



**DYREKTOR
KRAJOWEJ INFORMACJI SKARBOWEJ**

0111-KDIB3-2.4012.832.2017.1.SR

Gmina Miasto Rzeszów

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.) Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku z dnia 27 grudnia 2017 r. (data wpływu 28 grudnia 2017 r.) o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie:

- prawa do odliczenia podatku naliczonego w odniesieniu do zakupów, które można bezpośrednio przyporządkować do budowy i przebudowy zatok autobusowych według zasad prewspółczynnika i współczynnika właściwych dla jednostki organizacyjnej wykorzystującej efekty inwestycji – **jest prawidłowe**;
- prawa do odliczenia podatku naliczonego w odniesieniu do zakupów inwestycyjnych, których nie można bezpośrednio przypisać do poszczególnych elementów infrastruktury (dróg i zatok autobusowych) z zastosowaniem zasad prewspółczynnika i współczynnika właściwych dla jednostki organizacyjnej realizującej inwestycje – **jest nieprawidłowe**;
- braku prawa do odliczenia podatku naliczonego w odniesieniu do zakupów materiałów promocyjno-informacyjnych związanych z realizacją projektów – **jest prawidłowe**.

UZASADNIENIE

W dniu 28 grudnia 2017 r. wpłynął do tutejszego organu ww. wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie prawa do odliczenia podatku naliczonego w odniesieniu do zakupów, które można bezpośrednio przyporządkować do budowy i przebudowy zatok autobusowych według zasad prewspółczynnika i współczynnika właściwych dla jednostki organizacyjnej wykorzystującej efekty inwestycji, prawa do odliczenia podatku naliczonego w odniesieniu do zakupów inwestycyjnych, których nie można bezpośrednio przypisać do poszczególnych elementów infrastruktury (dróg i zatok autobusowych) z zastosowaniem zasad prewspółczynnika i współczynnika właściwych dla jednostki organizacyjnej realizującej inwestycje, oraz braku prawa do odliczenia podatku naliczonego w odniesieniu do zakupów materiałów promocyjno-informacyjnych związanych z realizacją projektów.



Krajowa Administracja
Skarbowa

Adres do korespondencji:

Krajowa Informacja Skarbowa

ul. Teodora Sixta 17 | tel.: +48 33 485 34 83 | tel. Kontaktowy Delegatury | NIP: 5472169306
43-300 Bielsko-Biała | fax: +48 33 485 34 88 | +48 33 485 34 00 | REGON: 366063511

www.kis.gov.pl

e-PUAP: /KIS/wnioski

e-mail: kis@sl.mofnet.gov.pl

We wniosku przedstawiono następujący stan faktyczny:

Gmina Miasto Rzeszów (dalej: „Wnioskodawca” lub „Gmina”) jest podatnikiem VAT czynnym. Jak stanowi art. 92 ust. 2 ustawy z 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (Dz. U. z 2017 r. poz. 1868, ze zm.), miasto na prawach powiatu jest gminą wykonującą zadania powiatu na zasadach określonych w tej ustawie. Stosownie do przepisów ustawy z 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2017 r. poz. 1875, ze zm.) dalej „ustawa o samorządzie gminnym”. Gmina jest jednostką samorządu terytorialnego posiadającą osobowość prawną, wykonującą zadania publiczne we własnym imieniu i na własną odpowiedzialność (art. 2 ust. 1 i 2 ustawy o samorządzie gminnym). Gmina realizuje swoje zadania własne, które polegają na zaspokajaniu zbiorowych potrzeb wspólnoty oraz zadania zlecone z zakresu administracji rządowej, jak również z zakresu organizacji przygotowań i przeprowadzenia wyborów powszechnych oraz referendów (art. 7 i 8 tej ustawy).

Do realizacji swoich zadań Gmina wykorzystuje swoje jednostki budżetowe, m.in. Miejski Zarząd Dróg w Rzeszowie (dalej: „MZD”) oraz Zarząd Transportu Miejskiego w Rzeszowie (dalej: „ZTM”). Jednostki te nie są odrębnymi od Gminy podatnikami. Jednostki budżetowe realizują swoje zadania ze środków finansowych zatwierdzonych uchwałą budżetową i przekazywanych z budżetu Gminy na ich wyodrębnione rachunki do wysokości planu finansowego. Uzyskane dochody jednostki odprowadzają na rachunek Gminy. Z dniem 1 stycznia 2017 r. Gmina dokonała tzw. centralizacji rozliczeń w zakresie VAT, w związku z czym dokonuje wspólnego rozliczenia podatku VAT. Gmina jest stroną wszystkich zawieranych umów cywilnoprawnych oraz wskazywana jest jako sprzedawca na wystawianych fakturach oraz jako nabywca na otrzymanych fakturach zakupowych. Dokonuje także łącznego (ze wszystkimi funkcjonującymi jednostkami organizacyjnymi) rozliczenia należnego zobowiązania podatkowego z tytułu dokonywanych dostaw towarów oraz świadczonych usług na rzecz podmiotów zewnętrznych – w ramach prowadzonej działalności gospodarczej. W związku z dokonaną centralizacją w zakresie VAT, ze względu na powszechny charakter zadań realizowanych zarówno przez Gminę, jak i jej jednostki organizacyjne, dochodzi również do wykonywania tych czynności (dostawy towarów lub świadczenia usług) na rzecz innych jednostek organizacyjnych. Czynności te jednak jako dokonywane pomiędzy jednostkami organizacyjnymi Gminy, czyli w ramach jednego podatnika mają charakter wewnętrzny i jako takie dokumentowane są notami księgowymi. Na podstawie tych not dokonywane są stosowne rozliczenia pieniężne.

MZD wykonuje zadania zarządcy dróg publicznych na podstawie ustawy o drogach publicznych (Dz. U. z 2017 r. poz. 2222), m.in. pełni funkcje inwestora, utrzymuje drogi i drogowe obiekty inżynierskie (z wyłączeniem utrzymania czystości), realizuje zadania w zakresie inżynierii ruchu, wydaje zezwolenia na zajęcie pasa drogowego oraz pobiera opłaty i kary pieniężne z tego tytułu itp.). Ponadto do zadań MZD określonych statutem należy bieżące utrzymywanie dróg wewnętrznych, którymi włada Gmina, pełnienie funkcji inwestora tychże dróg, koordynowanie robót drogowych oraz prowadzenie spraw związanych z oznakowaniem i oświetleniem dróg wewnętrznych. Wyżej wymienione zadania realizowane przez jednostkę służą społeczeństwu. Drogi są ogólnodostępne, a za korzystanie z nich zgodnie z ich podstawowym przeznaczeniem nie są pobierane opłaty.

MZD, jako zarządca dróg, uzyskuje głównie przychody niepodlegające opodatkowaniu podatkiem VAT, tj.:

1. opłaty i kary za zajęcie pasa drogowego na cele niezwiązane z budową, przebudową, remontem, utrzymaniem i ochroną dróg (na podstawie wydawanych decyzji administracyjnych),
2. kary za nienależyte wykonanie umów,
3. odszkodowania za zniszczone mienie od sprawców zdarzeń drogowych i z tytułu ubezpieczenia majątkowego,
4. zwrot kosztów sądowych i egzekucyjnych,
5. odsetki od nieterminowych płatności.

Poza tym MZD wykonuje nieliczne czynności na podstawie zawieranych umów cywilnoprawnych i dolicza podatek VAT należny. W ramach czynności wykonywanych na podstawie umów cywilnoprawnych MZD dokonuje transakcji opodatkowanych VAT według odpowiednich stawek (najem, dzierżawa, udostępnienie nieruchomości, dostawa (refakturowanie) energii elektrycznej).

W związku z realizacją swoich zadań MZD ponosi wydatki, z tytułu których otrzymuje faktury z wykazanymi kwotami VAT. W pierwszej kolejności przypisuje konkretne wydatki do określonego rodzaju sprzedaży, z którymi wydatki te są związane (zgodnie z art. 90 ust. 1 ustawy o VAT). W odniesieniu do podatku naliczonego wynikającego z wydatków, które są ponoszone bezpośrednio i wyłącznie w związku z wykonywaniem czynności podlegających opodatkowaniu VAT, Gmina (MZD) korzysta z prawa do odliczenia podatku naliczonego stosownie do art. 86 ust. 1 ustawy i odlicza go w całości. W przypadku nabycia towarów i usług jednocześnie związanych z działalnością gospodarczą podatnika i z inną działalnością, których nie można w całości przypisać do działalności gospodarczej, Gmina (MZD) odlicza podatek VAT z wykorzystaniem proporcji, o której mowa w art. 86 ust. 2a-2h i 22 ustawy o VAT – zwana dalej: „współczynnikiem”.

W jednostce nie występuje sprzedaż zwolniona z opodatkowania podatkiem VAT, w związku z tym do odliczeń podatku nie stosuje ona ograniczenia wynikającego z proporcji, o której mowa w art. 90 ust. 2-10 ustawy o VAT – zwana dalej: „współczynnikiem”. Współczynnik ten wynosi, bowiem 100%.

