



**DYREKTOR
KRAJOWEJ INFORMACJI SKARBOWEJ**

0111-KDIB3-2.4012.573.2017.2.MGO

Gmina Miasto Rzeszów
ul. Rynek 1
35-064 Rzeszów
NIP: 8130008613

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 13 § 2a, art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2017 r. poz. 201 ze zm.) Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku z 21 września 2017 r. (data wpływu 22 września 2017 r.), uzupełnionym pismem z dnia 17 listopada 2017 r. (data wpływu 27 listopada 2017 r.) o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług w związku z realizacją projektu pn. „Rozbudowa DW Nr 878 w Rzeszowie w ciągu Al. Sikorskiego prowadzącej do DK94, na odcinku od skrzyżowania z ul. Malowniczą do granicy miasta” w zakresie:

1. braku prawa do odliczenia podatku naliczonego w odniesieniu do zakupów, które można bezpośrednio przyporządkować do rozbudowy drogi – **jest prawidłowe**;
2. prawa do odliczenia podatku naliczonego w odniesieniu do zakupów, które można bezpośrednio przyporządkować do budowy i przebudowy zatok autobusowych według zasad przewspółczynnika i współczynnika właściwych dla jednostki organizacyjnej wykorzystującej efekty inwestycji – **jest prawidłowe**;
3. prawa do odliczenia podatku naliczonego w odniesieniu do zakupów inwestycyjnych, których nie można bezpośrednio przypisać do poszczególnych elementów infrastruktury (drogi i zatok autobusowych) z zastosowaniem zasad przewspółczynnika i współczynnika właściwych dla jednostki organizacyjnej wykorzystującej efekty inwestycji do prowadzonej działalności gospodarczej (ZTM) – **jest nieprawidłowe**;
4. braku prawa do odliczenia podatku naliczonego w odniesieniu do zakupów materiałów promocyjno-informacyjnych związanych z realizacją projektu – **jest prawidłowe**.

UZASADNIENIE

W dniu 22 września 2017 r. wpłynął do tutejszego Organu ww. wnioski o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług w związku z realizacją projektu pn. „Rozbudowa DW Nr 878 w Rzeszowie w ciągu Al. Sikorskiego prowadzącej do DK94, na odcinku od skrzyżowania z ul. Malowniczą do granicy miasta” w zakresie prawa do odliczenia podatku naliczonego w odniesieniu do zakupów, które można bezpośrednio przyporządkować do rozbudowy drogi, prawa do odliczenia podatku naliczonego w odniesieniu do zakupów, które można bezpośrednio przyporządkować do budowy i przebudowy zatok autobusowych według zasad przewspółczynnika i współczynnika



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

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 (drogi i zatok autobusowych) z zastosowaniem zasad przewspółczynnika i współczynnika właściwych dla jednostki organizacyjnej wykorzystującej efekty inwestycji do prowadzonej działalności gospodarczej (ZTM), prawa do odliczenia podatku naliczonego w odniesieniu do zakupów materiałów promocyjno-informacyjnych związanych z realizacją projektu. Wniosek został uzupełniony pismem z dnia

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 dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (Dz. U. z 2016 r. poz. 814 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 2016 r. poz. 446 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 2016 r. poz. 1440 z późn. zm.), 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 zarząd dróg, uzyskuje głównie przychody niepodlegające opodatkowaniu podatkiem VAT, tj.:

- opłaty i kary za zajęcie pasa drogowego na cele niezwiązane z budową, przebudową, remontem, utrzymaniem i ochroną dróg (na podstawie wydawanych decyzji administracyjnych),
- kary za nienależyte wykonanie umów,
- odszkodowania za zniszczone mienie od sprawców zdarzeń drogowych i z tytułu ubezpieczenia majątkowego,
- zwrot kosztów sądowych i egzekucyjnych,
- 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 „współczynnika” (proporcji, o której mowa w art. 86 ust. 2a-2h i 22 ustawy o VAT). W jednostce nie występuje sprzedaż zwolniona z opodatkowania podatkiem VAT, w związku z tym do odliczeń podatku nie stosuje ona ograniczenia wynikającego ze „współczynnika” (proporcji, o której mowa w art 90 ust. 2-10 ustawy o VAT). 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, są to przychody z następujących źródeł:
 - ze sprzedaży biletów jednorazowych i okresowych,
 - za wydanie duplikatu Rzeszowskiej Karty Miejskiej,
 - dzierżawy taboru autobusowego,
 - dzierżawy miejsc pod reklamę na wiadach przystankowych,
 - usługi aktualizacji rozkładów jazdy,
 - odpłatności pracowników za rozmowy telefoniczne,
 - sprzedaży składników majątku.

