

Bielsko-Biała, dnia 11 kwietnia 2017 r.



**DYREKTOR  
KRAJOWEJ INFORMACJI SKARBOWEJ**

2461-IBPP3.4512.16.2017.1.EJ

**Gmina Miasto Rzeszów**  
ul. Rynek 1  
35-064 Rzeszów  
NIP 813-00-08-613

**INTERPRETACJA INDYWIDUALNA**

Na podstawie art. 13 § 2a, art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r., poz. 201, z późn. zm.) oraz art. 223 ust. 1 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2016 r., poz. 1948 z późn. zm.) Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku z dnia 4 stycznia 2017 r. (data wpływu 12 stycznia 2017 r.) o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie:

- prawa do odliczenia podatku naliczonego według współczynnika Jednostki Inwestującej w przypadku inwestycji przekazanej Jednostce Wykorzystującej, a służącej działalności opodatkowanej i zwolnionej od podatku,
- prawa do odliczenia podatku naliczonego według współczynnika Jednostki Inwestującej w przypadku inwestycji przekazanej Jednostce Wykorzystującej, a służącej działalności opodatkowanej i niepodlegającej,
- **jest nieprawidłowe.**

**UZASADNIENIE**

W dniu 12 stycznia 2017 r. wpłynął ww. wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie prawa do odliczenia podatku naliczonego według współczynnika Jednostki Inwestującej w przypadku



Krajowa Administracja  
Skarbowa

Adres do korespondencji:

Krajowa Informacja Skarbowa

ul. Teodora Sixta 17 | tel.: +48 33 485 34 83

43-300 Bielsko-Biała |

| tel. Kontaktowy Delegatury | NIP: 5472169306

| +48 33 485 34 00

| REGON: 366063511

www.kis.gov.pl  
e-mail: [kis@sl.mofnet.gov.pl](mailto:kis@sl.mofnet.gov.pl)

przekazania inwestycji Jednostce Wykorzystującej, a służących działalności opodatkowanej i zwolnionej z VAT oraz działalności opodatkowanej i niepodlegającej opodatkowaniu VAT.

### **W przedmiotowym wniosku przedstawiono następujące zdarzenia przyszłe:**

Wnioskodawca (Gmina Miasto Rzeszów) – jednostka samorządu terytorialnego – jest czynnym podatnikiem VAT. Gmina jest zarejestrowana pod NIP 8130008613 jako Gmina Miasto Rzeszów – Urząd Miasta Rzeszowa. W myśl art. 2 ust. 1 oraz art. 6 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (t.j. Dz.U. z 2016 r. poz. 446 ze zm.) do zakresu działania jednostki samorządu terytorialnego należą wszystkie sprawy publiczne o znaczeniu lokalnym, niezastrzeżone ustawami na rzecz innych podmiotów.

#### **A. Konieczność centralizacji rozliczeń VAT w Mieście**

29 września 2015 r. Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej także: „Trybunał” lub „TSUE”) wydał wyrok w sprawie C-276/14 Gmina Wrocław przeciwko Ministrowi Finansów (dalej jako: wyrok TSUE). W wyroku TSUE stwierdzono, że podmioty prawa publicznego, takie jak gminne jednostki budżetowe, nie mogą być uznane za podatników VAT, ponieważ nie spełniają kryterium samodzielności. 26 października 2015 r. Naczelny Sąd Administracyjny wydał natomiast uchwałę o sygn. akt I FPS 4/15 (dalej: „Uchwała”), w której stwierdzono, że także zakłady budżetowe nie mogą być uznane za podatników VAT, gdyż nie spełniają kryterium samodzielności.

W efekcie, pojawiła się konieczność dostosowania samorządowych rozliczeń VAT do tez przedstawionych w wyroku TSUE i Uchwale. Wyżej wspomniane dostosowanie będzie polegać na scentralizowaniu rozliczeń VAT w jednostce samorządu terytorialnego.

Z dniem 1 października 2016 r. weszła w życie ustawa z dnia 5 września 2016 r. o szczególnych zasadach rozliczeń podatku od towarów i usług oraz dokonywania zwrotu środków publicznych przeznaczonych na realizację projektów finansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub od państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu przez jednostki samorządu terytorialnego (dalej: „Specustawa”), która nakazuje, aby najpóźniej z dniem 1 stycznia 2017 r.

Z dniem 1 stycznia 2017 r. Miasto podejmuje łącznie (scentralizowane) rozliczenia VAT wraz ze wszystkimi swoimi jednostkami budżetowymi. Oznacza to, że od tej daty jedynym czynnym podatnikiem VAT będzie Miasto, a jego rozliczenia VAT obejmować będą wszystkie transakcje sprzedaży i zakupu realizowane przez jednostki organizacyjne Miasta. Jednostki te nie przestają jednak istnieć – zmienia się natomiast ich status na gruncie VAT, gdyż przestają one być traktowane jako odrębni od Miasta podatnicy VAT, lecz z punktu widzenia VAT stają się częścią jednego podatnika – tj. Miasta.