Głównym przedmiotem działalności ZTM jest planowanie, organizowanie i zarządzanie publicznym transportem zbiorowym, a w szczególności: planowanie rozkładów jazdy oraz dokonywanie ich aktualizacji, wybór przewoźników i kontraktowanie usług przewozowych, emisja i sprzedaż biletów uprawniających do korzystania z usług publicznego transportu, ustalanie sposobów dystrybucji biletów, organizacja kontroli posiadania przez pasażerów dokumentów uprawniających do korzystania z przejazdów środkami transportu zbiorowego oraz pobieranie opłat dodatkowych, rozliczanie za świadczone przez przewoźników usługi przewozowe według zasad ustalonych w umowach, informowanie o usługach przewozowych, prowadzenie działalności marketingowej, reklamowej, promocyjnej i innej dla uzyskania dochodów, inicjowanie przedsięwzięć inwestycyjnych w zakresie budowy, rozbudowy, modernizacji obiektów i urządzeń oraz zakupów inwestycyjnych związanych z publicznym transportem zbiorowym. Z tytułu wykonywanych czynności w ramach prowadzonej działalności gospodarczej Wnioskodawcy, ZTM osiąga przychody:

1. podlegające opodatkowaniu VAT, do których zaliczamy:
 - 1) sprzedaż biletów jednorazowych i okresowych,
 - 2) sprzedaż duplikatu Rzeszowskiej Karty Miejskiej,
 - 3) dzierżawa taboru autobusowego,
 - 4) dzierżawa miejsc pod reklamę na wiatach przystankowych,
 - 5) sprzedaż usług aktualizacji rozkładów jazdy,
 - 6) odpłatności pracowników za rozmowy telefoniczne,
 - 7) sprzedaż składników majątku;
2. niepodlegające opodatkowaniu VAT, do których zaliczyć należy:
 - 1) opłatę dodatkową za jazdę bez ważnego biletu,
 - 2) zwrot kosztów sądowych i komorniczych,
 - 3) odszkodowanie od ubezpieczyciela,
 - 4) kary umowne,
 - 5) odsetki za opóźnienie zapłaty należności,
 - 6) wynagrodzenie dla płatnika,
 - 7) opłatę za wydanie przewoźnikom zezwoleń na przewóz osób zgodnie z art. 18 ust. 1 i art. 20 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2016 r. o transporcie drogowym (Dz. U. z 2017 r. poz. 2200, z późn. zm.),

- 8) opłatę za wydawanie zaświadczeń, zgodnie z art. 28 ustawy z dnia 16 grudnia 2010 r. o publicznym transporcie zbiorowym (Dz. U. z 2017 r. poz. 2136),
- 9) sprzedaż biletów komunikacji miejskiej do jednostek organizacyjnych Gminy, które wykorzystują bilety do działalności gospodarczej, zwolnionej z opodatkowania podatkiem VAT.

Przychody wymienione w punkcie 2 są bezwzględnie i integralnie związane z prowadzoną przez ZTM działalnością gospodarczą.

Poza tym, ZTM pobiera niepodlegające opodatkowaniu VAT opłaty z tytułu udostępniania przewoźnikom przystanków i dworca. Opłaty za korzystanie z przystanków są pobierane w wysokości określonej Uchwałą nr XXXV/688/2012 Rady Miasta z 10 lipca 2012 r. (Dz. Urz. Woj. Podkarpackiego poz. 1592, z późn. zm.) wydaną na podstawie art. 15 ust. 2 ustawy o publicznym transporcie zbiorowym.

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 20 marca 2013 r., sygn. akt I FSK 687/12, stwierdził, że organy władzy o charakterze krajowym, regionalnym i lokalnym i inne instytucje prawa publicznego nie są uważane za podatników w związku z działalnością, którą podejmują i transakcjami, które zawierają jako władze publiczne, nawet jeśli pobierają należności, opłaty, składki lub inne płatności w związku z taką działalnością lub transakcjami. Naczelny Sąd Administracyjny wskazał również, że: „pobieranie przez samorząd opłat (daniny publicznej) za korzystanie z przystanków komunikacyjnych i dworców jest bez wątpienia przejawem wykonywania władztwa publicznego”.

W ramach prowadzonej działalności w zakresie organizowania i prowadzenia wszystkich spraw związanych z publicznym transportem zbiorowym Gmina (ZTM) wykonuje zarówno czynności:

1. odpłatne:
 - 1) opodatkowane podatkiem od towarów i usług (świadczenie odpłatnych usług transportu publicznego),
 - 2) niepodlegające opodatkowaniu podatkiem VAT (opłaty za wydane zaświadczenia na wykonywanie publicznego transportu zbiorowego, opłaty za wydane przewoźnikom zezwolenia na przewóz osób, opłaty za korzystanie z przystanków i dworca, sprzedaż biletów komunikacji miejskiej do jednostek organizacyjnych Gminy);
2. nieodpłatne (tzw. ulga 100%) na rzecz określonych grup pasażerów.

Do przejazdów bezpłatnych w publicznym transporcie zbiorowym środkami miejskiej komunikacji zbiorowej na terenie Gminy Miasto uprawnieni są:

- 1) dzieci do 4 roku życia;
- 2) osoby, które ukończyły 70 lat;
- 3) dzieci do 16 roku życia dotknięte inwalidztwem i niepełnosprawne wraz z opiekunem towarzyszącym w podróży;
- 4) osoby:
 - a) całkowicie niezdolne do pracy i niezdolne do samodzielnej egzystencji lub niezdolne do samodzielnej egzystencji lub o znacznym stopniu niepełnosprawności wraz z opiekunem towarzyszącym w podróży;
 - b) stale lub długotrwale niezdolne do pracy w gospodarstwie rolnym, z prawem do zasiłku pielęgnacyjnego – na podstawie orzeczenia wydanego przez Kasę Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego lub inny upoważniony podmiot wraz z opiekunem towarzyszącym w podróży;
 - c) całkowicie niezdolne do służby i niezdolne do pracy, niezdolne do samodzielnej egzystencji (dotyczy służb mundurowych) wraz z opiekunem towarzyszącym w podróży;
- 5) ociemniaли o znacznym lub umiarkowanym stopniu niepełnosprawności – na podstawie orzeczenia lub decyzji wydanej przez upoważniony organ bądź legitymacji Polskiego Związku Niewidomych wraz z opiekunem towarzyszącym w podróży;

- 6) radni Rady Miasta Rzeszowa oraz radni Gmin, z którymi Gmina Miasto Rzeszów zawarła porozumienie międzygminne;
- 7) umundurowani funkcjonariusze Straży Miejskiej;
- 8) mieszkańcy miast partnerskich, na zasadach wzajemności;
- 9) honorowi dawcy krwi, którzy oddali co najmniej 15 litrów krwi – kobiety lub 18 litrów krwi – mężczyźni lub odpowiadającą tej objętości ilość innych jej składników;
- 10) zasłużeni dawcy przeszczepu;
- 11) kombatanci (osoby represjonowane);
- 12) bezrobotni mieszkańcy Gminy Miasto oraz Gmin. z którymi Gmina Miasto zawarła porozumienia międzygminne,
- 13) pracownicy i osoby działające na zlecenie organizatora i operatorów publicznego transportu zbiorowego w trakcie czynności służbowych;
- 14) ustala się dodatkowe uprawnienia do bezpłatnych przejazdów dla osób w ramach inicjatyw kulturalnych, charytatywnych, sportowych lub innych inicjatyw społecznych;
- 15) do korzystania z przejazdów w publicznym transporcie zbiorowym środkami miejskiej komunikacji zbiorowej, na podstawie specjalnych biletów miesięcznych trasowanych lub sieciowych uprawnione są dzieci z rodzin znajdujących się w trudnej sytuacji materialnej, dojeżdżające do szkół podstawowych i ponadpodstawowych, w okresie pobierania nauki, nie dłużej jednak niż do 20 roku życia. Dla ustalenia uprawnień przyjmuje się, że miesięczny dochód na osoby w rodzinach nie może przekraczać kryterium dochodowego na osoby w rodzinie ustalonego na podstawie art. 8 ust. 1 ustawy z dnia 12 marca 2004 r. o pomocy społecznej (Dz. U. 2016 r. poz. 930, z późn. zm.). Miejski Ośrodek Pomocy Społecznej ustala uprawnienia do świadczeń, o których mowa powyżej, sporządza comiesięczne wykazy osób uprawnionych, które są podstawą sprzedaży biletów specjalnych.

