

Płock, dnia 29 czerwca 2020 r.



**DYREKTOR
KRAJOWEJ INFORMACJI SKARBOWEJ**

0114-KDIP4-3.4012.139.2020.3.MP
UNP: 1003140

Gmina Lipiany
Pl. Wolności 1
74-240 Lipiany
NIP: 8534565518

reprezentowana przez pełnomocnika:
Ewelinę Skwierczyńską

Adres do doręczeń:
Ewelina Skwierczyńska
TAX-ES Kancelaria
doradztwa podatkowego
ul. Sokola 1
55-200 Marcinkowice

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 13 § 2a, art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2019 r., poz. 900 z późn. zm.), Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku z dnia 13 marca 2020 r. (data wpływu 17 marca 2020 r.), uzupełnionego w dniu 29 maja 2020 r. (data wpływu 29 maja 2020 r.) na wezwanie Organu z dnia 15 maja 2020 r. (doręczone 18 maja 2020 r.), o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie prawa do odliczenia podatku naliczonego od wydatków inwestycyjnych i wydatków bieżących związanych z Infrastrukturą wodno-kanalizacyjną za pomocą sposobu określenia proporcji, o którym mowa w art. 86 ust. 2a ustawy, opartego na kryterium ilościowym, tj. udziale rocznej ilości dostarczonej wody oraz odebranych ścieków na rzecz odbiorców zewnętrznych w całkowitej rocznej ilości dostarczonej wody i odebranych ścieków na rzecz wszystkich podmiotów - **jest prawidłowe.**

UZASADNIENIE

W dniu 17 marca 2020 r. wpłynął do tutejszego Organu ww. wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej, dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie prawa do odliczenia podatku naliczonego od wydatków inwestycyjnych i wydatków bieżących związanych z Infrastrukturą wodno-kanalizacyjną za pomocą sposobu określenia proporcji, o którym mowa w art. 86 ust. 2a ustawy, opartego kryterium ilościowym, tj. udziale rocznej ilości dostarczonej wody oraz



Skarbowa

Ogólną klauzulę informacyjną dot. przetwarzania danych osobowych znajdują Państwo na stronie Biuletynu Informacji Publicznej www.kis.gov.pl w zakładce Organizacja – Ochrona Danych Osobowych oraz na tablicach informacyjnych Krajowej Informacji Skarbowej.

odebranych ścieków na rzecz odbiorców zewnętrznych w całkowitej rocznej ilości dostarczonej wody i odebranych ścieków na rzecz wszystkich podmiotów.

Wniosek uzupełniono w dniu 29 maja 2020 r. (data wpływu 29 maja 2020 r.) na wezwanie Organu z dnia 15 maja 2020 r. (doręczone 18 maja 2020 r.).

We wniosku przedstawiono następujący stan faktyczny:

Gmina Lipiany (dalej jako: Wnioskodawca czy Gmina) jest czynnym podatnikiem podatku od towarów i usług.

Wnioskodawca realizuje publiczne zadania na podstawie przepisów ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym. Ponadto Gmina prowadzi również działalność zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków za pomocą urządzeń wodociągowych i kanalizacyjnych. W celu wykonywania tychże zadań Gmina powołała zakład budżetowy pod nazwą Zakład Komunalny w Lipianach (dalej jako: Zakład). W związku z powyższym Gmina jest właścicielem infrastruktury wodno-kanalizacyjnej (dalej jako: Infrastruktura).

W wyniku wprowadzenia centralizacji rozliczeń podatku VAT w gminach (obowiązujące od 1 stycznia 2017 r.) - usługi wykonywane na rzecz jednostek organizacyjnych Wnioskodawcy nie podlegają opodatkowaniu VAT i są rozliczane przez niego na podstawie not księgowych, jako świadczenia niepodlegające opodatkowaniu VAT.

Gmina rozlicza podatek VAT wraz ze wszystkimi jednostkami organizacyjnymi na podstawie ustawy z dnia 5 września 2016 r. o szczególnych zasadach rozliczeń podatku od towarów i usług oraz dokonywania zwrotu środków publicznych przeznaczonych na realizację projektów finansowych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub od państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu przez jednostki samorządu terytorialnego (Dz. U. z 2016 r. poz. 1454 ze zm.; dalej: ustawa o centralizacji). Dokonując transakcji zakupowych Gmina rozróżnia 5 przypadków:

- 1) zakupy towarów i usług wykorzystywanych do sprzedaży zwolnionej z opodatkowania lub niepodlegającej opodatkowaniu - brak możliwości odliczenia podatku VAT naliczonego;
- 2) zakupy towarów i usług wykorzystywanych łącznie do sprzedaży zwolnionej z opodatkowania i opodatkowanej - odliczenie części kwoty podatku VAT naliczonego przy zastosowaniu tzw. wskaźnika proporcji;
- 3) zakupy towarów i usług wykorzystywanych łącznie do sprzedaży zwolnionej z opodatkowania, opodatkowanej oraz niepodlegającej opodatkowaniu - odliczenie części kwoty podatku VAT naliczonego przy zastosowaniu tzw. wskaźnika proporcji oraz prewspółczynnika;
- 4) zakupy towarów i usług wykorzystywanych łącznie do sprzedaży opodatkowanej oraz niepodlegającej opodatkowaniu - odliczenie części kwoty podatku VAT naliczonego przy zastosowaniu prewspółczynnika;
- 5) zakupy towarów i usług wykorzystywanych wyłącznie do sprzedaży opodatkowanej - odliczenie pełnej kwoty podatku VAT naliczonego.

Zakład jako jednostka gminna oraz Gmina ponoszą wydatki związane z utrzymaniem, rozbudową sieci i prowadzeniem działalności w zakresie dostarczania wody oraz odbioru i oczyszczania ścieków. Owe wydatki były/są dokumentowane fakturami wystawionymi na rzecz Wnioskodawcy.

Gmina (działająca poprzez Zakład) świadczy usługi zarówno w zakresie dostawy wody do osób fizycznych, osób prawnych, jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej w szczególności mieszkańców, przedsiębiorców i instytucji z terenu Gminy (tzw. „odbiorcy zewnętrzni”) jak i odprowadzania ścieków od tychże odbiorców zewnętrznych. Ponadto Zakład usługi te świadczy również na rzecz Urzędu Gminy i pozostałych jednostek budżetowych Gminy (tj. Przedszkole Miejskie w Lipianach, Zespół Szkół w Lipianach, Urząd Miejski w Lipianach oraz Gminny Zakład Komunalny w Lipianach).

Przedmiotem działania Zakładu jest realizowanie robót oraz usług komunalnych w tym głównie:

- 1) obsługa ludności, przemysłu i instytucji w zakresie dostarczania wody i odprowadzania ścieków komunalnych na terenie objętym zasięgiem działania w Gminie,
- 2) eksploatacja, konserwacja i remonty urządzeń wodno-kanalizacyjnych,
- 3) wydawanie ogólnych i technicznych warunków podłączeń do sieci kanalizacyjnych,
- 4) wykonywanie usług dla ludności w zakresie podłączeń kanalizacyjnych,
- 5) zawieranie umów z odbiorcami, pobieranie opłat za świadczone usługi.

W przypadku zadań realizowanych zarówno w działalności gospodarczej (opodatkowanej i/lub zwolnionej z VAT) oraz działalności innej niż gospodarcza, nie ma możliwości przypisania wydatków bieżących i inwestycyjnych do poszczególnych rodzajów działalności. W związku z tym Wnioskodawca przyjął za właściwe obliczenie kwoty podatku naliczonego zgodnie ze sposobem określenia proporcji, o którym mowa w art. 86 ust. 2a ustawy o VAT.