#### **B. Jednostki Miasta i ich działalność**

W celu realizacji powierzonych zadań wynikających z przepisów prawa, poza funkcjonującym Urzędem Miasta (będącym swoistą jednostką budżetową – obsługującą gminę), Miasto może tworzyć podległe mu jednostki organizacyjne:

- a) samorządowe jednostki budżetowe
- b) samorządowe zakłady budżetowe.

Jednostki te nie posiadają odrębnej od Miasta osobowości prawnej, a realizowane przez nie działania – w tym dostawa towarów i świadczenie usług oraz nabywanie towarów i usług do celów prowadzonej działalności – odbywa się zawsze w imieniu i na rzecz Miasta (kierownicy powyższych jednostek organizacyjnych posiadają stosowne umocowanie od Prezydenta Miasta).

Niemniej jednak, pomimo centralizacji rozliczeń VAT, która powoduje, że z punktu widzenia VAT jedynym nabywcą towarów lub usług jest podatnik VAT – Miasto i jedynym sprzedawcą towarów i usług jest podatnik VAT – Miasto, poszczególne transakcje sprzedaży lub zakupu i faktury je dokumentujące wykazują, która konkretnie jednostka organizacyjna Miasta jest faktycznym odbiorcą lub wykonawcą danego świadczenia.

Każda z jednostek organizacyjnych Miasta, która poza zadaniami publicznymi (pozostającymi poza VAT) realizuje sprzedaż opodatkowaną VAT lub również sprzedaż zwolnioną z VAT stosuje dla określenia możliwego poziomu odliczenia VAT naliczonego od zakupów służących działalności mieszanej wyliczony indywidualnie (tj. dla tej konkretnie jednostki) pre-współczynnik i współczynnik.

Przez „zakupy służące działalności mieszanej”, Wnioskodawca rozumie:

- a) nabycia towarów i usług wykorzystywanych do wykonywania czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego jak i czynności, w związku z którymi takie prawo nie przysługuje,
- b) 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 ustawy o VAT i art. 8 ust. 2 ustawy o VAT, oraz celów, o których mowa w art. 8 ust. 5 ustawy o VAT – w przypadku, o którym mowa w tym przepisie,
- c) nabycia towarów i usług wykorzystywanych do wykonywania wszystkich rodzajów czynności, o których mowa w lit. a i b powyżej.

Przez „współczynnik” Wnioskodawca rozumie proporcję, o której mowa w art. 90 ust. 2-10 ustawy o VAT.

Przez „pre-współczynnik” Wnioskodawca rozumie proporcję, o której mowa w art. 86 ust. 2a-2h ustawy o VAT.

Wartość pre-współczynnika obliczana jest odrębnie dla każdej z jednostek i wyliczona jest zgodnie ze wzorem wskazanym w Rozporządzeniu 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. z 2015 r. poz. 2193, dalej: „Rozporządzenie MF”), w oparciu o jej dane finansowe. Obowiązek odrębnej kalkulacji pre-współczynnika dla każdej z jednostek (pomimo centralizacji VAT) wynika wprost z § 3 ust. 1 wskazanego rozporządzenia.

Wartość współczynnika (dla określenia procentowego poziomu odliczenia VAT naliczonego od zakupów służących działalności opodatkowanej i zwolnionej z VAT) jest również obliczana odrębnie dla każdej z jednostek organizacyjnych Miasta w oparciu o obroty (opodatkowany i zwolniony z VAT) tej jednostki – wynika to wprost z art. 7 ust. 1 Specustawy.

### C. Realizacja zadań inwestycyjnych w jednostkach Miasta

W działalności Miasta realizowane są różne inwestycje służące działalności mieszanej tj. opodatkowanej i zwolnionej lub opodatkowanej i niepodlegającej opodatkowaniu VAT, bądź opodatkowanej, zwolnionej i niepodlegającej opodatkowaniu VAT. W takich przypadkach – w zależności od sposobu wykorzystania danej inwestycji Miasto zamierza realizować przysługujące mu częściowe odliczenie VAT naliczonego od zakupów inwestycyjnych. Jednakże w przypadku zakupów inwestycyjnych Miasta, często występuje sytuacja, w której jedna jednostka organizacyjna (Urząd Miasta lub inna jednostka budżetowa) realizuje zakupy inwestycyjne i otrzymuje z tego tytułu faktury VAT (dalej: Jednostka Inwestująca), lecz

inwestycja ta będzie po jej wykonaniu przekazana do wykorzystywania innej jednostce budżetowej, która za pomocą tej inwestycji będzie realizowała działalność mieszaną VAT (dalej: Jednostka Wykorzystująca).

W powyższej sytuacji po stronie Miasta pojawiła się wątpliwość, według których wskaźników częściowego odliczenia VAT (współczynnik lub pre-współczynnik) – Jednostki Inwestującej czy Jednostki Wykorzystującej – należy dokonywać odliczenia VAT naliczonego od inwestycji realizowanych przez Jednostkę Inwestującą, a następnie przekazanych do wykorzystania w działalności Jednostki Wykorzystującej.