Możliwość korzystania z bezpłatnych przejazdów komunikacją miejską wynika z następujących przepisów prawa:

1. art. 16 ust. 1 i 2 ustawy o zaopatrzeniu inwalidów wojennych i wojskowych oraz ich rodzin (Dz. U. z 2017 r. poz. 2193) dla inwalidów wojennych i wojskowych oraz ich opiekunów/przewodników;
2. art. 43 ust. 1 ustawy o wykonywaniu mandatu posła i senatora (Dz. U. z 2016 r. poz. 1510, z późn. zm.) dla posłów i senatorów;
3. pozostałe uprawnienia do bezpłatnych przejazdów komunikacją miejską wynikają z:
 - 1) uchwały Rady Miasta nr XLV/980/2017 z dnia 13 czerwca 2017 r. zmieniającej uchwałę Rady Miasta w sprawie ustanowienia ulg za usługi przewozowe w publicznym transporcie zbiorowym w zakresie zadania o charakterze użyteczności publicznej, w gminnych przewozach pasażerskich na terenie Gminy Miasto,
 - 2) uchwały nr XXXVII/786/2017 z dnia 17 stycznia 2017 r. w sprawie ustanowienia uprawnień do bezpłatnych przejazdów środkami publicznego transportu zbiorowego w gminnych przewozach pasażerskich na terenie Gminy Miasto w przypadku wystąpienia przekroczenia określonych poziomów szkodliwych substancji w powietrzu lub skrajnie niskich temperatur (Dz. Urz. Woj. Podkarpackiego z dnia 17 stycznia 2017 r. poz. 401).

W związku z realizacją swoich zadań ZTM ponosi wydatki, z tytułu których otrzymuje faktury z wykazanymi kwotami VAT. W pierwszej kolejności przypisuje konkretne wydatki do określonego rodzaju sprzedaży, z którymi wydatki te są związane (zgodnie z art. 90 ust. 1 ustawy o VAT). W odniesieniu do podatku naliczonego wynikającego z wydatków, które są ponoszone bezpośrednio i wyłącznie w związku z wykonywaniem czynności podlegających opodatkowaniu VAT, Gmina (ZTM) korzysta z prawa do odliczenia podatku naliczonego stosownie do art. 86 ust. 1 ustawy i odlicza go w całości. W przypadku nabycia towarów i usług, jednocześnie związanych z działalnością gospodarczą podatnika i z inną działalnością, których nie można w całości przypisać do działalności gospodarczej, Gmina (ZTM) odlicza podatek VAT z wykorzystaniem „prewspółczynnika”.

W jednostce nie występuje sprzedaż zwolniona z opodatkowania podatkiem VAT, w związku z tym do odliczeń podatku nie stosuje ona ograniczenia wynikającego ze „współczynnika”. Współczynnik ten wynosi, bowiem 100%.

Przy dokonywaniu zakupów związanych wyłącznie ze świadczeniem usług transportu publicznego Gmina (ZTM) odlicza podatek VAT w całości. Przy odliczaniu podatku VAT od pozostałych zakupów (w tym związanych z funkcjonowaniem przystanków) Gmina (ZTM) wykorzystuje prewspółczynnik.

Gmina realizuje następujące projekty współfinansowane przez Unię Europejską ze środków Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego w ramach Programu Operacyjnego Polska Wschodnia:

- I. „Budowa DW w Rzeszowie na odcinku od ul. Lubelskiej do ul. Warszawskiej – połączenie DK 97 z DK 94”,
- II. „Budowa DW na odcinku od skrzyżowania ul. Podkarpackiej z ul. 9 Dywizji Piechoty w Rzeszowie (DK19) do węzła Rzeszów Południe (S19)”,
- III. „Rozbudowa DK 19 w Rzeszowie na odcinku od skrzyżowania ul. Podkarpackiej z ul. 9 Dywizji Piechoty do granicy miasta”.

Ad. I

W ramach projektu „Budowa DW w Rzeszowie na odcinku od ul. Lubelskiej do ul. Warszawskiej – połączenie DK 97 z DK 94” Gmina realizuje zadanie inwestycyjne pn. „Budowa drogi od ul. Lubelskiej do ul. Warszawskiej”, które dotyczy budowy odcinka drogi wojewódzkiej w Rzeszowie i obejmuje następujący zakres robót:

1. Budowę dwujezdniowej drogi klasy G, częściowo prowadzoną jako dobudowę drugiej jezdni do istniejącej ulicy R. Krogulskiego,
2. Budowę lub przebudowę elementów zapewniających połączenie projektowanej drogi z innymi drogami,
3. Przebudowę ulicy Warszawskiej na odcinku wymagającym budowy skrzyżowania SK-5,
4. Budowę dodatkowych jezdni DJL1, DJL2, DJL3, DJL4, DJP1, zapewniających dostępność komunikacyjną terenów przyległych do drogi,
5. Budowę chodników i ścieżek rowerowych,
6. Budowę i przebudowę zatok autobusowych,
7. Budowę lub przebudowę zjazdów umożliwiających dostęp do terenów zlokalizowanych przy drodze,
8. Budowę układu odwodnienia drogi odpowiadającego uwarunkowaniom terenowym, z użyciem kanalizacji deszczowej,
9. Budowę i przebudowę oświetlenia drogi,
10. Budowę urządzeń sterowania i zarządzania ruchem drogowym,
11. Przebudowę kolidujących sieci energetycznych,
12. Przebudowę i zabezpieczenie sieci wodociągowych i kanalizacji sanitarnej,
13. Zabezpieczenie sieci gazowych wysokiego ciśnienia,
14. Przebudowę i zabezpieczenie sieci ciepłowniczych,
15. Wykonanie oznakowania drogi oraz urządzeń bezpieczeństwa ruchu drogowego,
16. Inne prace o charakterze przygotowawczym, pomocniczym i porządkującym, takie jak wycinka i nasadzenia zieleni, rozbiorka elementów dróg istniejących, itp.

Ad. II

W ramach projektu: „Budowa DW na odcinku od skrzyżowania ul. Podkarpackiej z ul. 9 Dywizji Piechoty w Rzeszowie (DK19) do węzła Rzeszów Południe (S19)” Gmina realizuje zadanie inwestycyjne pn. „Przygotowanie i realizacja budowy odcinka drogi wojewódzkiej od granicy Rzeszowa do drogi krajowej nr 19 (ul. Podkarpacka w Rzeszowie)”. Zakres inwestycji obejmuje:

1. Roboty drogowe:
 - 1) budowa odcinka drogi wojewódzkiej w granicach administracyjnych Rzeszowa oraz odcinka poza granicami miasta o łącznej długości ok. 3,46 km,
 - 2) rozbudowa odcinka drogi krajowej DK 19 długości ok. 0,55 km,
 - 3) budowa węzła drogowego typu WC na połączeniu drogi wojewódzkiej oraz drogi krajowej DK19,
 - 4) budowa 3 skrzyżowań skanalizowanych z drogami poprzecznymi,
 - 5) przebudowa skrzyżowania na skrzyżowanie typu rondo na przecięciu drogi wojewódzkiej z ul. Przemysławą,
 - 6) przebudowa 1 skrzyżowania skanalizowanego,
 - 7) budowa 15 odcinków dróg serwisowych,
 - 8) budowa 2 zatok autobusowych,
 - 9) budowa chodników oraz ścieżek rowerowych,
 - 10) wykonanie zjazdów publicznych i indywidualnych,
 - 11) budowa elementów systemu odwodnienia.
2. Obiekty inżynierskie: budowa obiektu w ciągu DK 19, przejazdu drogowego w ciągu drogi gminnej, przepustów i przejść dla zwierząt,
3. Budowa kanalizacji deszczowej,
4. Urządzenia ochrony środowiska: budowa ekranów akustycznych, przejść dla zwierząt, zabudowa urządzeń oczyszczających ścieki drogowe przed wprowadzeniem do odbiorników,
5. Budowa oświetlenia drogowego,
6. Przebudowa istniejącej infrastruktury technicznej, linie elektroenergetyczne, teletechniczne i teleinformatyczne, kanalizacja sanitarna i deszczowa, wodociąg, gaz.

Ad. III

W ramach projektu: „Rozbudowa DK 19 w Rzeszowie na odcinku od skrzyżowania ul. Podkarpackiej z ul. 9 Dywizji Piechoty do granicy miasta” Gmina realizuje zadanie inwestycyjne pn. „Rozbudowa ul. Podkarpackiej na odcinku od ul. 9 Dywizji Piechoty do granicy miasta Rzeszowa”. Realizacja przedsięwzięcia obejmuje następujące elementy:

1. Rozbudowę ul. Podkarpackiej na odcinku od południowego wlotu ronda turbinowego, kończącego przedsięwzięcie polegające na budowie węzła na przecięciu ul. 9 Dywizji Piechoty z ul. Podkarpacką do granicy Rzeszowa. Przybliżona długość odcinka wynosi ok. 1,9 km, w tym :
 - poszerzenie jezdni z 2 do 4 pasów ruchu na odcinku o długości 140 mb,
 - rozbudowę ul. Podkarpackiej od km 0+140,27 do granicy miasta Rzeszowa o długości ok. 1 764,92 mb,
2. Rozbudowę jednopoziomowych skrzyżowań z włączanymi drogami,
3. Budowę nowego obiektu inżynierskiego P1 w km 0+654,56 na cieku Paryja, po wcześniejszej rozbiórce starego,
4. Budowę lub przebudowę zjazdów z drogi,
5. Budowę chodników,
6. Budowę ścieżek rowerowych,
7. Budowę zatok autobusowych,
8. Rozbiórkę kolidujących budynków,
9. Budowę układu odwodnienia drogi odpowiadającego uwarunkowaniom terenowym, z użyciem kanalizacji deszczowej,
10. Budowę i przebudowę oświetlenia drogi,
11. Budowę, przebudowę lub zabezpieczenie kolidujących urządzeń infrastruktury zewnętrznej wszystkich branż występujących w obszarze inwestycji,
12. Budowę kanału technologicznego,
13. Wykonanie oznakowania drogi oraz urządzeń bezpieczeństwa ruchu drogowego,
14. Inne prace o charakterze przygotowawczym, pomocniczym i porządkującym, takie jak wycinka i nasadzenia zieleni, rozbiórki elementów dróg istniejących, ogrodzeń itp.