Natomiast w przypadku zadań wodno-kanalizacyjnych istnieje możliwość przypisania zarówno wydatków bieżących i inwestycyjnych do działalności opodatkowanej, w związku z tym można dokonać odliczenia należnego VAT na podstawie wskaźnika struktury dostarczonej wody i odebranych ścieków. Wnioskodawca wskazuje zatem na ścisły, bezpośredni związek dokonywanych przez niego nabyć, z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą w ramach dostarczania wody/odprowadzania ścieków, który to zakres można procentowo wyodrębnić.

W przypadku działalności w zakresie sieci wodociągowo-kanalizacyjnej przewspółczynnik kalkulowany dla Zakładu na podstawie 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) (dalej: Rozporządzenie) nie odpowiada specyfice wykonywanej działalności w tym zakresie. Dostarczanie wody i odbiór ścieków to podstawowe zadanie Zakładu. Skala związku dokonywanych nabyć z obsługą podmiotów zewnętrznych jest bliska 100%. Przyjęcie rozwiązania wynikającego z Rozporządzenia sprawia, że pod uwagę należy wziąć wszystkie przychody wykonane Zakładem (z wyłączeniami wskazanymi w treści przedmiotowych przepisów) wynikające ze sprawozdania Rb-30s, podczas gdy dane te pozostają niereprezentatywne i nieobiektywne względem konkretnej działalności Gminy (realizowanej poprzez Zakład). Przy czym wskaźnik obliczony na tej podstawie ma w założeniu odzwierciedlać specyfikę działalności zakładu budżetowego w oparciu o całościową strukturę jego przychodów, tj. z uwzględnieniem sposobu finansowania tego podmiotu. Nie odnosi się on jednak w żadnym wypadku do specyfiki poszczególnych nabyć.

Zdaniem Gminy, ww. proporcja może być reprezentatywna w odniesieniu do wydatków, przykładowo, na utrzymanie budynku siedziby zakładu budżetowego. Odzwierciedla ona w pewien umowny, uśredniony sposób całokształt działalności prowadzonej przez Gminę, z którą dane wydatki mają ogólny związek.

Nie jest natomiast uzasadnione stosowanie proporcji z Rozporządzenia w odniesieniu do konkretnego wydatku na Infrastrukturę (działalność wodno-kanalizacyjną), ponieważ możliwe jest bardziej precyzyjne określenie jego związku z działalnością gospodarczą podatnika polegającą na odpłatnym dostarczaniu wody czy oczyszczaniu i odprowadzaniu ścieków wykonywaną na rzecz podmiotów trzecich.

Proporcja skalkulowana w sposób zaprezentowany przez Gminę nie jest, przy tym, uzależniona od warunków rynkowych dotyczących cen usług dostarczania wody oraz odprowadzania i

oczyszczania ścieków, wynegocjowanych w zawieranych umowach stawek za m³ wody/ścieków, rabatów, zniżek itp. (w przeciwieństwie do kryterium przychodowego).

Przepisy ustawy o VAT, nie wykluczają zastosowania wielu różnych metod kalkulacji prewspółczynników, jak również nie przewidują obowiązkowej dla jednostek samorządu terytorialnego (JST) metody ustalania prewspółczynnika, chociaż metody takie zaproponował Minister Finansów w Rozporządzeniu. Artykuł 86 ust. 2h ustawy o VAT wprost stanowi bowiem, że w przypadku gdy podatnik np. gmina, powiat, dla którego sposób określenia proporcji wskazują przepisy rozporządzenia, uzna, że wskazany tam sposób określenia proporcji nie będzie najbardziej odpowiadać specyfice wykonywanej działalności i nabyć, może zastosować inny sposób określenia proporcji.

Również TSUE w wydanych wyrokach wskazuje na możliwość stosowania wielu metod wyliczania prewspółczynników (zob. wyrok z dnia 13 marca 2008 r., C-437/06).

Prewspółczynnik alternatywny w odniesieniu do działalności w zakresie dostarczania wody, odbioru ścieków można oprzeć odpowiednio na:

- 1) udziale dostarczonej wody do odbiorców/odebranych ścieków, za wyjątkiem dostarczonej wody/odebranych ścieków do jednostek budżetowych JST podlegających centralizacji w całości dostarczonej wody/odebranych ścieków;

bądź

- 2) udziale sprzedaży wodno-kanalizacyjnej opodatkowanej netto (wobec podmiotów zewnętrznych) w skali roku kalendarzowego w całości obrotu z tego tytułu (zarówno wobec podmiotów zewnętrznych jak i wobec jednostek Gminy).

Wartość tak wyliczonego prewspółczynnika jest taka sama - opiera się na parametrach obiektywnych i wprost odzwierciedla skalę i specyfikę tego zadania własnego Gminy.

Gmina wskazuje, że wzory określone w Rozporządzeniu wprowadzają jeden sposób liczenia prewspółczynnika dla wszystkich transakcji dokonywanych przez poszczególne rodzaje jednostek sektora finansów publicznych. W ocenie Gminy, o ile wzory te wydają się adekwatne do wydatków związanych z szeroko pojętą działalnością poszczególnych jednostek organizacyjnych gmin, jak i samych gmin, o tyle nie są one w żaden sposób reprezentatywne dla wydatków, dla których istnieje możliwość ustalenia stopnia wykorzystania do czynności opodatkowanych poniesionych przez Gminę wydatków w tym zakresie na podstawie konkretnego, obiektywnego kryterium, opartego na ilości dostarczonej wody/odebranych ścieków bądź na skali obrotu kalkulowanego wszak na wskazaniach liczników.

Wnioskodawca nie ma/nie miał obiektywnej możliwości odrębnego przyporządkowania kwot podatku naliczonego związanych z czynnościami opodatkowanymi podatkiem VAT i z czynnościami zwolnionymi od podatku VAT. Wartość struktury sprzedaży, o której mowa w art. 90 ust. 2-10b ustawy o VAT wynosi 100% skalkulowana wg zasad wyrażonych w ust. 2a-2b (odrębnie dla zakładu dostarczającego wodę i odbierającego ścieki). Zastosowanie wartości struktury sprzedaży wyliczonej dla innej jednostki organizacyjnej Gminy (np. dla zespołu szkół) względem działalności wodno-kanalizacyjnej świadczonej przez inną jednostkę organizacyjną (wodno-kanalizacyjną) jest prawnie niedopuszczalne. Przy czym działalność wodno-kanalizacyjna (będąca przedmiotem tego zapytania) nie ma bezpośredniego związku z działalnością zwolnioną innych jednostek organizacyjnych, które kalkulują wskaźniki struktury sprzedaży i prewspółczynniki oddzielnie od Zakładu.

Gmina dokonuje wyliczenia ilości wody dostarczonej do odbiorców zewnętrznych oraz do odbiorców wewnętrznych poprzez wodomierze mierzące ilości zużytej wody. W przypadku braku wodomierzy (dotyczy odbiorców zewnętrznych) stosuje się normy zużycia wody przewidziane w rozporządzeniu Ministra Infrastruktury z dnia 14 stycznia 2002 r. w sprawie określenia przeciętnych norm zużycia wody.