2. Niepodlegające opodatkowaniu VAT, do których zaliczyć należy:
 - opłatę dodatkową za jazdę bez ważnego biletu,
 - zwrot kosztów sądowych i komorniczych,
 - odszkodowanie od ubezpieczyciela,
 - kary umowne,
 - odsetki za opóźnienie zapłaty należności,
 - wynagrodzenie dla płatnika,
 - 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 2016 r. poz. 1907 z późn. zm.),
 - opłatę za wydawanie zaświadczeń, zgodnie z art. 28 ustawy z dnia 16 grudnia 2010 r. o publicznym transporcie zbiorowym (Dz. U. z 2016 r. poz. 1867 z późn. zm.),
 - opłatę z tytułu udostępniania przewoźnikom przystanków i dworca,
 - sprzedaż biletów komunikacji miejskiej do jednostek organizacyjnych Gminy, które wykorzystują bilety do działalności opodatkowanej oraz zwolnionej z opodatkowania podatkiem VAT.

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

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

1. odpłatne
 - a) opodatkowane podatkiem od towarów i usług (świadczenie odpłatnych usług transportu publicznego),
 - b) 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 Rzeszów 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) ociemniali 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 Rzeszów oraz Gmin, z którymi Gmina Miasto Rzeszów 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 i 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 w Rzeszowie 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. 17 ust. 3a pkt 1 i 2 ustawy z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty (Dz. U. z 2016 r. poz. 1943 z późn. zm.);
- 2) art. 16 ust. 1 i 2 ustawy o zaopatrzeniu inwalidów wojennych i wojskowych oraz ich rodzin (Dz. U. z 2016 r. poz. 871 z późn. zm.) dla inwalidów wojennych i wojskowych oraz ich opiekunów/przewodników;
- 3) 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;
- 4) pozostałe uprawnienia do bezpłatnych przejazdów komunikacją miejską wynikają z:
 - uchwały Rady Miasta Rzeszowa nr XLV/980/2017 z dnia 13 czerwca 2017 r. zmieniającej uchwałę Rady Miasta Rzeszowa 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 Rzeszów,
 - 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 Rzeszów 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 przewspółczynnik.

W ramach projektu „Rozbudowa DW Nr 878 w Rzeszowie w ciągu Al. Sikorskiego prowadzącej do DK94, na odcinku od skrzyżowania z ul. Malowniczą do granicy miasta” Gmina realizuje zadanie inwestycyjne pod nazwą „Rozbudowa Al. Gen W. Sikorskiego”. Projekt jest współfinansowany przez Unię Europejską ze środków Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego w ramach Programu Operacyjnego Polska Wschodnia. Realizowana inwestycja obejmuje następujący zakres robót:

- 1) Rozbudowa odcinka drogi do 4 pasów ruchu, po 2 w obu kierunkach;
- 2) Budowa ciągu pieszo-rowerowego o szerokości 3,7 m;
- 3) Przebudowa 1 i budowa 5 zatok autobusowych;
- 4) Przebudowa i budowa chodnika o szerokości 2,0 m;
- 5) Przebudowa i budowa oświetlenia drogi;
- 6) Budowa przejść dla pieszych z wyspami azylu;
- 7) Przebudowa, budowa i zabezpieczenie infrastruktury technicznej kolidującej z inwestycją;
- 8) Wyburzenie 2 budynków kolidujących z inwestycją;
- 9) Przebudowa i budowa zjazdów;
- 10) Wykonanie oznakowania drogi oraz urządzeń bezpieczeństwa ruchu drogowego;
- 11) Wycinka drzew i krzewów kolidujących z inwestycją;
- 12) Budowa drogi serwisowej o długości 130 m i szerokości 3,5 m;
- 13) Przebudowa/budowa układu odwodnienia drogi.

Inwestycja jest realizowana przez MZD. Zakupy są dokumentowane fakturami, w których jako Nabywca wskazywana jest Gmina Miasto Rzeszów, natomiast Odbiorcą (płatnikiem) faktur jest MZD (jednostka inwestująca). W ramach realizowanego projektu powstaną składniki majątku, które będą stanowiły własność Gminy i jako elementy drogi w całości pozostaną w ewidencji środków trwałych MZD. Droga będzie ogólnodostępna, a za korzystanie z niej, zgodnie z jej 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. Droga nie będzie wykorzystywana przez Gminę do działalności podlegającej opodatkowaniu podatkiem VAT, ani do szerzej rozumianej działalności gospodarczej, natomiast wykorzystywane do celów wykonywanej przez Gminę (ZTM) działalności gospodarczej będą zatoki autobusowe (związane ze sprzedażą biletów komunikacji miejskiej). Ta część infrastruktury nie będzie udostępniana wszystkim użytkownikom dróg. Prawo do korzystania z niej 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 jest ZTM.