**W związku z powyższym opisem zadano następujące pytania:**

- 1) W przypadku inwestycji służących działalności opodatkowanej i zwolnionej z VAT, czy w opisanej sytuacji odliczenie VAT naliczonego od inwestycji realizowanej przez Jednostkę Inwestującą i przekazanej do Jednostki Wykorzystującej powinno nastąpić według współczynnika Jednostki Inwestującej czy Jednostki Wykorzystującej?
- 2) W przypadku inwestycji służących działalności opodatkowanej i niepodlegającej opodatkowaniu VAT, czy w opisanej sytuacji odliczenie VAT naliczonego od inwestycji realizowanej przez Jednostkę Inwestującą i przekazanej do Jednostki Wykorzystującej powinno nastąpić według pre-współczynnika Jednostki Inwestującej czy Jednostki Wykorzystującej?

**Stanowisko Wnioskodawcy:**

- 1) W ocenie Miasta, w przypadku inwestycji służących działalności opodatkowanej i zwolnionej z VAT, odliczenie VAT naliczonego od inwestycji realizowanej przez Jednostkę Inwestującą i przekazanej do Jednostki Wykorzystującej powinno nastąpić według współczynnika Jednostki Inwestującej.
- 2) W ocenie Miasta, w przypadku inwestycji służących działalności opodatkowanej i niepodlegającej opodatkowaniu VAT, odliczenie VAT naliczonego od inwestycji realizowanej przez Jednostkę Inwestującą i przekazanej do Jednostki Wykorzystującej powinno nastąpić według pre-współczynnika Jednostki Inwestującej.

**Uzasadnienie stanowiska Wnioskodawcy**

W ocenie Miasta, ustawodawca bardzo precyzyjnie określił sposób ustalania proporcji odliczenia VAT naliczonego w scentralizowanych rozliczeniach jednostek samorządu terytorialnego. Jak wynika z art. 7 ust. 1 Specustawy, jednostka samorządu terytorialnego, która podjęła w roku 2016 lub 2017 rozliczanie podatku wraz ze wszystkimi jednostkami organizacyjnymi, do końca roku 2017 przyjmuje dla celów proporcjonalnego odliczenia, o którym mowa w art. 90 ust. 2 ustawy o VAT, współczynnik wyliczony odrębnie dla każdej jednostki organizacyjnej zgodnie z art. 90 ust. 3-6, 9a i 10 ustawy o VAT, w przypadku wykonywania przy pomocy tej jednostki organizacyjnej czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, jak i czynności, w związku z którymi takie prawo nie przysługuje. Podobna regulacja obowiązuje w odniesieniu do zasad stosowania pre-współczynnika – zgodnie z § 3 ust. 1 Rozporządzenia MF, w przypadku jednostki samorządu terytorialnego, sposób określenia proporcji ustala się odrębnie dla każdej z jednostek organizacyjnych jednostki samorządu terytorialnego. Następnie zaś w ust. 2-4 tego paragrafu wskazuje się, że dane do kalkulacji pre-współczynnika każdej z jednostek organizacyjnych (Urzędu Miasta, jednostki budżetowej lub zakładu budżetowego) ustala się w oparciu o roczny obrót z działalności gospodarczej oraz dochody wykonane (z wyłączeniami) tej konkretnej jednostki organizacyjnej.

W związku z powyższym, zdaniem Miasta obowiązujące przepisy zakazują stosowania przez daną jednostkę organizacyjną innych niż wyliczone dla tej jednostki wskaźniki odliczenia VAT naliczonego od zakupów służących działalności mieszanej (współczynnik/pre-współczynnik).

Tym samym, zakres (proporcja) odliczenia VAT naliczonego od zakupów inwestycyjnych służących działalności mieszanej, w opisanym we wniosku stanie faktycznym, powinien być kalkulowany w oparciu o wartość wskaźników Jednostki Inwestującej.

**W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego zdarzenia przyszłego jest nieprawidłowe.**

W pierwszej kolejności należy wskazać na rozstrzygnięcie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) z dnia 29 września 2015 r. w sprawie C-276/14 Gmina Wrocław przeciwko Ministrowi Finansów, zgodnie z którym „artykuł 9 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że podmioty prawa publicznego, takie jak gminne jednostki budżetowe będące przedmiotem postępowania głównego, nie mogą być uznane za podatników podatku od wartości dodanej, ponieważ nie spełniają kryterium samodzielności przewidzianego w tym przepisie”. Zdaniem TSUE, jednostki te nie ponoszą ryzyka gospodarczego związanego z działalnością gospodarczą powierzoną im w imieniu i na rachunek gminy oraz nie odpowiadają za szkody spowodowane tą działalnością (odpowiedzialność tę ponosi wyłącznie gmina), ponieważ nie dysponują własnym majątkiem, nie osiągają własnych dochodów i nie ponoszą kosztów dotyczących takiej działalności. Uzyskane dochody są bowiem wpłacane do budżetu Gminy, a wydatki są pokrywane bezpośrednio z tego budżetu.