Zadania inwestycyjne ww. są realizowane przez MZD. Zakupy są dokumentowane fakturami, w których jako Nabywca wskazywana jest Gmina Miasto, natomiast Odbiorcą (płatnikiem) faktur jest MZD (jednostka inwestująca). W ramach realizowanych projektów powstaną składniki majątku, które będą stanowiły własność Gminy i jako elementy dróg w całości pozostaną w ewidencji środków trwałych w MZD. Drogi będą ogólnodostępne, a za korzystanie z nich, zgodnie z ich przeznaczeniem nie będą pobierane opłaty. W przypadku zajęcia pasa drogowego na cele niezwiązane z budową, przebudową, remontem, utrzymaniem i ochroną dróg pobierane będą stosowne opłaty na podstawie wydawanych decyzji administracyjnych. Drogi nie są wykorzystywane przez Gminę do działalności podlegającej opodatkowaniu podatkiem VAT, ani do szerzej rozumianej działalności gospodarczej. Natomiast zatoki autobusowe są wykorzystywane do celów wykonywanej przez Gminę (ZTM) działalności gospodarczej (związane ze sprzedażą biletów komunikacji miejskiej). Ta część infrastruktury nie będzie udostępniana wszystkim użytkownikom dróg. Prawo do korzystania z nich będą miały autobusy miejskiej komunikacji Rzeszowa oraz inni przewoźnicy, którzy uzyskają właściwe zezwolenie. Podstawowym celem realizowania inwestycji w zakresie budowy i przebudowy zatok autobusowych jest właściwe funkcjonowanie transportu zbiorowego, a jednostką korzystającą z zatok autobusowych jest ZTM.

Nakłady inwestycyjne nie są dzielone w ewidencji księgowej pomiędzy drogi ogólnodostępne i zatoki autobusowe, a uzyskane efekty inwestycji będą ujmowane w ewidencji środków trwałych jako drogi. Gmina (MZD) otrzymuje oddzielne faktury dla każdego zadania inwestycyjnego. Faktury obejmują cały zakres robót, jednak protokoły odbioru robót i tabele elementów rozliczeniowych umożliwią przypisanie ponoszonych nakładów na realizowane roboty do poszczególnych elementów infrastruktury (droga i zatoki autobusowe). Poza tym, w każdym zadaniu wystąpią koszty wspólne dla całej inwestycji (np. usługi nadzoru projektowego i zewnętrznego nadzoru inwestorskiego), których nie będzie można dokładnie przyporządkować do wybudowanych składników, tj. odrębnie do dróg, odrębnie do zatok autobusowych.

Obok zakupów inwestycyjnych w projektach wystąpią również dokonywane przez Gminę (MZD) zakupy materiałów informacyjno-promocyjnych (tablic zawierających informacje o dofinansowaniu inwestycji ze środków europejskich).

Dotychczas Wnioskodawca nie odliczał podatku VAT zawartego w fakturach dotyczących projektów, a podatek VAT jest ujęty w projektach jako wydatek kwalifikowany. Gmina nie zamierza odliczać podatku VAT naliczonego przy zakupach związanych wyłącznie z budową i rozbudową przedmiotowych dróg ze względu na brak spełnienia podstawowej przesłanki warunkującej prawo do odliczenia, jaką jest związek zakupów z wykonywanymi czynnościami opodatkowanymi.

Gmina (MZD) zamierza natomiast odliczać podatek VAT z faktur otrzymywanych z tytułu nabycia towarów i usług dotyczących wyżej opisanych inwestycji, które można bezpośrednio lub pośrednio przyporządkować do budowy i przebudowy zatok autobusowych.

W związku z powyższym opisem zadano następujące pytania:

1. Czy na podstawie opisanego stanu faktycznego Gmina ma prawo do odliczenia podatku naliczonego w odniesieniu do zakupów, które można bezpośrednio przyporządkować do budowy i przebudowy zatok autobusowych według zasad (prewspółczynnika i współczynnika) właściwych dla jednostki organizacyjnej wykorzystującej efekty inwestycji do działalności gospodarczej?
2. Czy na podstawie opisanego stanu faktycznego Gmina ma prawo do odliczenia podatku naliczonego w odniesieniu do zakupów inwestycyjnych, związanych z realizacją projektów, których nie można bezpośrednio przypisać do poszczególnych elementów infrastruktury

(dróg i zatok autobusowych) z zastosowaniem zasad (prewspółczynnika i współczynnika) właściwych dla jednostki organizacyjnej realizującej inwestycje?

3. Czy na podstawie opisanego stanu faktycznego Gmina ma prawo do odliczenia podatku naliczonego w odniesieniu do zakupów materiałów promocyjno-informacyjnych związanych z realizacją projektów?

Stanowisko Wnioskodawcy:

Zgodnie z art. 86 ust. 1 ustawy o VAT, 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 ustawy o VAT.

Art. 15 ust. 1 ustawy o VAT wskazuje, że podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.

W myśl art. 15 ust. 2 ustawy o VAT, działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.

Określenie działalności producenta, handlowca lub usługodawcy następuje każdorazowo w stosunku do odpłatnej dostawy towarów oraz odpłatnie świadczonych usług na terenie kraju, będących przedmiotem opodatkowania.

Przez pojęcie producenta w takim razie należy rozumieć podmiot, który w zorganizowany sposób dokonuje produkcji towarów w celu ich dalszego zbycia. Handlowiec dokonuje w sposób zorganizowany zakupu towarów w celu ich odsprzedaży. Podobnie jak usługodawca, który świadczy usługi w celach zarobkowych. Płaszczyzna działalności podmiotów będących podatnikami podatku od towarów i usług, o czym świadczy zdanie drugie art. 15 ust. 2 ustawy o VAT, opierać się musi na działalności podejmowanej w szczególności w sposób ciągły w celach zarobkowych, w ramach prowadzonego przez nich profesjonalnego obrotu gospodarczego.

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

Jak stanowi art. 86 ust. 2a ustawy, 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 o VAT – 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 powołanego przepisu, oblicza się zgodnie ze sposobem określenia zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej zwane dalej „sposobem określania proporcji”.

W konsekwencji, w myśl przywołanych regulacji, zasadniczym kluczem podziału dokonywanych przez podatnika nabyć towarów i usług, jest ich przeznaczenie na szeroko rozumianą działalność gospodarczą oraz na cele inne niż działalność gospodarcza. Powoduje to, że w sytuacji zaistnienia w działalności podatnika innych celów niż jego działalność

gospodarcza pojawia się konieczność stosowania proporcji, o której mowa w art. 86 ust. 2a-2h ustawy o VAT. Zgodnie z § 3 ust. 1 rozporządzenia 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): w przypadku jednostki samorządu terytorialnego sposób określenia proporcji ustala się odrębnie dla każdej z jednostek organizacyjnych jednostki samorządu terytorialnego. Jednocześnie 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 zgodnie z art. 90 ust. 2 ustawy o VAT, 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.

Proporcję tę 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

Ad. 1.

Gmina ma prawo do odliczenia podatku naliczonego w odniesieniu do zakupów, które można bezpośrednio przyporządkować do budowy i przebudowy zatok autobusowych według zasad (prewspółczynnika i współczynnika) właściwych dla jednostki organizacyjnej wykorzystującej efekty inwestycji do działalności gospodarczej.

Zatoki autobusowe będą wykorzystywane na potrzeby organizowanego przez Gminę (ZTM) publicznego transportu zbiorowego. Prowadząc działalność w zakresie wykonywania usług transportu publicznego ZTM świadczy usługi w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy o VAT i wykonuje je w oparciu o umowy cywilnoprawne zawierane między pasażerem, a Wnioskodawcą. Jak wynika z przedstawionego stanu faktycznego, niemalże cały zakres działalności ZTM dotyczy odpłatnych czynności opodatkowanych VAT. Zauważyć należy, iż zgodnie z art. 13 ust. 1 zdanie trzecie dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L. 347/1, z późn. zm.) w każdych okolicznościach podmioty prawa publicznego są uważane za podatników w związku z czynnościami określonymi w załączniku I, chyba że niewielka skala tych działań sprawia, że mogą być one pominięte. Załącznik I zawiera wykaz czynności, dla których świadczeniodawca będący podmiotem sektora publicznego zawsze uznawany jest za podatnika VAT. Wśród usług wymienionych w załączniku I do Dyrektywy VAT znajdują się m.in. usługi telekomunikacyjne, dostawy wody, gazu, energii elektrycznej i energii cieplnej, transport towarów, świadczenie usług przez porty morskie i porty lotnicze, przewóz osób, dostawa nowych towarów wytworzonych na sprzedaż.