Nakłady inwestycyjne nie są dzielone w ewidencji księgowej pomiędzy drogę ogólnodostępną i zatoki autobusowe, a uzyskane efekty inwestycji będą ujmowane w ewidencji środków trwałych jako droga. Gmina (MZD) otrzymuje faktury za 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 wystąpią koszty wspólne dla całej inwestycji, których nie będzie można dokładnie przyporządkować do wybudowanych składników (np. usługi nadzoru projektowego i zewnętrznego nadzoru inwestorskiego).

Obok zakupów inwestycyjnych wystąpią w projekcie również zakupy materiałów informacyjno-promocyjnych (tablic zawierających informacje o dofinansowaniu inwestycji ze środków europejskich). Dotychczas Wnioskodawca nie odliczał podatku VAT zawartego w fakturach dotyczących projektu, a podatek VAT jest ujęty w projekcie jako wydatek kwalifikowany. Gmina (MZD) zamierza odliczać podatek VAT z faktur otrzymywanych z tytułu nabycia towarów i usług dotyczących wyżej opisanej inwestycji, które są związane z budową i przebudową 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 rozbudowy drogi?
2. 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 wg zasad (prewspółczynnika i współczynnika) właściwych dla jednostki organizacyjnej wykorzystującej efekty inwestycji do działalności gospodarczej?
3. Czy na podstawie opisanego stanu faktycznego Gmina ma prawo do odliczenia podatku naliczonego w odniesieniu do zakupów inwestycyjnych, związanych z realizacją projektu, których nie można bezpośrednio przypisać do poszczególnych elementów infrastruktury (drogi i zatok autobusowych) z zastosowaniem zasad (prewspółczynnika i współczynnika) właściwych dla jednostki organizacyjnej wykorzystującej efekty inwestycji do działalności gospodarczej?
4. Czy na podstawie opisanego stanu faktycznego Gmina ma prawo do odliczenia podatku naliczonego w odniesieniu do zakupów materiałów promocyjno-informacyjnych związanych z realizacją projektu?

Zdaniem Wnioskodawcy:

Ad. 1.

Gmina nie ma prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego, w odniesieniu do zakupów, które można bezpośrednio przyporządkować do rozbudowy drogi.

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. Gmina nie ma prawa do odliczenia VAT naliczonego przy zakupach związanych z rozbudową przedmiotowej drogi ze względu na brak spełnienia podstawowej przesłanki warunkującej prawo do odliczenia, jaką jest związek zakupów z wykonywanymi czynnościami opodatkowanymi. Budowa dróg stanowi realizację zadań własnych nałożonych na jednostki samorządu terytorialnego ustawą o samorządzie gminnym. Rozbudowywana droga ma przede wszystkim służyć społeczności i udostępniana jest nieodpłatnie. W przypadku dróg publicznych wszystkie opłaty są pobierane na podstawie ustawy o drogach publicznych i nie podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT. Brak sprzedaży opodatkowanej związanej z drogami publicznymi uniemożliwia odliczanie podatku VAT naliczonego od zakupów związanych z budową tych dróg.

Ad. 2.

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.

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.

Zatoki autobusowe będą wykorzystywane na potrzeby organizowanego przez Gminę (ZTM) 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.

Zatoki autobusowe są budowane i przebudowywane na potrzeby organizowanego przez Gminę (ZTM) transportu publicznego. Fakt, że wydatki są ponoszone przez jednostkę, pełniącą obowiązki zarządu 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. Zatoki 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). Jak wykazano, wykonując działalność w zakresie transportu publicznego Gmina (ZTM) świadczy usługi w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy o VAT. Zgodnie z 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. Wykorzystywanie wybudowanej infrastruktury m.in. do świadczenia usług na rzecz innych jednostek organizacyjnych tej samej Gminy nie powoduje obowiązku stosowania proporcji, o której mowa w art. 86 ust. 2a ustawy o VAT w odniesieniu do podatku naliczonego związanego z realizacją wspomnianych zadań inwestycyjnych. Przychody generowane ze świadczenia tych usług należy bowiem rozumieć jako związane z prowadzoną działalnością gospodarczą danej jednostki. Brak opodatkowania dla usług świadczonych na rzecz innych jednostek organizacyjnych tej samej Gminy nie sprawia, że wykraczają one poza sferę działalności gospodarczej. Obowiązku stosowania proporcji, o której mowa w art. 86 ust. 2a-2h ustawy o VAT nie tworzą bowiem same wpływy pozostające poza zakresem VAT, lecz wyłącznie takie sytuacje, w których łączą się one z jakąś aktywnością podatnika, która nie posiada charakteru działalności gospodarczej.