Wyrok TSUE nie dotyczył samorządowych zakładów budżetowych, nie mniej tezy w nim zawarte znajdują odpowiednie zastosowanie do samorządowych zakładów budżetowych.

Kwestia ta została rozstrzygnięta przez Naczelny Sąd Administracyjny w składzie 7 sędziów, w uchwale I FPS 4/15, w której NSA stwierdził, że pomimo większego niż jednostki budżetowe stopnia samodzielności zakładu budżetowego, nie może on być uznany za odrębnego od Gminy podatnika VAT, nie spełnia bowiem ww. warunków – nie jest wystarczająco samodzielny.

W konsekwencji wyroku TSUE C-276/15 oraz uchwały I FPS 4/15 należy uznać, że jednostki budżetowe oraz zakłady budżetowe nie posiadają odrębności podatkowej na gruncie przepisów dotyczących podatku od towarów i usług, a więc wszelkie czynności przez nie dokonywane na rzecz osób trzecich powinny być rozliczane przez jednostkę samorządu terytorialnego, która je utworzyła, a czynności dokonywane w ramach jednostki samorządu terytorialnego (pomiędzy jej jednostkami budżetowymi i zakładami budżetowymi) mają charakter wewnętrzny.

Ponadto, z dniem 1 października 2016 r. weszła w życie ustawa z dnia 5 września 2016 r. o szczególnych zasadach rozliczeń podatku od towarów i usług oraz dokonywania zwrotu środków publicznych przeznaczonych na realizację projektów finansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub od państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu przez jednostki samorządu terytorialnego (t.j. Dz. U. z 2016 r., poz. 1454).

Zgodnie z art. 2 pkt 1 cyt. ustawy, ilekroć w ustawie jest mowa o jednostce organizacyjnej – rozumie się przez to:

- a) utworzone przez jednostkę samorządu terytorialnego samorządową jednostkę budżetową lub samorządowy zakład budżetowy,
- b) urząd gminy, starostwo powiatowe, urząd marszałkowski.

Jednostka samorządu terytorialnego jest obowiązana do podjęcia rozliczania podatku wraz ze wszystkimi jednostkami organizacyjnymi najpóźniej od dnia 1 stycznia 2017 r. (art. 3 ww. ustawy).

Stosowanie do art. 4 powołanej wyżej ustawy jednostka samorządu terytorialnego, której jednostki organizacyjne rozliczały się jako odrębni podatnicy, wstępuje z dniem podjęcia rozliczania podatku wraz ze wszystkimi jednostkami organizacyjnymi we wszystkie przewidziane w przepisach dotyczących podatku prawa i obowiązki jednostek organizacyjnych.

Podstawowe zasady dotyczące odliczania podatku naliczonego zostały sformułowane w art. 86 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U. z 2016 r., poz. 710 ze zm.), zwanej dalej ustawą. W myśl tego przepisu, w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi, o którym mowa w art. 15 ustawy, 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.

Zgodnie z art. 86 ust. 2 pkt 1 lit. a ustawy o VAT, kwotę podatku naliczonego stanowi suma kwot podatku wynikających z faktur otrzymanych przez podatnika z tytułu nabycia towarów i usług.

Prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przysługuje wówczas, gdy zostaną spełnione określone warunki, tzn. odliczenia tego dokonuje podatnik podatku od towarów i usług oraz gdy towary i usługi, z których nabyciem podatek został naliczony, są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, tzn. takich, których następstwem jest określenie podatku należnego.

Podkreślić należy, że ustawodawca stworzył podatnikowi prawo do odliczenia podatku naliczonego w całości lub w części, pod warunkiem spełnienia przez niego zarówno przesłanek pozytywnych, wynikających z art. 86 ust. 1 ustawy oraz niezastąpienia przesłanek negatywnych, określonych w art. 88 ustawy. Przepis ten określa listę wyjątków, które pozbawiają podatnika prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego.

Ponadto jak stanowi art. 86 ust. 2a ustawy o podatku od towarów i usług, 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, oraz celów, o których mowa w art. 8 ust. 5 – 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, o której mowa w ust. 2, oblicza się zgodnie ze sposobem określenia zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej, zwanym dalej „sposobem określenia proporcji”. Sposób określenia proporcji powinien najbardziej odpowiadać specyfice wykonywanej przez podatnika działalności i dokonywanych przez niego nabyć.

Zauważyć należy, że powołany art. 86 ust. 2a ustawy wprost określa, co stanowi kwotę podatku naliczonego w przypadku nabycia towarów i usług wykorzystywanych zarówno do celów wykonywanej przez podatnika działalności gospodarczej, jak i do celów innych niż ta działalność.