Również z tego powodu czynności przewozu osób, które stanowią przedmiot działalności gospodarczej Gminy wykonywanej poprzez ZTM, ze względu na skalę realizowanych zadań, powinny być zawsze traktowane jako wykonywane przez podmiot działający w charakterze podatnika VAT. Fakt, że wydatki są ponoszone przez jednostkę, pełniącą obowiązki zarządcy dróg, która nie osiągnie w związku z nimi żadnej opodatkowanej sprzedaży, nie pozbawia Gminy prawa do odliczenia podatku. To Gmina jest podatnikiem i sposób wykorzystania budowanych składników majątku należy rozpatrywać w zakresie działalności wszystkich

jednostek. Zatok autobusowe są budowane i przebudowywane dla potrzeb prawidłowej organizacji transportu publicznego. Nie są one wykorzystywane przez wszystkich użytkowników dróg. Prawo zatrzymywania się na nich mają tylko autobusy komunikacji miejskiej oraz inni przewoźnicy, posiadający właściwe zezwolenie wydane przez Gminę (ZTM). Korzystanie z zatok autobusowych przez autobusy komunikacji miejskiej sprawia, że służą one działalności gospodarczej (w zakresie usług transportowych), prowadzonej przez Gminę (ZTM).

Zdaniem Wnioskodawcy, art. 86 ust. 2a-2h i 22 ustawy o VAT powinien być stosowany przy odliczaniu podatku VAT od nakładów na budowę i przebudowę zatok autobusowych. Towary i usługi wykorzystywane do realizacji tej części inwestycji będą służyły zarówno do celów wykonywanej przez podatnika działalności gospodarczej, jak i do celów innych niż działalność gospodarcza.

Jak wskazał Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia 11 kwietnia 2017 r., znak 2461-IBPP3.4512.14.2017.2.JP „w zakresie, w jakim przystanki i dworzec autobusowy są udostępniane za opłatą wynikającą z przepisu art. 16 ust. 4 ustawy o publicznym transporcie zbiorowym, infrastruktura ta nie jest wykorzystywana przez Wnioskodawcę do działalności gospodarczej w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy. W konsekwencji czynności udostępniania przystanków i dworca, za które pobierana jest opłata należy uznać za działalność inną niż działalność gospodarcza.”

Ze względu na fakt, że obrót uzyskiwany przez Gminę w ramach prowadzonej działalności gospodarczej będzie realizowany bezpośrednio przez ZTM, odliczenie podatku naliczonego od inwestycji realizowanych przez MZD winno nastąpić według współczynnika obliczonego dla jednostki, która bezpośrednio realizuje obrót z działalności gospodarczej, opodatkowanej podatkiem VAT (ZTM), co potwierdził Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia 11 kwietnia 2017 r., znak 2461-IBPP3.4512.16.2017.1.EJ.

Korzystanie z usług komunikacji miejskiej przez jednostki organizacyjne Gminy podczas czynności wykonywanych w ramach działalności zwolnionej z opodatkowania podatkiem VAT powoduje konieczność uwzględnienia przepisów art. 90 ust. 1 ustawy o VAT.

Dla celów proporcjonalnego odliczenia, o którym mowa w art. 90 ust. 2 ustawy o VAT, należy stosować 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 o VAT, w przypadku wykonywania przez tę jednostkę czynności opodatkowanych podatkiem oraz czynności zwolnionych od tego podatku.

Ze względu na fakt, że obrót uzyskiwany przez Gminę w ramach prowadzonej działalności gospodarczej będzie realizowany bezpośrednio przez ZTM, odliczenie podatku naliczonego od nakładów inwestycyjnych ponoszonych przez MZD, przy zastosowaniu współczynnika, winno nastąpić według zasad właściwych dla jednostki, która bezpośrednio realizuje obrót z działalności gospodarczej, opodatkowanej podatkiem VAT, czyli w analizowanym przypadku – ZTM.

Zaprezentowane stanowisko potwierdził Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia 11 kwietnia 2017 r., znak 2461-IBPP3 4512.16.2017.1.EJ.

Ze względu na brak sprzedaży zwolnionej w ZTM wskaźnik struktury sprzedaży dla tej jednostki wynosi 100%, a więc nie jest stosowane ograniczenie odliczenia podatku VAT.

Podsumowując, zdaniem Wnioskodawcy w przypadku dysponowania dokumentami umożliwiającymi bezpośredni podział nakładów inwestycyjnych na budowane elementy infrastruktury, na podstawie art. 86 ust. 1 Gmina będzie miała prawo do odliczenia podatku

naliczonego w fakturach dotyczących tej części inwestycji realizowanych przez MZD, których efekty będą wykorzystywane do działalności gospodarczej prowadzonej przez ZTM. Przy odliczaniu podatku VAT naliczonego, Gmina powinna uwzględnić prewspółczynnik w wysokości właściwej dla jednostki wykorzystującej efekty inwestycji do prowadzenia działalności gospodarczej (ZTM).

Ad. 2.

Gmina ma prawo do odliczenia podatku naliczonego w odniesieniu do zakupów inwestycyjnych, związanych z realizacją projektów, których nie można bezpośrednio przypisać do poszczególnych elementów infrastruktury (dróg i zatok autobusowych) z zastosowaniem zasad (prewspółczynnika i współczynnika) właściwych dla jednostki organizacyjnej realizującej inwestycje (MZD).

Ze względu na fakt, że efekty inwestycji będą wykorzystywane zarówno do działalności gospodarczej (transport zbiorowy w ZTM), jak i do innej działalności (działalność w charakterze organu władzy – nieodpłatna działalność statutowa w MZD oraz pobór opłat za korzystanie z przystanków przez ZTM), odliczenie podatku VAT jest możliwe według prewspółczynnika. Tę metodę należy zastosować do tych zakupów, które służą realizacji całego projektu i nie ma możliwości bezpośredniego przypisania ich do kosztów budowy dróg lub zatok autobusowych. Umownego przypisania do działalności gospodarczej i innej działalności podatnika będą wymagały m.in. usługi zewnętrznego nadzoru inwestorskiego i nadzoru projektowego.

Jak potwierdził Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia 1 sierpnia 2017 r., sygnatura 0115-KDIT1-1.4012.336.2017.2.MM „prawidłowe jest stanowisko Gminy, że w sytuacji gdy nie będzie w stanie przypisania zakupów (inwestycji) do konkretnej jednostki organizacyjnej, a zakupione przez Urząd Miasta towary i usługi przeznaczone będą:

- w części na potrzeby tego Urzędu, a w części na potrzeby innej jednostki organizacyjnej Gminy (Zarządu Dróg Zieleni i Transportu), i jednostki te będą wykorzystywały efekty realizowanej inwestycji do wykonywania działalności opodatkowanej podatkiem od towarów i usług oraz działalności niepodlegającej opodatkowaniu tym podatkiem,
- w całości na potrzeby innych jednostek organizacyjnych Gminy (Zarządu Dróg Zieleni i Transportu oraz Przedszkola Miejskiego nr ...) i jednostki te będą wykorzystywały efekty realizowanej inwestycji do wykonywania działalności opodatkowanej podatkiem od towarów i usług oraz działalności zwolnionej od podatku,

to będzie jej przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego przy zastosowaniu odpowiednio: „prewspółczynnika” i współczynnika właściwego dla Urzędu Miasta”.

W przypadku zakupu usług zewnętrznego nadzoru oraz nadzoru projektowego dla całych inwestycji, obejmujących zakresem budowę lub rozbudowę dróg ogólnodostępnych i zatok autobusowych nie można wskazać jednej jednostki organizacyjnej korzystającej w całości z zakupionych usług. Zakupy te służą działalności MZD i ZTM, a Gmina nie jest w stanie wyodrębnić, jaka część zakupów przeznaczona będzie na potrzeby poszczególnych jednostek. Ze względu na konieczność ustalania wartości prewspółczynnika i współczynnika odrębnie dla każdej z jednostek organizacyjnych jednostki samorządu terytorialnego najbardziej właściwym będzie, zdaniem Wnioskodawcy, zastosowanie prewspółczynnika i współczynnika obliczonego dla jednostki realizującej inwestycje (MZD).

Ad. 3.

Gmina nie ma prawa do odliczenia podatku naliczonego w odniesieniu do zakupów materiałów promocyjno-informacyjnych związanych z realizacją projektów.