Jak wynika z interpretacji indywidualnej wydanej przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, znak 0113- KDIPT1-1 4012.23.2017.2.AK z dnia 24 kwietnia 2017 r. „o kwalifikacji wydatków, tj. ustalenie czy wydatki związane są z działalnością gospodarczą Gminy, czy z inną jego działalnością, nie przesądza wewnętrzny charakter rozliczeń między Gminą a jej jednostkami organizacyjnymi, jak również między jednostkami organizacyjnymi. Właściwa kwalifikacja tych wydatków zależy bowiem od tego, jakiej działalności prowadzonej przez Gminę lub Gminę za pośrednictwem jej jednostki organizacyjnej służą te wydatki. W związku z powyższym należy postrzegać wyłącznie sposób wykorzystania nabywanych towarów i usług z czynnościami realizowanymi bezpośrednio przez Gminę wraz z jej jednostkami organizacyjnymi”. W związku z tym, ZTM dokonując świadczeń na rzecz innych jednostek organizacyjnych Gminy wykonuje czynności wewnętrzne – niezbędne do realizacji powierzonych zadań. Dlatego stwierdzić należy, że w odniesieniu do czynności pozostających poza podatkiem od towarów i usług możemy mieć również do czynienia z czynnościami, które mieszczą się w definicji działalności gospodarczej w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy.

Na zakres prawa do odliczenia podatku naliczonego, wynikającego z wydatków na poczet budowy i przebudowy zatok autobusowych nie wpływa w żadnej mierze fakt, że Wnioskodawca (ZTM) poza sprzedażą opodatkowaną VAT pobiera opłaty dodatkowe za jazdę bez biletu, czy opłaty za wydanie zaświadczeń, zgodnie z art. 28 ustawy z dnia 16 grudnia 2010 r. o publicznym transporcie zbiorowym oraz opłaty 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. Opłaty te, pomimo że nie podlegają opodatkowaniu VAT, nie są wykonywane poza działalnością gospodarczą, co potwierdził Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej znak 2461-IBPP3.4512.14.2017.2.JP z dnia 11 kwietnia 2017 r.

Ustawodawca, statuując art. 86 ust. 2a ustawy o VAT, nie wymaga przy tym, aby bezpośrednim skutkiem działań podatnika było powstanie po jego stronie obowiązku podatkowego w VAT. Wystarczające jest, aby działania te były dokonywane w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, nawet jeżeli same w sobie nie powodują skutku w postaci powstania obowiązku podatkowego w tym podatku. Proporcja, o której mowa w art. 86 ust. 2a ustawy o VAT, będzie miała zastosowanie do podatników, którzy wykorzystują nabyte towary oraz usługi zarówno do celów wykonywanej przez nich działalności gospodarczej, jak i do celów innych niż ta działalność (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). Zatem zastosowanie tego przepisu ogranicza się wyłącznie do podatników, którzy podejmują zarówno działania (czynności) w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, jak i takie, które wykraczają poza zakres tej działalności.

Poruszona kwestia została szerzej wyjaśniona w pkt IV uzasadnienia do ustawy zmieniającej ustawę o VAT, odnoszącym się do art. 86 ust. 2a ustawy o VAT, w którym wyjaśniono, cyt.: „Cele prowadzonej działalności gospodarczej należy rozpatrywać w kontekście definicji działalności gospodarczej, określonej przepisami art. 15 ust. 2 i 3 ustawy o VAT. Mieścić się będą tutaj również działania czy sytuacje występujące w ramach działalności gospodarczej, jednakże niegenerujące opodatkowania podatkiem VAT, przykładowo otrzymanie odszkodowań umownych czy odsetek za nieterminowe dokonywanie płatności od kontrahentów, sprzedaż wierzytelności „trudnych” itp. Natomiast przez cele inne rozumie się sferę działalności danego podmiotu niebędącą działalnością gospodarczą w rozumieniu art. 15 ust. 2 i 3 ustawy o VAT (przykładowo działalność podmiotu w charakterze organu władzy czy nieodpłatną działalność statutową), a także cele prywatne, z definicji niemające nic wspólnego z działalnością gospodarczą podatnika”. Zdaniem Wnioskodawcy, art. 86 ust. 2a 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. Gmina pobiera opłaty za korzystanie z przystanków w wysokości określonej Uchwałą nr XXXV/688/2012 Rady Miasta Rzeszowa 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”.