Cele prowadzonej działalności gospodarczej należy rozpatrywać w kontekście definicji działalności gospodarczej, określonej w art. 15 ust. 2 i 3 ustawy. W związku z prowadzeniem działalności gospodarczej u podatnika mogą wystąpić działania czy sytuacje, które nie generują opodatkowania podatkiem od towarów i usług. „Towarzyszą” one działalności gospodarczej i nie stanowią obok niej odrębnego przedmiotu działalności podatnika. Nie podlegają one opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, jednakże ich występowanie nie oznacza, że u podatnika występują czynności wykonywane poza działalnością gospodarczą. 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. 2a ustawy. Uzasadnia to fakt, że chociaż czynności te z definicji nie mają związku z działalnością gospodarczą, w sytuacjach określonych w tych przepisach następuje obowiązek naliczenia podatku. Natomiast przez cele inne rozumie się sferę działalności danego podmiotu niebędącą działalnością gospodarczą w rozumieniu art. 15 ust. 2 i 3 ustawy (przykładowo działalność podmiotu w charakterze organu władzy czy nieodpłatną działalność statutową).

W przypadku, gdy podatnik, dla którego sposób określenia proporcji wskazują przepisy wydane na podstawie ust. 22, uzna, że wskazany zgodnie z przepisami wydanymi na podstawie ust. 22 sposób określenia proporcji nie będzie najbardziej odpowiadać specyfice wykonywanej przez niego działalności i dokonywanych przez niego nabyć, może zastosować inny bardziej reprezentatywny sposób określenia proporcji – art. 86 ust. 2h ustawy.

Odnosnie sposobu określenia proporcji należy wskazać, że na podstawie ww. przepisu art. 86 ust. 22 ustawy zostało wydane 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 podmiotów (Dz. U. poz. 2193), zwane dalej: rozporządzeniem. Rozporządzenie to określa w przypadku niektórych podatników sposób określania 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, zwany dalej „sposobem określenia proporcji” oraz wskazuje dane, na podstawie których jest obliczana kwota podatku naliczonego z wykorzystaniem sposobu określenia proporcji (§ 1 pkt 1 i 2 rozporządzenia).

W przypadku jednostki samorządu terytorialnego, sposób określenia proporcji ustala się odrębnie dla:

- urzędu obsługującego jednostki samorządu terytorialnego (tj. urzędu gminy, urzędu miasta, starostwa powiatowego oraz urzędu marszałkowskiego),
- samorządowej jednostki budżetowej,
- samorządowego zakładu budżetowego.

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

Rozporządzenie ww. wprowadza 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 „udziałów” z tytułu działalności gospodarczej w całkowitym „obrocie” z tytułu działalności gospodarczej oraz działalności pozostającej poza sferą VAT.

Jak już wcześniej wspomniano, wśród wymienionych w rozporządzeniu podmiotów, Minister Finansów wskazał m.in. jednostki budżetowe.

Przez jednostkę budżetową, zgodnie z § 2 pkt 6 rozporządzenia, rozumie się utworzoną przez jednostkę samorządu terytorialnego, samorządową jednostkę budżetową.

Zgodnie z § 2 pkt 8 przez jednostki organizacyjne jednostki samorządu terytorialnego rozumie się:

- a) urząd obsługujący jednostkę samorządu terytorialnego,
- b) jednostkę budżetową,
- c) zakład budżetowy.

W myśl § 3 ust. 1 ww. rozporządzenia w przypadku jednostki samorządu terytorialnego sposób określenia proporcji ustala się odrębnie dla każdej z jednostek organizacyjnych jednostki samorządu terytorialnego.

Zgodnie z § 3 ust. 3 rozporządzenia jako sposób określenia proporcji uznaje się w przypadku jednostki budżetowej sposób ustalony według wzoru:

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

gdzie poszczególne symbole oznaczają:

- X – proporcję określoną procentowo, zaokrągloną w górę do najbliższej liczby całkowitej,
- A – roczny obrót z działalności gospodarczej zrealizowany przez jednostkę budżetową, stanowiący część rocznego obrotu jednostki samorządu terytorialnego z działalności gospodarczej,
- D – dochody wykonane jednostki budżetowej.

Stosownie do § 2 pkt 4, ilekroć w rozporządzeniu jest mowa o obrocie – rozumie się przez to podstawę opodatkowania, o której mowa w art. 29a, art. 32, art. 119 oraz art. 120 ust. 4 i 5 ustawy, 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.

W myśl § 2 pkt 10 – ilekroć w rozporządzeniu jest mowa o dochodach wykonanych jednostki budżetowej – rozumie się przez to 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 jednostki budżetowej oraz
  - b) planu dochodów i wydatków zgromadzonych na wydzielonym rachunku, o którym mowa w art. 22 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.