Kupowane przez Gminę (MZD) materiały promocyjno-informacyjne mają na celu informowanie społeczeństwa o tym, że projekty są współfinansowane z funduszy UE ze środków Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego w ramach Programu Operacyjnego Polska Wschodnia 2014-2020 oraz upowszechnienie wiedzy o jego celach wśród jak największej liczby

odbiorców. Obowiązek poniesienia wydatków na promocję projektu (zakup tablic informacyjnych i pamiątkowych) wynika z:

- 1) art. 115-117 i załącznika XII punkt 2.2 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013 z dnia 17 grudnia 2013 r. ustanawiającego wspólne przepisy dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego, Funduszu Spójności, Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich oraz Europejskiego Funduszu Morskiego i Rybackiego oraz ustanawiającego przepisy ogólne dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego, Funduszu Spójności i Europejskiego Funduszu Morskiego i Rybackiego oraz uchylającego rozporządzenie Rady (WE) nr 1083/2006 (Dz. Urz. UE L 347 z 20.12.2013, str. 320, z późn. zm.),
- 2) Wytycznych Ministra Rozwoju i Finansów w zakresie informacji i promocji programów operacyjnych polityki spójności na lata 2014-2020 (MR/H 2014-2020/15(2)/11/2016) z dnia 3 listopada 2016 r.,
- 3) Strategii komunikacji polityki spójności na lata 2014-2020 z dnia 30 maja 2015 r.,
- 4) Strategii komunikacji Programu Operacyjnego Polska Wschodnia 2014-2020 z dnia 6 lipca 2015 r.,
- 5) Podręcznika wnioskodawcy i beneficjenta programów polityki spójności 2014-2020 w zakresie informacji i promocji z dnia 14 czerwca 2016 r.

Wydatki na promocję projektów są wydatkami bieżącymi i nie zwiększą wartości środków trwałych. Zakupione materiały nie będą wykorzystywane do świadczenia odpłatnych usług, zatem nie będzie spełniony warunek z art. 86 ust. 1 ustawy o VAT.

Zdaniem Wnioskodawcy Gminie nie przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego w związku z zakupami materiałów promocyjno-informacyjnych związanymi z realizacją projektów.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego w zakresie:

- prawa do odliczenia podatku naliczonego w odniesieniu do zakupów, które można bezpośrednio przyporządkować do budowy i przebudowy zatok autobusowych według zasad prewspółczynnika i współczynnika właściwych dla jednostki organizacyjnej wykorzystującej efekty inwestycji – **jest prawidłowe;**
- prawa do odliczenia podatku naliczonego w odniesieniu do zakupów inwestycyjnych, których nie można bezpośrednio przypisać do poszczególnych elementów infrastruktury (dróg i zatok autobusowych) z zastosowaniem zasad prewspółczynnika i współczynnika właściwych dla jednostki organizacyjnej realizującej inwestycje – **jest nieprawidłowe;**
- braku prawa do odliczenia podatku naliczonego w odniesieniu do zakupów materiałów promocyjno-informacyjnych związanych z realizacją projektów – **jest prawidłowe.**

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 (Dz. U. z 2017 r. poz. 1221 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.

W myśl art. 86 ust. 2 pkt 1 ustawy, kwotę podatku naliczonego stanowi suma kwot podatku wynikających z faktur otrzymanych przez podatnika z tytułu:

- a) nabycia towarów i usług,
- b) dokonania całości lub części zapłaty przed nabyciem towaru lub wykonaniem usługi.

Z powyższego wynika, że 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 (powstanie zobowiązania podatkowego).

Odliczyć zatem można w całości podatek naliczony, który jest związany z transakcjami opodatkowanymi podatnika. Wskazana zasada wyłącza tym samym możliwość dokonywania odliczeń podatku naliczonego związanego z towarami i usługami, które nie są w ogóle wykorzystywane do czynności opodatkowanych, czyli w przypadku ich wykorzystywania do czynności zwolnionych od podatku lub niepodlegających opodatkowaniu VAT. Jednocześnie z zasady tej wynika, że odliczenie podatku naliczonego może być częściowe, tzn. w tej części, w jakiej dane towary lub usługi, z którymi związany jest podatek naliczony są wykorzystywane do realizacji czynności opodatkowanych, z pominięciem tej części podatku od tych towarów i usług, w jakiej towary te (usługi) są wykorzystywane do wykonywania czynności nieopodatkowanych podatkiem VAT.

Ponadto 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 niezrealizowania 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.

Wyrażoną w cytowanym powyżej art. 86 ust. 1 ustawy o VAT generalną zasadę uprawniającą do odliczenia podatku naliczonego, uzupełniają regulacje zawarte w art. 86 ust. 2a-2h oraz w art. 90.

Na mocy art. 86 ust. 2a ustawy, 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.

Stosownie do treści art. 86 ust. 2b ustawy, sposób określenia proporcji najbardziej odpowiada specyfice wykonywanej przez podatnika działalności i dokonywanych przez niego nabyć, jeżeli:

1. 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
2. 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.

Zgodnie z art. 86 ust. 22 ustawy minister właściwy do spraw finansów publicznych może, w drodze rozporządzenia, określić w przypadku niektórych podatników sposób określenia proporcji uznany za najbardziej odpowiadający specyfice wykonywanej przez tych podatników działalności i dokonywanych przez nich nabyć oraz wskazać dane, 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.

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.

Na podstawie powyższej delegacji, 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 podatników (Dz. U. z 2015 r., poz. 2193).

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).

Zgodnie z § 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 § 2 pkt 8 ww. rozporządzenia – ilekroć w rozporządzeniu jest mowa o jednostkach organizacyjnych jednostki samorządu terytorialnego – rozumie się przez to: urząd obsługujący jednostkę samorządu terytorialnego, jednostkę budżetową, zakład budżetowy.

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

Przepisy § 3 ust. 2, 3 i 4 rozporządzenia podają sposoby określenia proporcji ustalone według wzorów, w przypadku urzędu obsługującego jednostkę samorządu terytorialnego, jednostki budżetowej i zakładu budżetowego.

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 o podatku od towarów i usług. Powyższe przepisy stanowią uzupełnienie regulacji art. 86 ustawy.

Stosownie do art. 90 ust. 1 ww. 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, 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 (art. 90 ust. 2 ustawy).

Na podstawie art. 90 ust. 3 ww. ustawy, proporcję, o której mowa w 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.

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.

Analiza powołanych wyżej przepisów wskazuje zatem, że na podstawie art. 90 ust. 1 ustawy, występuje obowiązek wyodrębnienia podatku naliczonego związanego z czynnościami, w stosunku do których przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego oraz kwot podatku naliczonego związanego z czynnościami, w związku z którymi takie prawo nie przysługuje.

Należy jednak podkreślić, że przepisy dotyczące zasad odliczania częściowego, zawarte w art. 90 ustawy, znajdują zastosowanie wyłącznie w odniesieniu do czynności wykonywanych w ramach działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy. A zatem dotyczą czynności podlegających opodatkowaniu (opodatkowanych i zwolnionych).

W tym miejscu wskazać należy, że na zakres prawa do odliczeń w sposób bezpośredni wpływa również pojmowanie statusu danego podmiotu jako podatnika podatku od towarów i usług wykonującego czynności opodatkowane. Tylko podatnik w rozumieniu art. 15 ustawy, ma prawo do odliczenia podatku naliczonego. Co do zasady status podatnika związany jest z prowadzeniem przez dany podmiot działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy.

Stosownie do art. 15 ust. 1 ustawy, podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.

Pod pojęciem działalności gospodarczej, na podstawie art. 15 ust. 2 ustawy, należy rozumieć wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.

Jak stanowi natomiast art. 15 ust. 6 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.

Z powołanych przepisów wynika, że organy władzy publicznej nie będą podatnikami podatku od towarów i usług w związku z realizacją zadań, które podejmują jako podmioty prawa publicznego, nawet jeśli pobierają należności, opłaty lub składki. Organy te, będą natomiast podatnikami podatku od towarów i usług, w przypadku wykonywanych przez nie czynności na podstawie umów cywilnoprawnych. Kryterium podziału stanowi charakter wykonywanych czynności: czynności o charakterze publicznoprawnym wyłączają te podmioty z kategorii podatników, natomiast czynności o charakterze cywilnoprawnym skutkują uznaniem tych podmiotów za podatników podatku od towarów i usług, a realizowane przez nie odpłatne dostawy towarów i świadczenie usług podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

Stosownie do przepisu art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2017 r. poz. 1875), gmina wykonuje zadania publiczne w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność.

Natomiast zgodnie z art. 6 ust. 1 powołanej 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 (art. 7 ust. 1 cyt. ustawy). W szczególności zadania własne obejmują sprawy m.in. gminnych dróg, ulic, mostów, placów oraz organizacji ruchu drogowego (art. 7 ust. 1 pkt 2 ww. ustawy).