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 brak możliwości przypisania nakładów na budowę i przebudowę zatok autobusowych w całości do jednego rodzaju działalności (gospodarczej lub innej niż gospodarcza), zachodzi konieczność stosowania zasad odliczania podatku naliczonego

określonych w art. 86 ust. 2a-2h, ust. 22 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. Ze względu na fakt, że obrót uzyskiwany przez Gminę w ramach prowadzonej działalności gospodarczej będzie realizowany bezpośrednio przez ZTM. Odliczenie podatku naliczonego od inwestycji realizowanej 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. Zgodnie z tym przepisem, 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. 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. Stosowanie tej zasady do końca 2017 r. wynika z art. 7 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, natomiast od 1 stycznia 2018 r. – z art. 1 pkt 7 w związku z art. 21 pkt 2 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).

Art. 90 ust. 3 ustawy o VAT określa 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. Taki sposób obliczenia również nakazuje uwzględniać obrót uzyskiwany przez podatnika z działalności gospodarczej. 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 realizowanej przez MZD, której 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. 3.

Gmina ma prawo do odliczenia podatku naliczonego w odniesieniu do zakupów inwestycyjnych, związanych z realizacją projektu, których nie można bezpośrednio przypisać do poszczególnych elementów infrastruktury (drogi i zatok autobusowych) z zastosowaniem zasad (prewspółczynnika i współczynnika) właściwych dla jednostki organizacyjnej wykorzystującej efekty inwestycji do działalności gospodarczej (ZTM). 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. Na podstawie 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 mówi 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”. 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 przy jednoczesnym braku możliwości bezpośredniego przyporządkowania dokonywanych zakupów do określonego rodzaju działalności, pojawia się konieczność stosowania proporcji, o której mowa w art. 86 ust. 2a-2h, 22 ustawy o VAT. 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), przywołane przepisy znajdują zastosowanie. Proporcjonalne rozliczenie należy zastosować do tych zakupów, które służą realizacji całego projektu i nie ma możliwości ich bezpośredniego przypisania do kosztów budowy drogi lub zatok autobusowych. Umownego przypisania do działalności gospodarczej i innej działalności podatnika będą wymagały m.in. usługi zewnętrznego nadzoru inwestorskiego i nadzoru projektowego. 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: w przypadku jednostki samorządu terytorialnego sposób określenia proporcji ustala się odrębnie dla każdej z jednostek organizacyjnych jednostki samorządu terytorialnego.

Jak potwierdził Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia 9 czerwca 2017 r., sygnatura 0112-KDIL2-3.4012.52.2017.1.BC „w przypadku zakupów

towarów i usług, które zostaną przekazane innym jednostkom organizacyjnym i będą wykorzystywane przez te jednostki organizacyjne do działalności gospodarczej (opodatkowanej i zwolnionej od VAT) oraz do czynności pozostających poza działalnością gospodarczą (czynności niepodlegające VAT), Wnioskodawcy będzie przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego przy zastosowaniu tzw. prewspółczynnika obliczonego dla jednostki organizacyjnej wykorzystującej zakupione towary i usługi”.

W przypadku zakupu usług zewnętrznego nadzoru oraz nadzoru projektowego dla całej inwestycji, obejmującej zakresem budowę drogi ogólnodostępnej i zatok autobusowych nie można wskazać jednej jednostki organizacyjnej korzystającej w całości z zakupionych usług. Zakupy te służą działalności MZD i ZTM. Wartość prewspółczynnika obliczana w oparciu o rozporządzenie bazuje na obrocie z działalności gospodarczej. 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 winno nastąpić według prewspółczynnika obliczonego dla jednostki, która bezpośrednio realizuje obrót z działalności gospodarczej, opodatkowanej podatkiem VAT, a więc w analizowanym przypadku – ZTM. 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. Zgodnie z tym przepisem, 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 całym 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. 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. Art. 90 ust. 3 ustawy o VAT określa sposób wyliczenia współczynnika, jako udział rocznego obrotu z tytułu czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, w całym 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. Taki sposób obliczenia również nakazuje uwzględniać obrót uzyskiwany przez podatnika z działalności gospodarczej.

Ze względu na fakt, że obrót uzyskiwany przez Gminę w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, przy wykorzystaniu budowanej infrastruktury, będzie realizowany bezpośrednio przez ZTM, odliczenie podatku naliczonego od nakładów inwestycyjnych ponoszonych przez MZD winno nastąpić według współczynnika właściwego dla jednostki, która bezpośrednio realizuje obrót z działalności gospodarczej, opodatkowanej podatkiem VAT, czyli w analizowanym przypadku – ZTM. Zaprezentowane stanowisko potwierdził Dyrektor Krajowej

Ad. 4.

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

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.

Kupowane przez Gminę (MZD) materiały promocyjno-informacyjne mają na celu informowanie społeczeństwa o tym, że projekt jest współfinansowany 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 grudnia 2013r. 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 projektu 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 związanych z realizacją projektu.