Gmina wskazuje, że zarówno ilości dostarczanej wody oraz ilości odebranych ścieków dla odbiorców (zewnętrznych i wewnętrznych) ustala się na podstawie odczytu wodomierza głównego (w oparciu o treść art. 27 ust. 5 ustawy z dnia 7 czerwca 2001 r. o zbiorowym zaopatrzeniu w wodę i zbiorowym odprowadzaniu ścieków). W przypadku braku wodomierza głównego ilość ścieków ustala się na podstawie przeciętnych norm zużycia wody. Ponadto urządzenia pomiarowe (wodomierze), przy użyciu których Gmina dokonuje pomiaru dostawy wody/odbioru ścieków, spełniają wymagane warunki techniczne, tj. czy posiadają stosowne atesty, czy są dopuszczone do użytkowania.

Stosując prewspółczynnik obliczony względem ilości dostarczonej wody i odebranych ścieków Wnioskodawca (poprzez Zakład) przy pomocy precyzyjnej aparatury tj. wodomierzy, która umożliwi dokładne określenie liczby metrów sześciennych ścieków oraz wody przepływających przez konkretny odcinek Infrastruktury wodnokanalizacyjnej jest w stanie określić ile metrów sześciennych wody zostało wprowadzone do każdego budynku na terenie Gminy oraz ile metrów sześciennych ścieków zostało wyprowadzone z każdego budynku. Pomiar może być dokonany w różnych odcinkach czasowych (miesięcznym, rocznym).

Prewspółczynnik metrażowy obliczony metodologią wskazaną przez Gminę 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. Zastosowanie owego prewspółczynnika pozwala na przypisanie wydatków przypadających odpowiednio na działalność gospodarczą oraz inne cele niż działalność gospodarcza.

Stosowanie prewspółczynnika - obliczonego względem ilości dostarczonej wody i odebranych ścieków - Gmina (poprzez Zakład) przy pomocy wodomierzy umożliwi dokładne określenie liczby metrów sześciennych ścieków oraz wody przepływających przez konkretny odcinek infrastruktury wodnokanalizacyjnej. Dzięki nim Gmina jest w stanie określić ile metrów sześciennych wody zostało wprowadzone do każdego budynku na terenie Gminy oraz ile metrów sześciennych ścieków zostało wyprowadzone z każdego budynku.

W latach poprzednich nie były prowadzone inwestycje związane z Infrastrukturą. Jednakże w latach 2020-2021 planowana jest modernizacja infrastruktury kanalizacyjnej (tj. Modernizacja oczyszczalni ścieków w Lipianach). W związku z tym wydatki będą poniesione tylko i wyłącznie z Infrastrukturą.

Oprócz dostarczania wody do jednostek organizacyjnych Gminy, Zakład dostarcza wodę do celów technologicznych (płukanie sieci wodociągowej - co ma związek z ogólną działalnością wodnokanalizacyjną i jest z nią bezpośrednio związane) oraz przeciwpożarowych (i w tym zakresie woda nie jest bezpośrednio opomiarowana, ponieważ w przypadku pożaru nie obciąża się poszkodowanego, co wynika z prawa powszechnie obowiązującego. W tym zakresie straż pożarna realizuje cele nadrzędne - ochrony i ratowania życia i mienia).

W uzupełnieniu wniosku z dnia 29 maja 2020 r. Wnioskodawca wskazał, że proponowany sposób obliczenia proporcji dotyczy wyłącznie wydatków związanych z działalnością wodnokanalizacyjną.

Wnioskodawca wyjaśnia, że oprócz dostarczania wody do własnych jednostek Gmina spełnia wymogi ustawowe w zakresie dostarczania wody na cele przeciwpożarowe - poprzez istniejącą sieć hydrantów ppoż. - ilość wody pobierana przez jednostki PSP i OSP z hydrantów nie jest opomiarowana - wymagałoby to zainstalowania na każdym hydrancie jednego lub dwóch liczników (w zależności od rodzaju hydrantu) lub zakładanie takiegoż licznika podczas akcji gaśniczej (z uwagi na czasochłonność montażu licznika w sytuacji konieczności ratowania życia i/lub mienia jest to niemożliwe do wykonania). Woda wykorzystywana na cele technologiczne w Stacji Uzdatniania Wody również nie jest opomiarowana dodatkowym licznikiem.

Wnioskodawca wskazuje, że woda używana w celach przeciwpożarowych jest wykorzystywana w celach publicznych (ratowniczo-gaśniczych) i w zasadzie służy wszystkim typom działalności Gminy. Woda wykorzystywana do celów przeciwpożarowych nie jest niezbędna do funkcjonowania całości infrastruktury, jest ona wykorzystywana w celach ratowniczo-gaśniczych – bez względu na kwalifikację VAT. Pożar lub czynności ratownicze mogą mieć miejsce w każdej sferze publicznej i prywatnej.

Woda do celów technologicznych służy zarówno wykonywanej przez Gminę działalności opodatkowanej VAT, jak i niepodlegającej opodatkowaniu VAT. Zużycie wody do celów technologicznych (np. poprzez płukanie sieci/mycie przepompowni) jest bowiem niezbędne dla realizacji przez Gminę dostaw wody na rzecz wszystkich odbiorców. W odniesieniu do wody wykorzystywanej do celów technologicznych, to woda ta służy m.in. do płukania sieci/mycia przepompowni. Czynności te są niezbędne dla prawidłowego funkcjonowania całości infrastruktury. Zużycie wody na cele technologiczne to ilość wody, która została zużyta na cele związane z technologicznym procesem produkcji i dostawy wody, np. filtrowanie i płukanie urządzeń filtrujących lub sieci wodociągowych, mycie przepompowni.

W konsekwencji, zużycie wody dla celów ppoż i technologicznych służy całej infrastrukturze wodociągowej (tj. jest konieczne do jej poprawnego działania) i jest wykorzystywane zarówno dla dostaw wody dla odbiorców zewnętrznych, jak i dla odbiorców wewnętrznych.

Wnioskodawca wyjaśnia, że woda używana w celach technologicznych oraz ppoż jest przez Gminę uwzględniana w opisanym sposobie określenia proporcji w taki sposób, że nie zwiększa ani licznika, ani mianownika, gdyż jest ona wykorzystywana do działalności opodatkowanej VAT (Odbiorcy wewnętrzni) dokładnie w takim stopniu jaki odpowiada udziałowi wody użytej na cele opodatkowane VAT w sumie zużycia na cele opodatkowane i nieopodatkowane VAT. Z kolei powstanie ubytków wody w związku z wykorzystaniem Infrastruktury również wiąże się w tym samym stopniu z usługami opodatkowanymi VAT (dostawa wody na rzecz Odbiorców zewnętrznych, jak i usługami nieopodatkowanymi VAT (dostawa wody na rzecz odbiorców wewnętrznych), gdyż jest nieuniknionym elementem eksploatacji Infrastruktury wodno-kanalizacyjnej. Tym samym, wartość ubytków, podobnie jak zużycie technologiczne, nie zwiększa ani licznika ani mianownika proporcji metrażowej.

W związku z powyższym opisem zadano następujące pytanie:

Czy Wnioskodawca ma prawo do odliczenia podatku naliczonego od wydatków związanych z działalnością Zakładu (Infrastruktura wodno-kanalizacyjna) wskazanych we wniosku, za pomocą sposobu określenia przewspółczynnika, o którym mowa w art. 86 ust. 2a ustawy o VAT opartego na kryterium ilościowym, tj. udziale rocznej ilości dostarczanej wody i odebranych ścieków na rzecz zewnętrznych odbiorców (usługi dokumentowane fakturami VAT) w całkowitej rocznej ilości dostarczonej wody i odebranych ścieków na rzecz wszystkich podmiotów (zarówno zewnętrznych, jak i na rzecz własnych jednostek organizacyjnych)?