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 przedstawionego opisu sprawy wynika, że Gmina realizuje projekty współfinansowane przez Unię Europejską ze środków Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego w ramach Programu Operacyjnego Polska Wschodnia: „Budowa DW w Rzeszowie na odcinku od ul. Lubelskiej do ul. Warszawskiej – połączenie DK 97 z DK 94”, „Budowa DW na odcinku od skrzyżowania ul. Podkarpackiej z ul. 9 Dywizji Piechoty w Rzeszowie (DK19) do węzła Rzeszów Południe (S19)”, oraz „Rozbudowa DK 19 w Rzeszowie na odcinku od skrzyżowania ul. Podkarpackiej z ul. 9 Dywizji Piechoty do granicy miasta”. Ww. zadania inwestycyjne są realizowane przez MZD. Zakupy są dokumentowane fakturami, w których jako Nabywca wskazywana jest Gmina Miasto, natomiast Odbiorcą (płatnikiem) faktur jest MZD (jednostka inwestująca). W ramach realizowanych projektów powstaną składniki majątku, które będą stanowiły własność Gminy i jako elementy dróg w całości pozostaną w ewidencji środków trwałych w MZD. Drogi nie są wykorzystywane przez Gminę do działalności podlegającej opodatkowaniu podatkiem VAT, ani do szerzej rozumianej działalności gospodarczej. Natomiast zatoki autobusowe są wykorzystywane do celów wykonywanej przez Gminę (ZTM) działalności gospodarczej (związane ze sprzedażą biletów komunikacji miejskiej). Ta część infrastruktury nie będzie udostępniana wszystkim użytkownikom dróg. Prawo do korzystania z nich będą miały autobusy miejskiej komunikacji Rzeszowa oraz inni przewoźnicy, którzy uzyskają właściwe zezwolenie. Poza tym, ZTM osiąga przychody m.in. z opłat z tytułu udostępniania przewoźnikom przystanków i dworca, sprzedaży biletów komunikacji miejskiej do jednostek organizacyjnych Gminy, które traktuje jako niepodlegające opodatkowaniu podatkiem VAT. Nakłady inwestycyjne nie są dzielone w ewidencji księgowej pomiędzy drogi ogólnodostępne i zatoki autobusowe, a uzyskane efekty inwestycji będą ujmowane w ewidencji środków trwałych jako drogi. Gmina (MZD) otrzymuje oddzielne faktury dla każdego zadania inwestycyjnego. Faktury obejmują cały zakres robót, jednak protokoły odbioru robót i tabele elementów rozliczeniowych umożliwią przypisanie ponoszonych nakładów na realizowane roboty do poszczególnych elementów infrastruktury (drogi i zatoki autobusowe). Poza tym, w każdym zadaniu wystąpią koszty wspólne dla całej inwestycji (np. usługi nadzoru projektowego i zewnętrznego nadzoru inwestorskiego), których nie będzie można dokładnie przyporządkować do wybudowanych składników, tj. odrębnie do dróg, odrębnie do zatok autobusowych. Obok zakupów inwestycyjnych w projektach wystąpią również dokonywane przez Gminę (MZD) zakupy materiałów informacyjno-promocyjnych (tablic zawierających informacje o dofinansowaniu inwestycji ze środków europejskich).

W pierwszej kolejności wątpliwości Wnioskodawcy dotyczą prawa do odliczenia podatku naliczonego w odniesieniu do zakupów, które można bezpośrednio przyporządkować do budowy i przebudowy zatok autobusowych według zasad prewspółczynnika i współczynnika właściwych dla jednostki organizacyjnej wykorzystującej efekty inwestycji (ZTM).

Jak wskazano na wstępie, podstawowym warunkiem, którego spełnienie należy analizować w aspekcie prawa do odliczenia podatku VAT jest związek dokonywanych nabyć towarów i usług ze sprzedażą uprawniającą do dokonywania takiego odliczenia, czyli sprzedażą generującą podatek należny. Zasada ta wyklucza zatem możliwość dokonania obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego związanego z towarami i usługami, które są wykorzystywane do wykonywania czynności zwolnionych od podatku VAT oraz niepodlegających temu podatkowi.

Mając zatem na uwadze powołane przepisy prawa oraz przedstawiony opis sprawy, z którego wynika, że zatoki autobusowe służą zarówno do działalności gospodarczej (czynności związane ze sprzedażą biletów komunikacji miejskiej) oraz działalności innej niż gospodarcza (niepodlegającej opodatkowaniu – pobieranie opłat za zatrzymanie na przystanku),

Wnioskodawcy będzie przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z faktur dokumentujących zakup towarów i usług związanych z budową i przebudową zatok wyłącznie w zakresie, w jakim te towary i usługi będą służyły do wykonywania czynności opodatkowanych podatkiem VAT.

Wnioskodawca w celu odliczenia podatku naliczonego, w pierwszej kolejności będzie miał obowiązek odrębnego określenia, z jakim rodzajem działalności będzie związany podatek wynikający z otrzymanych faktur zakupu, czyli dokonania tzw. bezpośredniej alokacji. Jeżeli takie wyodrębnienie jest możliwe, podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego w całości przy nabyciu towarów i usług związanych ze sprzedażą opodatkowaną, brak jest natomiast takiego prawa w stosunku do towarów i usług wykorzystywanych do wykonywania czynności nieopodatkowanych tym podatkiem.

Natomiast w odniesieniu do zakupów towarów i usług, które będą wykorzystywane zarówno do celów prowadzonej przez Wnioskodawcę działalności gospodarczej (czynności opodatkowane podatkiem VAT i zwolnione od tego podatku) oraz do celów innych niż działalność gospodarcza (czynności niepodlegające opodatkowaniu), a Wnioskodawca rzeczywiście nie będzie w stanie ich powiązać z konkretnymi kategoriami działalności, zastosowanie znajdą przepisy art. 86 ust. 2a-2h ustawy o VAT.

Powołane przepisy art. 86 ust. 2a-2h ustawy mają bowiem zastosowanie wyłącznie do sytuacji, w której nabywane towary i usługi, wykorzystywane są zarówno do celów wykonywanej przez podatnika działalności gospodarczej, jak i do celów innych niż działalność gospodarcza, w sytuacji gdy przypisanie tych towarów i usług w całości do działalności gospodarczej nie jest możliwe.

Jak zostało wskazane powyżej, sposób określenia proporcji uznany za najbardziej odpowiadający specyfice wykonywanej przez jednostki samorządu terytorialnego działalności i dokonywanych przez nich nabyć wyznacza ww. rozporządzenie.

W tym miejscu podkreślić raz jeszcze należy, że zgodnie z § 3 ust. 1 rozporządzenia – w przypadku jednostki samorządu terytorialnego sposób określenia proporcji ustala się odrębnie dla każdej z jednostek organizacyjnych jednostki samorządu terytorialnego.

Zauważyć zatem 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 Gmina – wyliczenie kwoty podatku naliczonego podlegającego odliczeniu przez jednostkę samorządu terytorialnego w oparciu o sposób określenia proporcji, obliczony odrębnie dla każdej z jednostek organizacyjnych.

Tym samym w przypadku, gdy dokonywane zakupy towarów i usług będą służyć do celów działalności gospodarczej, jak i do celów innych niż działalność gospodarcza, a bezpośrednio przyporządkowanie tych zakupów do działalności gospodarczej nie będzie możliwe, podatek do odliczenia od zakupów realizowanych w danej jednostce organizacyjnej ustala się z wykorzystaniem sposobu określenia proporcji, ustalonego dla każdej jednostki organizacyjnej odrębnie. Podkreślić należy, że wyliczony dla jednostki organizacyjnej sposób określania proporcji znajdzie zastosowanie do zakupów towarów i usług zarówno dokonywanych przez tą jednostkę organizacyjną, jak i przez jednostkę samorządu terytorialnego (urząd), wykorzystywanych jednak przez tą jednostkę organizacyjną do ww. celów, tj. celów „mieszanych”.

Ponieważ w rozpatrywanej sprawie obrót uzyskiwany przez Gminę w ramach prowadzonej działalności gospodarczej związanej z wykorzystaniem zatok autobusowych, jest realizowany bezpośrednio przez jednostkę budżetową Gminy, tj. ZTM, to w konsekwencji, w przypadku zakupów dokonywanych w związku z budową i przebudową zatok, służących zarówno działalności gospodarczej jak i działalności innej niż gospodarcza, odliczenie VAT naliczonego

od tych zakupów powinno nastąpić według prewspółczynnika ustalonego dla tej jednostki, tj. ZTM.

Podsumowując, w odniesieniu do zakupów towarów i usług przypisanych bezpośrednio do budowy i rozbudowy zatok autobusowych, wykorzystywanych przez Gminę za pośrednictwem ZTM do działalności gospodarczej oraz do czynności pozostających poza działalnością gospodarczą, Wnioskodawcy będzie przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego przy zastosowaniu tzw. prewspółczynnika właściwego dla jednostki organizacyjnej wykorzystującej efekty inwestycji do działalności gospodarczej, tj. ZTM.