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

- braku prawa do odliczenia podatku naliczonego w odniesieniu do zakupów, które można bezpośrednio przyporządkować do rozbudowy drogi – **jest prawidłowe**;
- prawa do odliczenia podatku naliczonego w odniesieniu do zakupów, które można bezpośrednio przyporządkować do budowy i przebudowy zatok autobusowych według zasad przewspółczynnika 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 (drogi i zatok autobusowych) z zastosowaniem zasad przewspółczynnika i współczynnika

- właściwych dla jednostki organizacyjnej wykorzystującej efekty inwestycji do prowadzonej działalności gospodarczej (ZTM) – **jest nieprawidłowe**;
- braku prawa do odliczenia podatku naliczonego w odniesieniu do zakupów materiałów promocyjno-informacyjnych związanych z realizacją projektu – **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.

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

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.

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), 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 określania 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.

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.

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 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.

Zatem, w przypadku zakupu towarów i usług wykorzystywanych przez podatnika zarówno do celów działalności gospodarczej, jak i do celów pozostających poza taką działalnością, których przypisanie w całości do działalności gospodarczej nie jest możliwe podatnik może dokonać odliczenia podatku naliczonego zawartego w ich cenie tylko w takiej części, którą można proporcjonalnie przypisać do jego działalności gospodarczej i związanej z czynnościami opodatkowanymi.

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.

Z cytowanych wyżej przepisów wynika, że obowiązkiem podatnika w pierwszej kolejności jest przypisanie konkretnych wydatków do określonych rodzajów sprzedaży, z którymi wydatki te są związane. Natomiast zasada proporcjonalnego odliczania podatku ma zastosowanie do tej kategorii zakupów, których nie da się jednoznacznie przypisać do konkretnego rodzaju działalności.

Jak wynika z powyższych unormowań, podatnik, u którego nabywane towary i usługi, wykorzystywane będą zarówno do celów wykonywanej przez niego działalności gospodarczej, jak i do celów innych niż działalność gospodarcza, w sytuacji, gdy przypisanie tych wydatków w całości do działalności gospodarczej nie jest możliwe, będzie w pierwszej kolejności zobowiązany do wydzielenia podatku naliczonego przy zastosowaniu współczynnika (proporcji) umożliwiającego odliczenie podatku naliczonego w prawidłowej wysokości, zgodnie z zasadami określonymi w art. 86 ust. 2a-2h ustawy oraz powołanego rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2015 r. Następnie w odniesieniu do zakupów wykorzystywanych zarówno do celów działalności opodatkowanej i zwolnionej od podatku, których nie jest w stanie przyporządkować w całości do czynności opodatkowanych, zobowiązany jest do wydzielenia podatku naliczonego przy zastosowaniu współczynnika proporcji, o którym mowa w art. 90 ustawy.

Z powyższych przepisów 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).

Przedstawiona wyżej zasada wyklucza zatem możliwość dokonania obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego związanego z towarami i usługami, które nie są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, czyli w przypadku ich wykorzystania do czynności zwolnionych od podatku VAT oraz niepodlegających temu podatkowi.

Ponadto należy podkreślić, 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.

Aby podmiot mógł skorzystać z prawa do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony związany z dokonanym nabyciem towarów i usług, w pierwszej kolejności winien spełnić przesłanki umożliwiające uznanie go – dla tej czynności – za podatnika podatku od towarów i usług, działającego w ramach prowadzonej działalności gospodarczej.

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.

Jak wynika z powyższego, wyłączenie organów władzy publicznej z kategorii podatnika ma charakter wyłącznie podmiotowo-przedmiotowy.

W świetle wskazanych unormowań jednostki samorządu terytorialnego na gruncie podatku od towarów i usług występować mogą w dwoistym charakterze:

- podmiotów niebędących podatnikami, gdy realizują zadania nałożone na nich odrębnymi przepisami prawa, oraz
- podatników podatku od towarów i usług, gdy wykonują 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.

Z powołanych wyżej przepisów wynika, że jednostki samorządu terytorialnego są podatnikami podatku od towarów i usług jedynie w zakresie wszelkich czynności, które mają charakter cywilnoprawny, tzn. są przez nie realizowane na podstawie umów cywilnoprawnych. Bowiem tylko w tym zakresie ich czynności mają charakter działalności gospodarczej w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy.

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).

