanowisko potwierdzają orzeczenia sądów administracyjnych, w tym w uchwale składu siedmiu sędziów NSA z 24 października 2011 r. (sygn. I FPS 9/10) oraz wyrokach NSA z 30 czerwca 2009 r. (sygn. I FSK 903/08 oraz I FSK 904/08) i z 8 stycznia 2010 r. (sygn. I FSK 1605/08). Stanowisko to potwierdzają liczne interpretacje indywidualne uzyskane przez j.s.t. w ciągu ostatnich 3 lat.

Ponadto należy dobitnie podkreślić, że w obecnie obowiązującej ustawie o VAT żaden przepis nie wprowadza obowiązku dokonania przez podatnika alokacji wydatków mieszanych do prowadzonej przez niego działalności podlegającej opodatkowaniu VAT i działalności niepodlegającej opodatkowaniu VAT. Potwierdzeniem tego stanowiska, poza aktualnym brzmieniem ustawy o VAT, jest również przytoczone wyżej orzecznictwo NSA, jak wskazano bowiem w uchwale składu siedmiu sędziów NSA o sygn. I FPS 9/10:

"W ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług brak obecnie unormowania zagadnienia określania proporcji, dającej podstawę do odliczenia podatku naliczonego od wydatków służących zarówno działalności gospodarczej podatnika (opodatkowanej i zwolnionej), jak i działalności niemającej charakteru gospodarczego (niepodlegającej opodatkowaniu). (...)

W konsekwencji, za trafne należy uznać wynikające z tych orzeczeń stanowisko, że w przypadku podatku naliczonego wynikającego z wydatków związanych tylko z czynnościami opodatkowanymi oraz z czynnościami niepodlegającymi podatkowi (których nie da się jednoznacznie przypisać do jednej z tych kategorii czynności), podatnik nie stosuje odliczenia częściowego wedle proporcji określonej na podstawie art. 90 ust. 3 u.p.t.u., lecz odliczenie pełne. Wartość czynności niepodlegających w ogóle opodatkowaniu nie wchodzi bowiem do sumy wartości obrotów ustalanych dla potrzeb liczenia proporcji sprzedaży. W przypadku gdy podatnik wykonuje wyłącznie czynności opodatkowane oraz czynności niepodlegające podatkowi, nie ma

obowiązku stosowania odliczenia częściowego (gdyby ewentualnie chciał ustalać proporcję sprzedaży dla celów odliczenia, to wyniesie ona 100%)".

Wskazać należy, że obowiązek dokonania przez podatnika alokacji wydatków wykorzystywanych zarówno do czynności opodatkowanych VAT oraz czynności niepodlegających opodatkowaniu VAT przy zastosowaniu metody wybranej przez samego podatnika nie wynika również z przepisów Dyrektywy VAT.

Zaznaczamy bowiem, że zgodnie z brzmieniem art. 173 i art. 174 Dyrektywy VAT (oraz brzmieniem odpowiadających im przepisów obowiązującej wcześniej VI Dyrektywy VAT), obowiązek określenia metody odliczenia podatku VAT naliczonego od wydatków wykorzystywanych przez podatnika zarówno do czynności opodatkowanych VAT, jak również do czynności niepodlegających VAT ciąży na państwie członkowskim, a nie na podatniku.

Nasze stanowisko w tym zakresie potwierdzają również orzeczenia TSUE:

- W wyroku TSUE w sprawie Portugal Telecom SGPS SA (z 6 września 2012 r., sygn. C-496/11), wyraźnie wskazano, że:

"Jeżeli rzeczony towary i usługi są jednocześnie wykorzystywane do działalności gospodarczej i działalności niegospodarczej, art. 17 ust. 5 szóstej dyrektywy 77/388 nie znajduje zastosowania, a metody odliczenia i podziału są określane przez państwa członkowskie, które przy wykonywaniu tego prawa powinny uwzględniać cel i systematykę szóstej dyrektywy 77/388 i w tym celu przewidzieć metodę obliczania rzeczywiście odzwierciedlającą część wydatków faktycznie przypadających odpowiednio na każdy z tych dwóch rodzajów działalności".

- Z kolei, z wyroku TSUE w sprawie BLC Baumarkt GmbH & Co. KG (z 8 listopada 2012 r., sygn. C-511/10), wynika, że w prawie niemieckim został wprowadzony odrębny przepis określający metodę według jakiej podatnik ma dokonać odliczenia podatku VAT naliczonego w odniesieniu do transakcji o charakterze mieszanym (tu: opodatkowanych VAT i zwolnionych z VAT), która pozwala podatnikom niemieckim na odejście od przewidzianej w Dyrektywie VAT metody odliczenia opartej na kryterium obrotu.

"W związku z tym szósta dyrektywa nie stoi na przeszkodzie temu, aby w ramach wykonywania wspomnianych kompetencji państwa członkowskie stosowały w przypadku danej transakcji metodę lub kryterium inne niż metoda oparta na wielkości obrotu, w szczególności sporną w postępowaniu głównym metodę uwzględniającą powierzchnię, pod warunkiem że przyjęta przez te państwa metoda gwarantuje, iż ustalenie podlegającej odliczeniu proporcjonalnej części naliczonego podatku VAT będzie dokładniejsze niż wynikające z zastosowania metody opartej na wielkości obrotu. (...) W konsekwencji na zadane pytanie trzeba odpowiedzieć, iż art. 17 ust. 5 akapit trzeci szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że uprawnia on państwa członkowskie do stosowania w pierwszej kolejności jako kryterium podziału do celów obliczenia podlegającej odliczeniu proporcjonalnej części naliczonego podatku VAT dla danej transakcji, takiej jak wzniesienie budynku o mieszanym użytku, kryterium innego niż kryterium oparte na wielkości obrotu, o którym mowa w art. 19 ust. 1 tej dyrektywy, pod warunkiem że przyjęta przez te państwa metoda gwarantuje dokładniejsze ustalenie rzeczony proporcjonalnej części odliczenia".