Na marginesie zaznaczyć należy, że skoro – jak wskazał Wnioskodawca – w jednostce (ZTM) nie występuje sprzedaż zwolniona z opodatkowania podatkiem VAT, to tym samym w rozpatrywanej sprawie odliczenie przez Wnioskodawcę podatku naliczonego powinno nastąpić wyłącznie według tzw. prewspółczynnika ZTM. Natomiast współczynnik, o którym mowa w art. 90 ustawy nie znajdzie w niniejszej sprawie zastosowania.

Reasumując, stanowisko Wnioskodawcy, w myśl którego przy odliczaniu podatku VAT naliczonego, Gmina powinna uwzględnić prewspółczynnik w wysokości właściwej dla jednostki wykorzystującej efekty inwestycji do prowadzenia działalności gospodarczej (ZTM), jest prawidłowe.

W złożonym wniosku Wnioskodawca zwrócił się również o wyjaśnienie czy Gmina ma prawo do odliczenia podatku naliczonego w odniesieniu do zakupów inwestycyjnych, związanych z realizacją projektów, których nie można bezpośrednio przypisać do poszczególnych elementów infrastruktury (dróg i zatok autobusowych) z zastosowaniem zasad (prewspółczynnika i współczynnika) właściwych dla jednostki organizacyjnej realizującej inwestycje.

Jak wynika z treści wniosku, w każdym zadaniu wystąpią koszty wspólne dla całej inwestycji, których nie będzie można dokładnie przyporządkować do wybudowanych składników, tj. odrębnie do dróg, odrębnie do zatok autobusowych (np. usługi nadzoru projektowego i zewnętrznego nadzoru inwestorskiego). MZD jako zarządca dróg, uzyskuje głównie przychody niepodlegające opodatkowaniu podatkiem VAT. Natomiast ZTM osiąga przychody podlegające opodatkowaniu oraz niepodlegające opodatkowaniu. W przypadku zakupu usług zewnętrznego nadzoru oraz nadzoru projektowego dla całej inwestycji, obejmującej zakresem budowę lub rozbudowę dróg ogólnodostępnych i zatok autobusowych nie można wskazać jednej jednostki organizacyjnej korzystającej w całości z zakupionych usług. Zakupy te służą działalności MZD i ZTM, a Gmina nie jest w stanie wyodrębnić, jak część zakupów przeznaczona będzie na potrzeby poszczególnych jednostek.

Mając na uwadze przedstawiony opis sprawy należy wskazać, że w sytuacji, gdy zakupione przez jednostkę budżetową (MZD) towary i usługi przeznaczone będą w części na potrzeby jednej jednostki budżetowej i w części na potrzeby drugiej jednostki budżetowej i jednocześnie nie ma możliwości wyodrębnienia jaka część zakupów przeznaczona jest na potrzeby danej jednostki budżetowej, najbardziej właściwe będzie przypisanie tego zakupu urzędowi obsługującemu jednostkę samorządu terytorialnego i dokonanie odliczenia podatku naliczonego z zastosowaniem sposobu określenia proporcji właściwego dla tego urzędu. Skoro bowiem Gmina nie będzie w stanie ustalić w jakim stopniu nabyte towary i usługi wykorzystywane będą przez poszczególne jednostki organizacyjne uznać należy, że wykorzystywane będą one przez Gminę – jako podatnika podatku od towarów i usług w odniesieniu do wszystkich rozliczeń Gminy i jej jednostek organizacyjnych, dokonywanych po centralizacji rozliczeń.

Reasumując, w odniesieniu do zakupów inwestycyjnych, których nie można przypisać bezpośrednio do poszczególnych elementów infrastruktury (dróg i zatok autobusowych) Wnioskodawcy będzie przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego, w części, w jakiej podatek ten związany będzie z wykonywanymi przez Wnioskodawcę czynnościami

opodatkowanymi. Kwotę podatku naliczonego powinien on obliczyć zgodnie ze sposobem określenia zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej, w oparciu o sposób określenia proporcji właściwy dla urzędu obsługującego jednostkę samorządu terytorialnego.

Tym samym stanowisko Wnioskodawcy, w myśl którego w odniesieniu do zakupów inwestycyjnych związanych z realizacją projektów, których nie można bezpośrednio przypisać do poszczególnych elementów infrastruktury (dróg i zatok autobusowych), odliczenie podatku naliczonego winno nastąpić według przewspółczynnika i współczynnika właściwego dla jednostki organizacyjnej realizującej inwestycje (MZD), jest nieprawidłowe.

Wątpliwości Wnioskodawcy dotyczą również prawa do odliczenia podatku naliczonego w odniesieniu do zakupów materiałów promocyjno-informacyjnych związanych z realizacją projektów.

Z opisu sprawy wynika, że obok zakupów inwestycyjnych w projektach wystąpią również zakupy materiałów informacyjno-promocyjnych (tablic zawierających informacje o dofinansowaniu inwestycji ze środków europejskich). Kupowane przez Gminę (MZD) materiały promocyjno-informacyjne mają na celu informowanie społeczeństwa o tym, że projekty są współfinansowane z funduszy UE ze środków Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego oraz upowszechnienie wiedzy o jego celach wśród jak największej liczby odbiorców. Wydatki na promocję projektów są wydatkami bieżącymi i nie zwiększają wartości środków trwałych. Zakupione materiały nie będą wykorzystywane do świadczenia odpłatnych usług.

Podstawowym warunkiem, którego spełnienie należy analizować w aspekcie prawa do odliczenia podatku VAT, jest związek dokonywanych nabyć towarów i usług ze sprzedażą uprawniającą do dokonywania takiego odliczenia, czyli sprzedażą generującą podatek należny. Analiza rozpatrywanej kwestii wskazuje, że związek taki nie występuje.

Należy zatem stwierdzić, że w analizowanym przypadku Wnioskodawca nie ponosi wydatków w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy, stąd nabywając towary bądź usługi nie działa w charakterze podatnika podatku VAT.

Tym samym stanowisko Wnioskodawcy, zgodnie z którym Gmina nie ma prawa do odliczenia podatku naliczonego w odniesieniu do zakupów materiałów promocyjno-informacyjnych związanych z realizacją projektów, jest prawidłowe.

Odnosnie powołanych przez Wnioskodawcę interpretacji należy zauważyć, że interpretacje indywidualne zostały wydane w indywidualnych sprawach, w których indywidualnie oceniano stan faktyczny i stanowisko wnioskodawcy. Powołane interpretacje nie stanowią źródła prawa i tutejszy Organ nie jest nimi związany. Wypada jednak nadmienić, że w powołanej przez Wnioskodawcę interpretacji indywidualnej znak 2461-IBPP3.4512.16.2017.1.EJ wystąpił odmienny opis zdarzenia przyszłego, niż rozpatrywany w niniejszej interpretacji w odpowiedzi na pytanie 3. W powołanej interpretacji zakupy inwestycyjne wykorzystywane były w całości przez jedną jednostkę, a nie równocześnie przez dwie jednostki.

Interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawopodatkowe tylko wtedy, gdy rzeczywisty stan faktyczny sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie ze stanem faktycznym (opisem zdarzenia przyszłego) podanym przez Wnioskodawcę w złożonym wniosku. W związku z powyższym, w przypadku zmiany któregokolwiek elementu przedstawionego we wniosku opisu sprawy, udzielona odpowiedź traci swoją aktualność.

Tutejszy Organ informuje ponadto, iż wydana interpretacja dotyczy tylko sprawy będącej przedmiotem wniosku (pytań) Zainteresowanego. Inne kwestie podniesione w opisie stanu faktycznego oraz własnym stanowisku, które nie zostały objęte pytaniami – nie mogą być zgodnie z art. 14b § 1 Ordynacji podatkowej – w niniejszej interpretacji rozpatrzone.

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.

Interpretacja dotyczy zaistniałego stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dacie zaistnienia zdarzenia.

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. Józefa Ignacego Kraszewskiego 4A, 35-016 Rzeszów**, w dwóch egzemplarzach (art. 47 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. z 2017 r. poz. 1369 ze zm.) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie albo aktu, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 4a (art. 53 § 1 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 lub przewlekłe prowadzenie postępowania jest przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy) na adres: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Teodora Sixta 17, 43-300 Bielsko-Biała.

z up. Dyrektora
Krajowej Informacji Skarbowej

Tomasz Dobija
Zastępca Dyrektora
Krajowej Informacji Skarbowej
kierujący Delegaturą w Bielsku-Białej

**Tomasz
Dobija** Elektronicznie
podpisany przez
Tomasz Dobija
Data: 2018.01.23
10:29:02 +01'00'

Pismo zostało wydane
w formie dokumentu elektronicznego
przy wykorzystaniu systemu teleinformatycznego
Szefa Krajowej Administracji Skarbowej
i podpisane kwalifikowanym podpisem elektronicznym.

Otrzymują:

- 1) adresat;
- 2) Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Rzeszowie;
- 3) Naczelnik Podkarpackiego Urzędu Celno-Skarbowego w Przemyślu;
- 4) aa.