Stanowisko Gminy:

Zdaniem Wnioskodawcy, Gmina ma prawo do odliczenia podatku naliczonego od wydatków związanych z działalnością Zakładu (Infrastruktura wodno-kanalizacyjna) wskazanych we wniosku, za pomocą sposobu określenia przewspółczynnika, o którym mowa w art. 86 ust. 2a ustawy o VAT opartego na kryterium ilościowym, tj. udziale rocznej ilości dostarczanej wody i odebranych ścieków na rzecz zewnętrznych odbiorców (usługi dokumentowane fakturami VAT) w całkowitej rocznej ilości dostarczonej wody i odebranych ścieków na rzecz wszystkich podmiotów (zarówno zewnętrznych, jak i na rzecz własnych jednostek organizacyjnych).

W myśl przepisu 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. Przy czym prawo to przysługuje, jeżeli nie zachodzą okoliczności negatywne wskazane w art. 88 ustawy o VAT.

Stosownie zaś do art. 86 ust. 2a ustawy o VAT w przypadku nabycia towarów i usług wykorzystywanych zarówno do celów wykonywanej przez podatnika działalności gospodarczej, jak i do celów innych niż działalność gospodarcza, z wyjątkiem celów osobistych, do których ma zastosowanie art. 7 ust. 2 i art. 8 ust. 2, 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.

Biorąc pod uwagę powyższe w celu ustalenia czy podmiotowi przysługuje możliwość skorzystania z prawa od odliczenia podatku VAT należy dokonać każdorazowo weryfikacji czy towary/usługi (do których naliczono podatek VAT) zostały nabyte przez podatnika podatku VAT oraz w jakim zakresie zakup ten pozostaje w związku z wykonywaniem czynności opodatkowanych tymże podatkiem.

W analizowanych okolicznościach mamy do czynienia z podatnikiem podatku VAT - Gminą, która ponosi/będzie ponosiła wydatki na Infrastrukturę (zarówno koszty bieżące, jak i inwestycyjne). Przy czym nabywane usługi/towary są/będą wykorzystywane w ramach prowadzonej przez Zakład działalności w ramach dostarczania wody czy odprowadzania i oczyszczania ścieków. Ponadto owe nabycia (dokonane przez Zakład) wykorzystywane są na potrzeby realizowania odpłatnych czynności w zakresie Infrastruktury na rzecz podmiotów zewnętrznych, które w konsekwencji podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT (nie korzystają ze zwolnienia) oraz na zaspokajanie własnych potrzeb (jednostek organizacyjnych Gminy), które nie podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT.

Zgodnie z art. 86 ust. 2b ustawy o VAT 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.

Jak wynika z treści przepisu art. 86 ust. 2c ustawy o VAT przy wyborze sposobu określenia proporcji można wykorzystać w szczególności następujące dane:

- 1) średnioroczną liczbę osób wykonujących wyłącznie prace związane z działalnością gospodarczą w ogólnej średniorocznej liczbie osób wykonujących prace w ramach działalności gospodarczej i poza tą działalnością;
- 2) średnioroczną liczbę godzin roboczych przeznaczonych na prace związane z działalnością gospodarczą w ogólnej średniorocznej liczbie godzin roboczych przeznaczonych na prace związane z działalnością gospodarczą i poza tą działalnością;

3) roczny obrót z działalności gospodarczej w rocznym obrocie podatnika z działalności gospodarczej powiększonym o otrzymane przychody z innej działalności, w tym wartość dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze, otrzymanych na sfinansowanie wykonywanej przez tego podatnika działalności innej niż gospodarcza;

4) średnioroczną powierzchnię wykorzystywaną do działalności gospodarczej w ogólnej średniorocznej powierzchni wykorzystywanej do działalności gospodarczej i poza tą działalnością. Przy czym powyższy katalog nie ma charakteru zamkniętego, o czym może świadczyć wyrażenie „w szczególności”. W związku z tym ustawodawca wskazał kilka pomocniczych przesłanek, którymi można posłużyć się w celu ustalenia sposobu proporcji. W konsekwencji podatnik ma możliwość wyboru proporcji najbardziej odpowiadającej specyfice prowadzonej przez podmiot działalności (tj. dokonywanych nabyć spełniających okoliczności, o których mowa w art. 86 ust. 2b ustawy o VAT).

W myśl art. 86 ust. 22 ustawy o VAT, 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.

Z treści Rozporządzenia wynika, że kluczowym - w stosowaniu przez JST różnorodnych sposobów określenia proporcji w związku z ponoszonymi wydatkami w ramach wykonywania działalności przez te jednostki organizacyjne - jest spełnianie przesłanek wskazanych w art. 86 ust. 2b ustawy o VAT.

W związku z powyższym Gmina w określeniu proporcji powinna kierować się charakterystyką dokonywanych nabyć towarów i usług w prowadzonej w jej imieniu i na jej rzecz działalności.

Powyższe znajduje potwierdzenie m.in. w interpretacji indywidualnej DKIS z dnia 11 kwietnia 2017r., nr 2461-IBPP3.4512.16.2017.1.EJ, w której organ podatkowy stwierdził, że „w przypadku jednostki samorządu terytorialnego, na którą przepisy nakładają realizację określonych zadań i która realizuje te zadania przy pomocy swoich jednostek organizacyjnych uzasadnione jest - pomimo, że podatnikiem podatku VAT jest Miasto - wyliczenie kwoty podatku naliczonego podlegającego odliczeniu przez jednostkę samorządu terytorialnego w oparciu o sposoby określania preproporcji, obliczone odrębnie dla wskazanych jednostek organizacyjnych” i tym samym „w przypadku inwestycji służących działalności opodatkowanej i niepodlegającej opodatkowaniu VAT, odliczenie podatku naliczonego od inwestycji realizowanej przez Jednostkę Inwestującą i przekazanej do Jednostki Wykorzystującej winno nastąpić według prewspółczynnika obliczonego dla Jednostki Wykorzystującej, która bezpośrednio realizuje obrót z działalności gospodarczej, opodatkowanej podatkiem VAT.”

Ponadto zgodnie z art. 86 ust. 2h ustawy o VAT 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.

Mając na uwadze powyższe, Wnioskodawca jest zdania, że możliwe jest zastosowanie innego sposobu określenia proporcji niż wskazanego w Rozporządzeniu. Wnioskodawca twierdzi, że wybrany przez niego sposób jest bardziej reprezentatywny niż zaproponowany w Rozporządzeniu. W analizowanych okolicznościach należy również powołać treść art. 90c ust. 1 ustawy o VAT w przypadku nabytych towarów i usług, w odniesieniu do których kwotę podatku naliczonego oblicza się zgodnie z art. 86 ust. 2a, po zakończeniu roku podatkowego, w którym podatnikowi

przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, o którym mowa w art. 86 ust. 1, podatnik jest obowiązany dokonać korekty podatku odliczonego przy ich nabyciu, uwzględniając dane dla zakończonego roku podatkowego. Przepisy art. 91 ust. 2-9 stosuje się odpowiednio. Stosownie zaś do przepisu art. 90c ust. 3 ustawy o VAT dokonując korekty, o której mowa w ust. 1, podatnik może przyjąć inny sposób określania proporcji, niż został przyjęty dla danego roku podatkowego, jeżeli byłby on bardziej reprezentatywny dla zakończonego roku”.