Z opisu sprawy wynika, że w ramach projektu Gmina realizuje zadanie inwestycyjne polegające na rozbudowie drogi. Projekt jest współfinansowany przez Unię Europejską ze środków Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego. Inwestycja jest realizowana przez MZD. Zakupy są dokumentowane fakturami, w których jako Nabywca wskazywana jest Gmina, natomiast Odbiorcą (płatnikiem) faktur jest MZD (jednostka inwestująca). W ramach realizowanego projektu powstaną składniki majątku, które będą stanowiły własność Gminy i jako elementy drogi w całości pozostaną w ewidencji środków trwałych MZD. Droga będzie ogólnodostępna, a za korzystanie z niej, zgodnie z jej przeznaczeniem nie będą pobierane opłaty. Droga nie będzie wykorzystywana przez Gminę do działalności podlegającej opodatkowaniu podatkiem VAT, ani do szerzej rozumianej działalności gospodarczej. Natomiast do celów działalności gospodarczej wykonywanej przez Gminę (Zarząd Transportu Miejskiego) wykorzystywane będą zatoki autobusowe (związane ze sprzedażą biletów komunikacji miejskiej). Ta część infrastruktury nie będzie udostępniana wszystkim użytkownikom dróg.

Prawo do korzystania z niej będą miały autobusy miejskiej komunikacji 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 jest ZTM. Nakłady inwestycyjne nie są dzielone w ewidencji księgowej pomiędzy drogę ogólnodostępną i zatoki autobusowe, a uzyskane efekty inwestycji będą ujmowane w ewidencji środków trwałych jako droga. Gmina (MZD) otrzymuje faktury za 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 wystąpią koszty wspólne dla całej inwestycji, których nie będzie można dokładnie przyporządkować do wybudowanych składników (np. usługi nadzoru projektowego i zewnętrznego nadzoru inwestorskiego). Obok zakupów inwestycyjnych wystąpią w projekcie również 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 rozbudowy drogi.

Jak wynika z powołanych powyżej przepisów prawa, rozliczenie podatku naliczonego na zasadach określonych w art. 86 ust. 1 ustawy uwarunkowane jest tym, aby nabywane towary i usługi były wykorzystywane przez zarejestrowanego, czynnego podatnika podatku VAT w ramach działalności gospodarczej do wykonywania czynności opodatkowanych podatkiem od towarów i usług.

Z opisu sprawy wynika, że Gmina będzie realizowała opisaną inwestycję w ramach zadań własnych nałożonych na nią ustawą o samorządzie gminnym. Ponadto wybudowana w ramach projektu droga nie będzie wykorzystywana przez Gminę do działalności podlegającej opodatkowaniu podatkiem VAT, ani do szerzej rozumianej działalności gospodarczej.

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. W rozpatrywanej kwestii związek taki nie występuje. Budowa przez gminę drogi publicznej jest realizacją celu publicznego, do którego gmina jest zobowiązana w drodze ustawy. Przez zadania publiczne należy rozumieć te, które mają na celu korzyść ogółu. W art. 7 ust. 1 ustawy o samorządzie terytorialnym korzyść ogółu określona jest jako zaspokajanie zbiorowych potrzeb wspólnoty samorządowej, którą tworzą mieszkańcy gminy. Udostępnianie tej drogi wszystkim użytkownikom w celu zaspokojenia zbiorowych potrzeb ludności poprzez zaliczenie jej do kategorii dróg publicznych nie pozwala na stwierdzenie, że budowa drogi będącej przedmiotem wniosku związana jest z prowadzoną przez Gminę działalnością opodatkowaną.

Należy więc 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.

W konsekwencji Gmina nie ma prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o podatek naliczony wynikający z faktur VAT dokumentujących zakupy, które można bezpośrednio przyporządkować do rozbudowy drogi. Wynika to z faktu, że w rozpatrywanej sprawie nie są spełnione – wskazane w art. 86 ust. 1 ustawy – przesłanki warunkujące prawo do odliczenia podatku naliczonego, tj. Wnioskodawca nie działa jako podatnik VAT i wydatki związane z realizacją inwestycji w tym zakresie nie służą do wykonywania czynności opodatkowanych VAT.

Tym samym stanowisko Wnioskodawcy, że Gmina nie ma prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego, w odniesieniu do zakupów, które można bezpośrednio przyporządkować do rozbudowy drogi – **jest prawidłowe**.

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. 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”. 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 prewspółczynnika. 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.