Stosownie do § 3 ust. 5 dochody wykonane jednostki budżetowej nie obejmują odpowiednio dochodów lub przychodów uzyskiwanych z tytułu:

- 1) dostawy towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane odpowiednio 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 odpowiednio do środków trwałych jednostki samorządu terytorialnego lub jednostki organizacyjnej jednostki samorządu terytorialnego – używanych na potrzeby prowadzonej przez te jednostki działalności;
- 2) transakcji dotyczących:



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

Ponadto należy zauważyć, że w przypadku wykonywania w ramach działalności gospodarczej czynności opodatkowanych podatkiem od towarów i usług oraz zwolnionych z opodatkowania tym podatkiem, należy mieć na uwadze uregulowania zawarte w art. 90 ustawy. Powyższe przepisy stanowią uzupełnienie regulacji art. 86 ustawy.

Zgodnie z art. 90 ust. 1 ustawy, w stosunku do towarów i usług, które są wykorzystywane przez podatnika do wykonywania czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, jak i czynności, w związku z którymi takie prawo nie przysługuje, podatnik jest obowiązany do odrębnego określenia kwot podatku naliczonego związanych z czynnościami, w stosunku do których podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego.

Jeżeli nie jest możliwe wyodrębnienie całości lub części kwot, o których mowa w ust. 1, to – na mocy art. 90 ust. 2 ustawy – podatnik może pomniejszyć kwotę podatku należnego o taką część kwoty podatku naliczonego, którą można proporcjonalnie przypisać czynnościom, w stosunku do których podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, z zastrzeżeniem ust. 10.

Na podstawie art. 90 ust. 3 ustawy, proporcję, o której mowa w cyt. wyżej ust. 2, ustala się jako udział rocznego obrotu z tytułu czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, w całkowitym obrocie uzyskanym z tytułu czynności, w związku z którymi podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, oraz czynności, w związku z którymi podatnikowi nie przysługuje takie prawo.

Natomiast na mocy art. 7 ust. 1 ustawy o szczególnych zasadach rozliczeń podatku od towarów i usług oraz dokonywania zwrotu środków publicznych przeznaczonych na realizację projektów finansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub od państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu przez jednostki samorządu terytorialnego (obowiązującej od 1 października 2016 r.), jednostka samorządu terytorialnego, która podjęła w roku 2016 lub 2017 rozliczanie podatku wraz ze wszystkimi jednostkami organizacyjnymi, do końca roku 2017 przyjmuje dla celów proporcjonalnego odliczenia, o którym mowa w art. 90 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług, proporcję wyliczoną odrębnie dla każdej jednostki organizacyjnej zgodnie z art. 90 ust. 3-6, 9a i 10 ustawy o podatku od towarów i usług, w przypadku wykonywania przy pomocy tej jednostki organizacyjnej czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, jak i czynności, w związku z którymi takie prawo nie przysługuje.

W myśl art. 7 ust. 2 ustawy „centralizacyjnej”, przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio, jeżeli jednostka organizacyjna korzystała ze zwolnienia, o którym mowa w art. 113 ustawy o podatku od towarów i usług, z tym że proporcja, o której mowa w art. 90 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług, jest wyliczana zgodnie z art. 90 ust. 8 i 9 ustawy o podatku od towarów i usług, bez konieczności uzgadniania prognozy z naczelnikiem urzędu skarbowego.

Ponadto, zgodnie z art. 90 ust. 10a ustawy o podatku od towarów i usług, w przypadku jednostki samorządu terytorialnego proporcję, o której mowa w ust. 2, ustala się odrębnie dla każdej z jednostek organizacyjnych jednostki samorządu terytorialnego. Przepisy ust. 3-6 i 8-10 stosuje się odpowiednio.

W myśl art. 90 ust. 10b ustawy, przez jednostki organizacyjne jednostki samorządu terytorialnego, o których mowa w ust. 10a, rozumie się:

1. utworzone przez jednostkę samorządu terytorialnego samorządową jednostkę budżetową lub samorządowy zakład budżetowy;
2. urząd gminy, starostwo powiatowe, urząd marszałkowski.

Wskazać należy, że powyższe regulacje art. 90 ust. 10a i ust. 10b ustawy wprowadzone zostały do systemu prawnego mocą art. 1 pkt 7 ustawy z dnia 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2016 r., poz. 2024), a stosownie do treści art. 21 pkt 2 ww. ustawy – przepisy te wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2018 r.

Tym samym, do końca roku 2017 (na podstawie art. 7 ustawy „centralizacyjnej”) oraz od 1 stycznia 2018 r. (na podstawie art. 1 pkt 7 w związku z art. 21 pkt 2 ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw) przyjmuje się dla celów proporcjonalnego odliczenia, o którym mowa w art. 90 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług, proporcję wyliczoną odrębnie dla każdej jednostki organizacyjnej, w tym dla urzędu obsługującego jednostkę samorządu terytorialnego, działającego w formie samorządowej jednostki budżetowej, zgodnie z art. 90 ust. 3-6, 9a i 10 ustawy, w przypadku wykonywania przez tę jednostkę czynności opodatkowanych podatkiem oraz czynności zwolnionych od tego podatku.