- Również w wyroku TSUE ws. Securanta (z 13 marca 2008 r., sygn. C-437/06) wskazano:

"Ustalenie metod i kryteriów podziału kwot podatku naliczonego pomiędzy działalność gospodarczą i działalność niemającą charakteru gospodarczego w rozumieniu szóstej dyrektywy 77/388 należy do swobodnego uznania państw członkowskich, które korzystając z tego uprawnienia powinny uwzględniać cel i strukturę tej dyrektywy i na tej podstawie określić sposób obliczania obiektywnie odzwierciedlający część wydatków faktycznie przypadających odpowiednio na każdy z tych rodzajów działalności".

Jak wskazują dobitnie zacytowane fragmenty wyroków TSUE tylko polski ustawodawca ma możliwość określenia sposobu, w jaki polscy podatnicy VAT mają dokonywać odliczenia

podatku VAT naliczonego od wydatków o charakterze mieszanym (dotyczących czynności opodatkowanych VAT i niepodlegających VAT).

Biorąc pod uwagę, że żaden przepis ustawy o VAT nie przewiduje takiej procedury, polscy podatnicy w odniesieniu do wydatków przeznaczonych zarówno do czynności opodatkowanych VAT, jak również niepodlegających VAT są zobowiązani stosować przepisy art. 90 ust. 1-3 ustawy o VAT z uwzględnieniem ich interpretacji przedstawionej m.in. w uchwale składu siedmiu sędziów z 2011 r. (sygn. I FPS 9/10).

Reasumując, naszym zdaniem należy przytoczoną treść, znajdującą się w uzasadnieniu do projektu usunąć ze względu na jej absurdalność i oczywistą niezgodność z obecnie obowiązującymi regulacjami ustawy o VAT i Dyrektywy VAT. Dla bezpieczeństwa j.s.t., które dokonały/zamierzają dokonać odliczenia podatku VAT od wydatków wykorzystywanych zarówno do czynności opodatkowanych VAT, jak i do czynności niepodlegających VAT przedmiotowy zapis powinien zostać usunięty z treści uzasadnienia.

W naszej ocenie, do dnia wejścia w życie komentowanego przepisu (tj. 1 stycznia 2016 r. - zgodnie z art. 12 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r.) obowiązują w zakresie odliczenia podatku VAT od wydatków wykorzystywanych zarówno do czynności opodatkowanych VAT, jak i do czynności niepodlegających VAT zasady wyrażone m.in. w uchwale składu siedmiu sędziów z 2011 r. (sygn. I FPS 9/10).

3. Należy dodatkowo wskazać, że przyjęte brzmienie art. 86 ust. 2c pkt 3), tj.: „(...) w przypadku jednostki samorządu terytorialnego przez przychody rozumie się przychody (dochody), o których mowa w ustawie z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2013 r. poz. 885, z późn. zm.)” jest nieprecyzyjne.

Zgodnie z ustawą o finansach publicznych przychody i dochody są dwiema odrębnymi od siebie kategoriami ekonomicznymi i zostały w tej ustawie zdefiniowane w oddzielnych jednostkach redakcyjnych art. 5. Nowo uchwalony przepis powoduje konieczność uwzględniania w wyliczaniu proporcji zarówno przychodów, jak i dochodów jednostek samorządu terytorialnego.

Przychodami jednostek samorządu terytorialnego są m.in. środki pochodzące ze sprzedaży papierów wartościowych, ze spłat pożyczek i kredytów udzielonych ze środków publicznych oraz z otrzymanych pożyczek i kredytów (art. 5 ust. 1 pkt 4 ustawy o finansach publicznych). Dochodami jednostek samorządu terytorialnego są m.in.: daniny publiczne (a w tym np. podatki, opłaty), dochody z mienia jednostek samorządu terytorialnego oraz inne dochody należne na podstawie odrębnych ustaw (art. 5 ust. 2 ustawy o finansach publicznych). Aktem prawnym, który szczegółowo reguluje tę kategorię ekonomiczną jest ustawa z 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego. Zgodnie z tą ustawą dochodami jednostek samorządu terytorialnego są m.in.: dotacje, subwencje (w tym oświatowa), udział we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych i od osób prawnych.

Uważamy, że konieczność wliczania do proporcji wszystkich dochodów jednostki samorządu terytorialnego oraz przychodów, np. z kredytów i pożyczek jest niezrozumiała i spowoduje nieuzasadnioną dyskryminację grupy podatników jakimi są jednostki samorządu terytorialnego.

Zwrócić uwagę należy również na brak wskazania sposobu wyliczenia proporcji przez jednostki budżetowe, które wg komunikatu Ministerstwa Finansów oraz interpretacji podatkowych są odrębnymi podatnikami VAT. Przyjęty przez Sejm RP w dniu 20 lutego 2015 r. sposób wyliczenia proporcji przez jednostki samorządu terytorialnego, nakazujący wliczanie dochodów realizowanych przez jednostki budżetowe może doprowadzić do tego, że podatnik VAT (jednostka samorządu terytorialnego) uwzględniać będzie w proporcji dochody realizowane przez innych podatników VAT (jednostki budżetowe). Wówczas te same dochody byłyby podwójnie uwzględniane w proporcjach w jednostkach budżetowych oraz w jednostce samorządu terytorialnego.