Biorąc pod uwagę treść ww. regulacji wydaje się, że słusznym jest przyjęcie, że JST ma prawo zastosować taki prewspółczynnik, który najlepiej odpowiada jej specyfice z pominięciem rozwiązań zaproponowanych w Rozporządzeniu. Powyższe stanowisko Wnioskodawcy znajduje potwierdzenie w bogatej linii orzeczniczej, przykładowo w wyroku NSA z dnia 26 czerwca 2018 r., sygn. akt I FSK 219/18: „Cechy konstrukcyjne systemu VAT uzasadniają wykładnię dopuszczającą możliwość określenia proporcji odliczenia w odniesieniu do konkretnego rodzaju działalności wykonywanej przez gminę. (...) Specyfika działalności wodno-kanalizacyjnej przejawia się w odwrotnej proporcji czynności opodatkowanych w stosunku do niepodlegających VAT. Działalność wodno-kanalizacyjna jest bowiem w głównej mierze działalnością gospodarczą, zaś działania podejmowane w innych niż gospodarczy celach mają tu znaczenie marginalne. (...) O ile prewspółczynnik proponowany w rozporządzeniu odpowiada charakterowi określonych obszarów działalności Gminy, to nie uwzględnia specyfiki działalności wodno-kanalizacyjnej.”

Zdaniem Wnioskodawcy, analizowane zagadnienie wymaga oparcia jego wniosków na wypracowanym krajowym i unijnym orzecznictwie. W związku z powyższym - poniżej - wyszczególniono i opisano kluczowe przesłanki opowiadające się za stanowiskiem Wnioskodawcy, tj. prawem do odliczenia podatku naliczonego od ponoszonych wydatków (inwestycyjnych i bieżących) związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą w zakresie Infrastruktury (wodno-kanalizacyjnej Zakładu) za pomocą prewspółczynnika, o którym mowa w art. 86 ust. 2a ustawy o VAT opartego na kryterium ilościowym, mianowicie:

- A) SWOBODA WYBORU PRZEZ PODATNIKA SPOSOBU ROZLICZENIA PODATKU;
- B) OBIEKTYWNE USTALENIE STRUKTURY SPRZEDAŻY;
- C) NEUTRALNOŚĆ PODATKU VAT;
- D) SPECYFIKA DZIAŁALNOŚCI WODNO-KANALIZACYJNEJ.

Ad. A) SWOBODA WYBORU PRZEZ PODATNIKA SPOSOBU ROZLICZENIA PODATKU

Wnioskodawca jest zdania, że ustawodawca nie ogranicza podatnika prowadzącego działalność o charakterze mieszanym przy wyborze rozliczenia podatku VAT. Powyższe znajduje potwierdzenie m.in. w wyroku WSA w Łodzi z dnia 7 maja 2019 r., w którym Sąd orzekł, że „przepisy dotyczące określania proporcji odliczenia w przypadku wykonywania działalności o charakterze mieszanym wskazują, że ustawodawca - mając na względzie różnorodność czynności dokonywanych przez podatnika - nie narzuca w tym względzie jakichkolwiek rozwiązań, których stosowanie miałyby być obligatoryjne. Nawet tam gdzie ustawodawca dopuszcza możliwość ustalenia konkretnego wzoru w drodze rozporządzenia, podatnikowi pozostawiono swobodę i możliwość rozliczenia podatku według proporcji bardziej reprezentatywnej dla prowadzonej przez niego działalności i dokonywanych nabyć. Innymi słowy, wybór metody kalkulacji został pozostawiony podatnikowi.”

Zdaniem Wnioskodawcy, sugerowana przez niego metoda jest reprezentatywna a proporcja zaproponowana w Rozporządzeniu jest nieodpowiednia. Gmina wskazuje, że proporcja metrażowa daje możliwość obiektywnego i rzetelnego wyodrębnienia części rzeczywiście

przypadających tylko i wyłącznie na działalność opodatkowaną. W ocenie Wnioskodawcy, Infrastruktura podlega w większości prowadzonej przez Zakład działalności gospodarczej. Przy czym tylko jej marginalna część nie jest związana z prowadzoną działalnością wodno-kanalizacyjną. Jak zostało przedstawione w stanie faktycznym, Gmina za pomocą wodomierzy jest w stanie ustalić dokładną liczbę metrów sześciennych ścieków oraz wody przepływającej przez konkretny odcinek Infrastruktury (tj. określenie ilości metrów sześciennych wody wprowadzonych do każdego budynku na terenie Gminy oraz wielkość metrów sześciennych ścieków wyprowadzonych z każdego budynku). W związku z powyższym Gmina nie tylko ma prawo do wyboru sposobu rozliczenia podatku VAT, ale również spośród propozycji wybrała najbardziej reprezentatywne rozwiązanie mając na względzie działalność Zakładu (zob. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 24 kwietnia 2019 r., sygn. akt III SA/GI 18/19).

Ad. B) OBIEKTYWNE USTALENIE STRUKTURY SPRZEDAŻY

Wnioskodawca podkreśla, że wybór dotyczący prewspółczynnika nie może być uzależniony od danych liczbowych, gdzie jego wielkość ustalona w oparciu o metodę przyjętą przez Gminę wynosi 98% (zarówno dla dostawy wody, jak i dla odbioru ścieków). Przy czym należy wskazać, że dla formuły procedury prawnopodatkowej złożenia wniosku o interpretację przepisów prawa podatkowego i uzyskania wiążącego stanowiska w analizowanej sprawie - nie mogą mieć znaczenia dane liczbowe. W ocenie Wnioskodawcy, wskaźnika nie może determinować prawa do odliczenia podatku tylko ze względu na jego wielkość, ponieważ godzi to w podstawowe zasady prawa oraz normy i zasady prowadzenia postępowania w sprawie interpretacji indywidualnej.

Wnioskodawca wskazuje, że proporcja metrażowa (w myśl art. 86 ust. 2a ustawy o VAT) daje możliwość obiektywnego i najbardziej rzetelnego wyodrębnienia części wydatków przypadających na działalność opodatkowaną. Należy podkreślić, że jedynie Gmina (Zakład) doskonale wie, w jakiej części wykorzystuje Infrastrukturę do działalności, która nie jest działalnością gospodarczą, bowiem to Gmina ponosi odpowiednie koszty na Infrastrukturę. W związku z tym Gmina wyraża pogląd, że wybrana przez nią metoda najbardziej odpowiada specyfice wykonywanej przez nią działalności i dokonywanej przez nią nabyć, a jednocześnie zapewnia dokonanie odliczenia VAT wyłącznie w odniesieniu do części kwoty podatku naliczonego proporcjonalnie przypadającej na wykonywane w ramach działalności gospodarczej czynności opodatkowane, a w konsekwencji obiektywnie odzwierciedla część wydatków przypadającą odpowiednio na działalność gospodarczą. Powyższe znajduje potwierdzenie m.in. w wyroku NSA z dnia 10 stycznia 2019 r., sygn. akt I FSK 1662/18, w którym Sąd orzekł, że „w sytuacji, gdy gmina jest w stanie określić udział liczby metrów sześciennych zużytej przez podmioty zewnętrzne wody i odprowadzonych od podmiotów zewnętrznych ścieków w całkowitej ilości metrów sześciennych zużytej wody i odprowadzonych ścieków (zarówno przez podmioty zewnętrzne jak i na własne potrzeby, tj. na potrzeby funkcjonowania jednostek budżetowych Gminy i Urzędu Gminy), to wybrana przez Gminę daje możliwość obiektywnego i najbardziej rzetelnego wyodrębnienia części wydatków faktycznie przypadających wyłącznie na działalność gospodarczą opodatkowaną VAT (sprzedaż usług dostawy wody i odbioru ścieków na rzecz podmiotów zewnętrznych). Innymi słowy, za pomocą tej metody możliwe jest dokładne wyliczenie zakresu wyłącznego wykorzystania infrastruktury wodno-kanalizacyjnej do czynności opodatkowanych VAT. (...) zastosowanie klucza odliczenia, jakim jest pomiar metrów sześciennych zużytej wody czy odebranych ścieków, będzie najbardziej odpowiednie, gdyż sposób ten odzwierciedla rzeczywiste wykorzystywanie infrastruktury wodno-kanalizacyjnej, w odniesieniu do wydatków, których Gmina nie jest w stanie jednoznacznie przyporządkować do działalności podlegającej VAT oraz działalności niepodlegającej VAT.”