Zgodnie z przepisem art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2016 r. poz. 446 ze zm.), gmina wykonuje zadania publiczne w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność, w związku z czym przyznano jej na podstawie ust. 2 powołanego przepisu osobowość prawną. Stosownie do art. 6 ust. 1 tej ustawy, do zakresu działania gminy należą wszystkie sprawy publiczne o znaczeniu lokalnym, niezastrzeżone ustawami na rzecz innych podmiotów. Do zadań własnych gminy należy zaspokajanie zbiorowych potrzeb wspólnoty.

Natomiast zgodnie z art. 6 ust. 1 ww. ustawy do zakresu działania gminy należą wszelkie sprawy publiczne o znaczeniu lokalnym, nie zastrzeżone ustawami na rzecz innych podmiotów.

W celu wykonywania zadań gmina może tworzyć jednostki organizacyjne, a także zawierać umowy z innymi podmiotami, w tym z organizacjami pozarządowymi (art. 9 ust. 1 ww. ustawy). Podmioty takie są wyodrębnionymi jednostkami organizacyjnymi niemającymi osobowości prawnej, które prowadzą swoją działalność w formie zakładu lub jednostki budżetowej.

Z opisu sprawy wynika, że Gmina jest czynnym podatnikiem VAT. Z dniem 1 stycznia 2017 r. Gmina podejmie łączne (scentralizowane) rozliczenia VAT wraz ze wszystkimi swoimi jednostkami budżetowymi. Pomimo centralizacji rozliczeń VAT, która powoduje, że z punktu widzenia VAT jedynym nabywcą towarów lub usług jest podatnika VAT – Miasto i jedynym sprzedawcą towarów lub usług jest podatnika VAT – Miasto, poszczególne transakcje sprzedaży lub zakupu i faktury je dokumentujące wykazują, która konkretnie jednostka organizacyjna Miasta jest faktycznym odbiorcą lub wykonawcą danego świadczenia. Każda z jednostek organizacyjnych Miasta, która poza zadaniami publicznymi (pozostającymi poza VAT) realizuje sprzedaż opodatkowaną VAT lub również sprzedaż zwolnioną z VAT stosuje dla określenia możliwego poziomu odliczenia VAT naliczonego od zakupów służących działalności mieszanej wyliczony indywidualnie (tj. dla konkretnej jednostki) pre-współczynnik i współczynnik. W przypadku zakupów inwestycyjnych Miasta często występuje sytuacja, w której jedna jednostka organizacyjna (Urząd Miasta lub inna jednostka budżetowa) realizuje zakupy inwestycyjne i otrzymuje z tego tytułu faktury VAT (Jednostka Inwestująca), lecz inwestycja ta będzie po jej wykonaniu przekazana do wykorzystywania innej jednostce budżetowej, która za pomocą tej inwestycji będzie realizowała działalność mieszaną VAT (Jednostka Wykorzystująca).

Wątpliwość Wnioskodawcy dotyczy kwestii według których wskaźników częściowego odliczenia VAT (współczynnik lub pre-współczynnik) – Jednostki Inwestującej czy Jednostki Wykorzystującej – należy dokonywać odliczenia podatku naliczonego od inwestycji realizowanych przez Jednostkę Inwestującą, a następnie przekazanych do wykorzystania w działalności Jednostki Wykorzystującej.

Jak wynika z powołanych na wstępie przepisów, jednostka samorządu terytorialnego, której jednostki organizacyjne rozliczały się jako odrębni podatnicy, wstępuje z dniem podjęcia wspólnego rozliczania we wszystkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki swojej jednostki organizacyjnej, która przestała być wyodrębnionym podatnikiem – w zakresie w jakim dotyczą one podatku od towarów i usług.

Wobec powyższego należy stwierdzić, że podatnikiem podatku VAT dla wszelkich czynności stanie się Miasto. Zatem wszelkie czynności wykonywane przez jednostki organizacyjne Miasta na rzecz osób trzecich powinny być rozliczane przez jednostkę samorządu terytorialnego, która je utworzyła, a czynności dokonywane w ramach tych jednostek mają charakter wewnętrzny.

W rozpatrywanej sprawie Miasto z dniem 1 stycznia 2017 r. dokonało centralizacji i wstąpiło we wszystkie prawa i obowiązki swoich jednostek organizacyjnych. Wobec powyższego, należy stwierdzić, że podatnikiem VAT dla wszelkich czynności jest Miasto.

Działalność Miasta jako jednego podatnika, obejmuje realizowane przez jednostki organizacyjne zadania publiczne niebędące działalnością gospodarczą w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług (czynności niepodlegające opodatkowaniu VAT), a także czynności wykonywane w ramach działalności gospodarczej (czynności opodatkowane VAT i zwolnione od VAT).