Odnosząc się zatem do pytania, czy Gmina ma prawo do odliczenia podatku naliczonego od zakupów, które można bezpośrednio przyporządkować do budowy i przebudowy zatok autobusowych według zasad (prewspółczynnika i współczynnika) właściwych dla jednostki organizacyjnej wykorzystującej efekt inwestycji do działalności gospodarczej, mając na uwadze powołane przepisy, jak również uwzględniając fakt braku opodatkowania opłat za zatrzymanie na przystanku stwierdzić należy, że w przypadku, gdy jak wynika z wniosku przystanki są wykorzystywane także do opodatkowanej działalności gospodarczej, obowiązkiem Wnioskodawcy, w pierwszej kolejności, jest przypisanie konkretnych wydatków do określonego rodzaju działalności, z którym wydatki te są związane. Podatnik ma zatem 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 przy nabyciu towarów i usług związanych ze sprzedażą opodatkowaną, brak jest natomiast takiego prawa w stosunku do towarów i usług wykorzystywanych do wykonywania czynności niepodlegających temu podatkowi. Natomiast, w świetle powołanych przepisów art. 86 ust. 2a ustawy, w sytuacji, gdy przypisanie nabywanych towarów i usług w całości do działalności gospodarczej nie jest możliwe, kwotę podatku naliczonego oblicza się zgodnie ze sposobem określenia zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej – „sposób określenia proporcji”. Sposób określenia proporcji powinien najbardziej odpowiadać specyfice wykonywanej przez podatnika działalności i dokonywanych przez niego nabyć.

Przenosząc powołane przepisy na grunt rozpatrywanej sprawy należy wskazać, że 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 działalności gospodarczej nie będzie możliwe podatek do odliczenia od zakupów realizowanych w danej jednostce organizacyjnej ustala się z wykorzystaniem sposobu określenia proporcji. Sposób określenia proporcji ustala się dla każdej jednostki organizacyjnej odrębnie. 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”.

Skoro, jak wynika z treści wniosku, zatoki autobusowe będą wykorzystywane na potrzeby organizowanego przez Gminę (ZTM) transportu zbiorowego, 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, tj. ZTM.

Z tych względów stanowisko Wnioskodawcy odnośnie pytania nr 2 także jest prawidłowe.

Z odmienną sytuacją będziemy mieli do czynienia w sytuacji, kiedy nie ma możliwości jednoznacznego przypisania zakupów do konkretnej jednostki organizacyjnej. Jak wskazał Wnioskodawca wystąpią koszty wspólne dla całej inwestycji, których nie będzie można dokładnie przyporządkować do wybudowanych składników (np. usługi nadzoru projektowego i zewnętrznego nadzoru inwestorskiego). Jak wynika z treści wniosku w związku z realizacją inwestycji, wystąpią koszty wspólne dla całej inwestycji, których nie będzie można dokładnie przyporządkować do wybudowanych składników (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 drogi ogólnodostępnej i zatok autobusowych nie można wskazać jednej jednostki organizacyjnej korzystającej w całości z zakupionych usług. Zakupy te służą działalności MZD i ZTM.

W sytuacji, gdy zakupione przez jednostkę budżetową 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 Miasto 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 Miasto – jako podatnika podatku od towarów i usług w odniesieniu do wszystkich rozliczeń Miasta i jego jednostek organizacyjnych, dokonywanych po centralizacji rozliczeń.

Reasumując, w odniesieniu do zakupów inwestycyjnych, których nie można bezpośrednio do poszczególnych elementów infrastruktury (drogi 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 wskazany w rozporządzeniu z dnia 17 grudnia 2015 r. wyliczony zgodnie z § 3 ust. 2 tego rozporządzenia – dla urzędu obsługującego jednostkę samorządu terytorialnego.

Tym samym stanowisko Wnioskodawcy, w myśl którego w odniesieniu do zakupów inwestycyjnych ponoszonych przez MZD, związanych z realizacją projektu, których nie można bezpośrednio przypisać do poszczególnych elementów infrastruktury (drogi i zatok autobusowych), odliczenie podatku naliczonego winno nastąpić według współczynnika

właściwego dla jednostki, która bezpośrednio realizuje obrót z działalności gospodarczej, opodatkowanej podatkiem VAT, czyli w analizowanym przypadku ZTM, jest nieprawidłowe.

W kwestii zagadnienia braku prawa do odliczenia podatku naliczonego w odniesieniu do zakupów materiałów promocyjno-informacyjnych związanych z realizacją projektu Organ stwierdza, że zgodnie z cytowanym wyżej 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 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.

Z opisu sprawy wynika, że obok zakupów inwestycyjnych wystąpią w projekcie 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 projekt jest współfinansowany z funduszy UE ze środków Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego oraz upowszechnienie wiedzy o jego celach wśród jak największej liczby odbiorców. Wydatki na promocję projektu 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.

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. W rozpatrywanej kwestii związek taki nie występuje.

Należy więc 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, że Gmina nie ma prawa do odliczenia podatku naliczonego w odniesieniu do zakupów materiałów promocyjno-informacyjnych związanych z realizacją projektu – **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 prawnopodatkowe 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.

Otrzymują:

1. Adresat
2. Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Rzeszowie
3. Naczelnik Podkarpackiego Urzędu Celno-Skarbowego w Przemyślu
4. Aa.