Ad. C) NEUTRALNOŚĆ PODATKU VAT

Co do zasady, naruszenie zasady neutralności podatku - będącej podstawową cechą krajowego i wspólnotowego systemu VAT - wystąpi w przypadku, gdy zostanie znacznie zawyżony ciężar podatku VAT dla podmiotu nabywającego towary i usługi, które w znacznej części wykorzystuje on do wykonywania czynności opodatkowanych podatkiem VAT. W ocenie Wnioskodawcy, doszłoby do takiej sytuacji, gdyby nałożono na Gminę konieczność zastosowania prewspółczynnika wskazanego w Rozporządzeniu (zob. wyrok NSA z dnia 10 stycznia 2019 r., sygn. I FSK 1662/18). Wnioskodawca podkreśla, że przy wyborze metody ustalenia prewspółczynnika kierował się kryteriami, które zostały określone w przepisach art. 86 ust. 2a-2h ustawy o VAT. Przy czym jak wynika z linii orzeczniczej ww. regulacje odzwierciedlają i rozwijają zasadę neutralności, m.in. w wyroku Trybunału Sprawiedliwości z dnia 13 marca 2008 r. w sprawie C-437/06.

Z przedstawionego stanu faktycznego jednoznacznie wynika, że Infrastruktura jest wykorzystywana w znaczącym stopniu do czynności opodatkowanych. Przy czym wartości zużycia są rejestrowane za pomocą wodomierzy. W sytuacji braku wodomierzy (dotyczy odbiorców zewnętrznych) stosuje się normy zużycia wody przewidziane w rozporządzeniu Ministra Infrastruktury z dnia 14 stycznia 2002 r. w sprawie określenia przeciętnych norm zużycia wody. W związku z powyższym ilości dostarczanej wody oraz ilości odebranych ścieków będą danymi rzeczywistymi (tj. nie dojdzie do sytuacji uniemożliwiającej podanie prawidłowych i faktycznych wartości). Ponadto rozwiązanie zaprezentowane przez Gminę (określenie proporcji) urzeczywistnia uprawnienie podatnika do wyboru najbardziej reprezentatywnej metody, pozwalającej na poszukiwanie klucza odpowiadającego specyfice realizowanej działalności i dokonywanych nabyć, a w rezultacie na odliczenie podatku w proporcji możliwie najbardziej odpowiadającej związkowi zakupów z działalnością opodatkowaną.

Sądy w prezentowanych stanowiskach, aprobujące stanowisko Wnioskodawcy, wskazują na zachowanie fundamentalnej zasady neutralności podatku VAT, m.in. w wyroku WSA w Lublinie z dnia 16 maja 2018 r. o sygn. akt I SA/Lu 223/18, w którym Sąd orzekł, że „przyznanie podatnikowi w ustawie o VAT prawa do wyboru prewspółczynnika przy odliczaniu VAT naliczonego ma u podstaw trafne założenie, że to przecież podatnik najlepiej jest zorientowany w specyfice prowadzonej przez siebie działalności i ponoszonych wydatków, zna uwarunkowania determinujące dobór najbardziej reprezentatywnego sposobu proporcjonalnego odliczania, uwzględniającego neutralność omawianego podatku.”

Ad. D) SPECYFIKA DZIAŁALNOŚCI WODNO-KANALIZACYJNEJ

Gmina, znając charakter swojej działalności, ma na uwadze, że nie będzie przysługiwało jej pełne prawo do odliczenia VAT naliczonego od wydatków związanych z Infrastrukturą, jednakże z zachowaniem zasady neutralności podatku VAT powinno przysługiwać jej prawo do odliczenia w zakresie, w jakim Infrastruktura jest wykorzystywana poprzez Zakład do czynności opodatkowanych. Wnioskodawca jest zdania, że w obszarze działalności zakres tego wykorzystania w sposób najbardziej precyzyjny Gmina może określić w oparciu o proporcję kalkulowaną na podstawie ilości odprowadzonych i oczyszczonych ścieków (tj. proporcji wyliczanej w oparciu o dane wynikające z działalności Zakładu w zakresie zbiorowego dostarczania wody oraz odprowadzania i oczyszczania ścieków).

Zdaniem Wnioskodawcy, w sytuacji zastosowania przez nią innego kryterium kalkulacji proporcji, tj. przykładowo opartej na wartości przychodów uzyskanych z tytułu dostarczonej wody oraz odprowadzonych i oczyszczonych ścieków w ramach transakcji zewnętrznych podlegających VAT do wartości przychodu możliwego do uzyskania z tytułu dostarczania wody oraz odprowadzania i oczyszczania ścieków w ramach ogółu transakcji (tj. zewnętrznych podlegających VAT oraz na potrzeby własne niepodlegające VAT), wartość proporcji byłaby tożsama z proporcją wyliczoną w oparciu o proponowany przez Gminę sposób kalkulacji.

Gmina podkreśla (jak przedstawiła w stanie faktycznym), że w zakresie sieci wodociągowo-kanalizacyjnej przewspółczynnik kalkulowany dla Zakładu na podstawie Rozporządzenia nie odpowiada specyfice wykonywanej działalności w tym zakresie. Dostarczanie wody i odbiór ścieków to podstawowe zadanie Zakładu. Skala związku dokonywanych nabyć z obsługą podmiotów zewnętrznych jest bliska 100%. Przyjęcie rozwiązania wynikającego z Rozporządzenia sprawia, że pod uwagę należy wziąć wszystkie przychody wykonane Zakładem (z wyłączeniami wskazanymi w treści przedmiotowych przepisów) wynikające ze sprawozdania Rb-30s, podczas gdy dane te pozostają niereprezentatywne i nieobiektywne względem konkretnej działalności Gminy (realizowanej poprzez Zakład). Przy czym wskaźnik obliczony na tej podstawie ma w założeniu odzwierciedlać specyfikę działalności zakładu budżetowego w oparciu o całościową strukturę jego przychodów, tj. z uwzględnieniem sposobu finansowania tego podmiotu. Nie odnosi się on jednak w żadnym wypadku do specyfiki poszczególnych nabyć.

Powyższe znajduje potwierdzenie m.in. w wyroku NSA z dnia 26 czerwca 2018 r., sygn. akt I FSK 219/18, w którym Sąd orzekł, że „specyfika działalności wodno-kanalizacyjnej przejawia się w odwrotnej proporcji czynności opodatkowanych w stosunku do niepodlegających VAT. Działalność wodnokanalizacyjna jest bowiem w głównej mierze działalnością gospodarczą, zaś działania podejmowane w innych niż gospodarczy celach mają tu znaczenie marginalne.” Analogiczne stanowiska zostały zaprezentowane w wyroku WSA w Białymstoku z dnia 23 maja 2018 r., sygn. akt I SA/Bk 203/18 czy w wyroku WSA w Rzeszowie z dnia 17 kwietnia 2018 r., o sygn. akt I SA/Rz 198/18.