Jeżeli zatem nabyte towary i usługi będą miały związek z wykonywaniem przez Miasto za pośrednictwem swoich jednostek organizacyjnych działalności gospodarczej w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy oraz działalności innej niż gospodarcza (działalność poza VAT), a jednostki te nie będą miały możliwości przypisania tych wydatków wyłącznie do działalności gospodarczej przez nie realizowanej, to jednostki organizacyjne będą zobligowane do stosowania przepisów o sposobie określania proporcji, w związku z § 3 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie sposobu określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników.

Również w sytuacji, gdy nabywane towary i usługi będą miały związek z wykonywaniem przez Miasto za pośrednictwem jednostek organizacyjnych w ramach działalności gospodarczej czynności opodatkowanych podatkiem VAT oraz zwolnionych od podatku, to jednostki te będą odliczały podatek naliczony według współczynnika ustalonego na podstawie art. 90 ust. 2 ustawy o VAT.

Zauważyć należy, że w przypadku jednostki samorządu terytorialnego, na którą przepisy nakładają realizację określonych zadań i która realizuje te zadania przy pomocy swoich jednostek organizacyjnych uzasadnione jest – pomimo, że podatnikiem podatku VAT jest Miasto – wyliczenie kwoty podatku naliczonego podlegającego odliczeniu przez jednostkę samorządu terytorialnego w oparciu o sposoby określania proporcji, obliczone odrębnie dla wskazanych jednostek organizacyjnych.

W rozpoznawanej sprawie jednostki budżetowe, o których mowa we wniosku, w oparciu o wysokość zrealizowanego przez nie obrotu z działalności gospodarczej, odniesionego do dochodów wykonanych, ustalą reprezentatywny dla nich wskaźnik, który posłuży do wyliczenia podatku naliczonego podlegającego odliczeniu. Takie podejście zapewni najpełniej realizację

wymogu ustawowego, aby odliczenie podatku następowało wyłącznie z odniesieniem do opodatkowanej VAT-em działalności gospodarczej.

Powyższą tezę należy także odnieść do sposobu wyliczenia współczynnika, o którym mowa w art. 90 ust. 2 i 3 ustawy. Treść przepisu art. 90 ust. 3 wskazuje na sposób wyliczenia współczynnika jako udział rocznego obrotu z tytułu czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, w całkowitym obrocie uzyskanym z tytułu czynności, w związku z którymi podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego oraz czynności, w związku z którymi podatnikowi nie przysługuje takie prawo.

Zatem sposób wyliczenia współczynnika, o którym stanowi art. 90 ust. 3 ustawy również odsyła do pojęcia obrotu uzyskiwanego przez podatnika w ramach działalności gospodarczej. W przedmiotowej sprawie istotny więc będzie obrót uzyskiwany przez Miasto w ramach opodatkowanej działalności gospodarczej, realizowanej przez jednostki budżetowe.

Ponieważ obrót uzyskiwany przez Miasto w ramach prowadzonej działalności gospodarczej będzie realizowany bezpośrednio przez Jednostkę Wykorzystującą przedmiotowe inwestycje, w konsekwencji w przypadku inwestycji służących działalności opodatkowanej i zwolnionej z VAT, odliczenie VAT naliczonego od inwestycji zrealizowanej przez Jednostkę Inwestującą i przekazaną do Jednostki Wykorzystującej powinno nastąpić według współczynnika ustalonego dla Jednostki Wykorzystującej inwestycje.

Podobnie, w przypadku inwestycji służących działalności opodatkowanej i niepodlegającej opodatkowaniu VAT, odliczenie podatku naliczonego od inwestycji realizowanej przez Jednostkę Inwestującą i przekazanej do Jednostki Wykorzystującej winno nastąpić według współczynnika obliczonego dla Jednostki Wykorzystującej, która bezpośrednio realizuje obrót z działalności gospodarczej, opodatkowanej podatkiem VAT.

W konsekwencji stanowisko Wnioskodawcy w zakresie pytania nr 1 i 2 jest nieprawidłowe.

Interpretacja dotyczy zdarzenia przyszłego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania interpretacji.

Zgodnie z art. 14na Ordynacji podatkowej przepisów art. 14k–14n nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej:

- 1) z zastosowaniem art. 119a;
- 2) w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług.

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do **Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie, ul. Kraszewskiego 4a, 35-016 Rzeszów**, po uprzednim wezwaniu na piśmie organu, który wydał interpretację – w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o jej wydaniu – do usunięcia naruszenia prawa (art. 52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. z 2016 r., poz. 718, z późn. zm.). Skargę do WSA wnosi się (w dwóch egzemplarzach – art. 47 ww. ustawy) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie sześćdziesięciu dni od dnia wniesienia tego wezwania (art. 53 § 2 ww. ustawy). Jednocześnie, zgodnie art. 57a ww. ustawy, skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą i odmowę wydania opinii zabezpieczającej może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej

oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy), na adres: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Teodora Sixta 17, 43-300 Bielsko-Biała.