Zatem w ocenie Wnioskodawcy, Gmina ma prawo do odliczenia podatku naliczonego od wydatków związanych z działalnością Zakładu (działalność wodno-kanalizacyjna) wskazanych we wniosku, za pomocą sposobu określenia przewspółczynnika, o którym mowa w art. 86 ust. 2a ustawy o VAT opartego na kryterium ilościowym, tj. udziale rocznej ilości dostarczanej wody i odebranych ścieków na rzecz zewnętrznych odbiorców (usługi dokumentowane fakturami VAT) w całkowitej rocznej ilości dostarczonej wody i odebranych ścieków na rzecz wszystkich podmiotów (zarówno zewnętrznych, jak i na rzecz własnych jednostek organizacyjnych).

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego jest prawidłowe.

Rozpatrując kwestie zawarte we wniosku w pierwszej kolejności należy wskazać na art. 3 ustawy z dnia 5 września 2016 r. o szczególnych zasadach rozliczeń podatku od towarów i usług oraz dokonywania zwrotu środków publicznych przeznaczonych na realizację projektów finansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub od państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu przez jednostki samorządu terytorialnego (Dz. U. z 2018 r., poz. 280), zgodnie z którym, jednostka samorządu terytorialnego jest obowiązana do podjęcia rozliczania podatku wraz ze wszystkimi jednostkami organizacyjnymi najpóźniej od dnia 1 stycznia 2017 r.

Stosownie zaś do art. 4 ustawy z dnia 5 września 2016 r., jednostka samorządu terytorialnego, której jednostki organizacyjne rozliczały się jako odrębni podatnicy, wstępuje z dniem podjęcia rozliczania podatku wraz ze wszystkimi jednostkami organizacyjnymi we wszystkie przewidziane w przepisach dotyczących podatku prawa i obowiązki jednostek organizacyjnych.

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

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 2020 r., poz. 106, z

późn. zm.). W myśl tego przepisu, 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.

Stosownie do treści 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 cytowanych wyżej przepisów wynika, że prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przysługuje wówczas, gdy zostaną spełnione określone warunki, tzn. odliczenia tego dokonuje zarejestrowany, czynny podatnik podatku od towarów i usług oraz gdy towary i usługi, z których nabyciem podatek został naliczony, są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych. Warunkiem umożliwiającym podatnikowi skorzystanie z prawa do odliczenia podatku naliczonego jest związek zakupów z wykonywanymi czynnościami opodatkowanymi.

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.

Podkreślić należy, że ustawodawca zapewnił 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 niezaistnienia 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.

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 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.

W myśl art. 86 ust. 2c ustawy, przy wyborze sposobu określenia proporcji można wykorzystywać w szczególności następujące dane:

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

Według art. 86 ust. 2d ustawy, w celu obliczenia kwoty podatku naliczonego w przypadku, o którym mowa w ust. 2a, przyjmuje się dane za poprzedni rok podatkowy.

Podatnik rozpoczynający w danym roku podatkowym wykonywanie działalności gospodarczej i działalności innej niż działalność gospodarcza, w celu obliczenia kwoty podatku naliczonego w przypadku, o którym mowa w ust. 2a, przyjmuje dane wyliczone szacunkowo, według prognozy uzgodnionej z naczelnikiem urzędu skarbowego w formie protokołu (art. 86 ust. 2e ustawy).

Stosownie do art. 86 ust. 2f ustawy, przepis ust. 2e stosuje się również, gdy podatnik uzna, że w odniesieniu do wykonywanej przez niego działalności i dokonywanych przez niego nabyć dane za poprzedni rok podatkowy byłyby niereprezentatywne.

Zgodnie z art. 86 ust. 2g ustawy, proporcję określa się procentowo w stosunku rocznym. Proporcję tę zaokrągla się w górę do najbliższej liczby całkowitej. Przepisy art. 90 ust. 5, 6, 9a i 10 stosuje się odpowiednio.

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

Jak stanowi 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.

Na podstawie ww. przepisu art. 86 ust. 22 ustawy zostało wydane rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2015 r. w sprawie sposobu określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników (Dz. U. z 2015 r., poz. 2193 z późn. zm).

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 cyt. rozporządzenia).

W rozporządzeniu tym zostali wskazani podatnicy, do których przepisy w nim zawarte się odnoszą. Wśród wymienionych w rozporządzeniu podmiotów, Minister Finansów wskazał m.in. jednostki samorządu terytorialnego.

W świetle zapisów § 2 pkt 8 rozporządzenia, ilekroć w rozporządzeniu jest mowa o jednostkach organizacyjnych jednostki samorządu terytorialnego – rozumie się przez to:

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

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 jednostek samorządu terytorialnego, nie może być ustalany jeden „całościowy” sposób określenia proporcji dla jednostek samorządu terytorialnego jako osoby prawnej, tylko powinny być ustalane odrębnie sposoby określenia proporcji dla jej poszczególnych jednostek organizacyjnych.

Ww. rozporządzenie wprowadza wzory, według których będą wyznaczane sposoby określenia proporcji, uznane za najbardziej odpowiadające specyfice wykonywanej przez tych podatników działalności i dokonywanych przez nich nabyć.

Zgodnie z § 3 ust. 4 rozporządzenia, jako sposób określenia proporcji uznaje się w przypadku zakładu budżetowego sposób ustalony według wzoru:

$$X = A \times 100/P$$

gdzie poszczególne symbole oznaczają:

X – proporcję określoną procentowo, zaokrągloną w górę do najbliższej liczby całkowitej,

A – roczny obrót z działalności gospodarczej zrealizowany przez zakład budżetowy, stanowiący część rocznego obrotu jednostki samorządu terytorialnego z działalności gospodarczej,

P – przychody wykonane zakładu budżetowego.

Jak wskazuje § 2 pkt 4 rozporządzenia, przez obrót należy rozumieć podstawę opodatkowania, o której mowa w art. 29a, art. 32, art. 119 oraz art. 120 ust. 4 i 5 ustawy, w zakresie:

a) dokonywanych przez podatników:

- odpłatnych dostaw towarów na terytorium kraju,
- odpłatnego świadczenia usług na terytorium kraju,
- eksportu towarów,
- wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów,

b) odpłatnych dostaw towarów lub świadczenia usług poza terytorium kraju, które podlegałyby opodatkowaniu podatkiem gdyby były wykonywane na terytorium kraju.

Stosownie do § 2 pkt 11 rozporządzenia, ilekroć w rozporządzeniu jest mowa o przychodach wykonanych zakładu budżetowego – rozumie się przez to przychody zakładu budżetowego w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, w tym dotacje przekazane temu zakładowi z budżetu jednostki samorządu terytorialnego, pomniejszone o kwoty dotacji, które zostały zwrócone, wynikające ze sprawozdania z wykonania planu finansowego, z których zakład ten pokrywał koszty swojej działalności wykonując przypisane mu zadania jednostki samorządu terytorialnego, z wyjątkiem odsetek od środków na rachunkach bankowych zaliczonych do przychodów z mienia tego zakładu budżetowego oraz odszkodowań należnych temu zakładowi innych niż odszkodowania stanowiące zapłatę, o której mowa w art. 29a ust. 1 ustawy.

Należy zauważyć, że powołany wyżej przepis art. 86 ust. 2a ustawy wprost określa, co stanowi kwotę podatku naliczonego w przypadku nabycia towarów i usług, wykorzystywanych zarówno do celów wykonywanej przez podatnika działalności gospodarczej, jak i do celów innych. Zgodnie z tą normą, 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 wykorzystania na cele osobiste, do których może mieć zastosowanie art. 7 ust. 2 i art. 8 ust. 2 ustawy), w sytuacji gdy przypisanie tych 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.

Podkreślenia wymaga, że dla stwierdzenia, czy działalność lub transakcje stanowią „cele inne niż związane z działalnością gospodarczą” znaczenie ma, czy mieszczą się one w przedmiocie działalności danej jednostki.

Cele prowadzonej działalności gospodarczej należy rozpatrywać w kontekście definicji działalności gospodarczej, określonej w art. 15 ust. 2 i ust. 3 ustawy. W związku z prowadzeniem działalności gospodarczej u podatnika mogą wystąpić działania czy sytuacje, które nie generują opodatkowania podatkiem VAT: „Towarzyszą” one działalności gospodarczej i nie stanowią obok niej odrębnego przedmiotu działalności podatnika. Nie podlegają one opodatkowaniu podatkiem VAT, jednakże ich występowanie nie oznacza, że u podatnika występują czynności wykonywane poza działalnością gospodarczą. Za czynności zrównane z czynnościami wykonywanymi w ramach działalności gospodarczej uznaje się także nieodpłatną dostawę towarów lub nieodpłatne świadczenie usług na cele osobiste, w przypadkach, o których mowa w art. 7 ust. 2 i art. 8 ust. 2 ustawy. Uzasadnia to fakt, że chociaż czynności te z definicji nie mają związku z działalnością gospodarczą, w przypadkach określonych w tych przepisach następuje obowiązek naliczenia VAT. Natomiast przez cele inne rozumie się sferę działalności danego podmiotu niebędącą działalnością gospodarczą w rozumieniu art. 15 ust. 2 i ust. 3 ustawy (przykładowo działalność podmiotu w charakterze organu władzy czy nieodpłatną działalność statutową).

Wyrażoną w art. 86 ust. 1 ustawy, generalną zasadę uprawniającą do odliczenia podatku naliczonego, uzupełniają w sposób techniczno-prawny regulacje zawarte w art. 90 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 (art. 90 ust. 1 ustawy).

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).

W świetle art. 90 ust. 3 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 powołanych powyżej przepisów wynika, że w celu odliczenia podatku naliczonego, w pierwszej kolejności podatnik winien przyporządkować ponoszone wydatki do poszczególnych rodzajów działalności (opodatkowanej podatkiem VAT, zwolnionej i niepodlegającej opodatkowaniu tym podatkiem). W przypadku zakupów bezpośrednio związanych z działalnością opodatkowaną, podatnik, na podstawie art. 86 ust. 1 ustawy, odlicza podatek naliczony w całości. Natomiast w sytuacji, gdy takie przyporządkowanie nie jest możliwe, a wydatki służą zarówno do celów wykonywanej przez podatnika działalności gospodarczej, jak i do celów innych niż działalność

gospodarcza, podatnik winien ustalić proporcję, o której mowa w art. 86 ust. 2a ustawy oraz (w przypadku wystąpienia także czynności zwolnionych od podatku) w art. 90 ust. 2 i 3 ustawy.

W myśl art. 15 ust. 1 ustawy o VAT, 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.

Zgodnie z art. 15 ust. 2 ww. ustawy 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.

Należy zauważyć, że 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.

Oznacza to, że organ będzie uznany za podatnika podatku od towarów i usług w dwóch przypadkach, tj. gdy wykonuje czynności inne niż te, które mieszczą się w ramach jego zadań oraz, gdy wykonuje czynności mieszczące się w ramach jego zadań, ale czyni to na podstawie umów cywilnoprawnych.

W myśl art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2020 r., poz. 713), gmina wykonuje zadania publiczne w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność. Natomiast zgodnie z art. 6 ust. 1 ww. ustawy o samorządzie gminnym, 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. W szczególności zadania własne obejmują sprawy wodociągów i zaopatrzenia w wodę, kanalizacji, usuwania i oczyszczania ścieków komunalnych, utrzymania czystości i porządku oraz urządzeń sanitarnych, wysypisk i unieszkodliwiania odpadów komunalnych, zaopatrzenia w energię elektryczną i ciepłą oraz gaz (art. 7 ust. 1 pkt 3 ww. ustawy o samorządzie gminnym).

W analizowanej sprawie Gmina jest czynnym podatnikiem podatku od towarów i usług. Wnioskodawca realizuje publiczne zadania na podstawie przepisów ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym. Ponadto Gmina prowadzi również działalność zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków za pomocą urządzeń wodociągowych i kanalizacyjnych. W celu wykonywania tychże zadań Gmina powołała zakład budżetowy pod nazwą Zakład Komunalny w Lipianach.

Gmina rozlicza podatek VAT wraz ze wszystkimi jednostkami organizacyjnymi na podstawie ustawy z dnia 5 września 2016 r. o szczególnych zasadach rozliczeń podatku od towarów i usług oraz dokonywania zwrotu środków publicznych przeznaczonych na realizację projektów finansowych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub od państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu przez jednostki samorządu terytorialnego (Dz. U. z 2016 r. poz. 1454 ze zm.; ustawa o centralizacji).

Zakład jako jednostka gminna oraz Gmina ponoszą wydatki związane z utrzymaniem, rozbudową sieci i prowadzeniem działalności w zakresie dostarczania wody oraz odbioru i oczyszczania ścieków. Wydatki były/są dokumentowane fakturami wystawionymi na rzecz Wnioskodawcy. Gmina (działająca poprzez Zakład) świadczy usługi zarówno w zakresie dostawy wody do osób fizycznych, osób prawnych, jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej w szczególności mieszkańców, przedsiębiorców i instytucji z terenu Gminy (tzw. „odbiorcy zewnętrzni”) jak i odprowadzania ścieków od tychże odbiorców zewnętrznych. Ponadto Zakład

usługi te świadczy również na rzecz Urzędu Gminy i pozostałych jednostek budżetowych Gminy (tj. Przedszkole Miejskie w Lipianach, Zespół Szkół w Lipianach, Urząd Miejski w Lipianach oraz Gminny Zakład Komunalny w Lipianach). Działalność wodno-kanalizacyjna będąca przedmiotem zapytania Wnioskodawcy, nie ma bezpośredniego związku z działalnością zwolnioną innych jednostek organizacyjnych, które kalkulują wskaźniki struktury sprzedaży i prewspółczynniki odrębnie od Zakładu.

W przypadku zadań wodno-kanalizacyjnych istnieje możliwość przypisania zarówno wydatków bieżących i inwestycyjnych do działalności opodatkowanej, w związku z tym można dokonać odliczenia należnego VAT na podstawie wskaźnika struktury dostarczonej wody i odebranych ścieków. Wnioskodawca wskazuje zatem na ścisły, bezpośredni związek dokonywanych przez niego nabyć, z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą w ramach dostarczania wody/odprowadzania ścieków, który to zakres można procentowo wyodrębnić.

Gmina dokonuje wyliczenia ilości wody dostarczonej do odbiorców zewnętrznych oraz do odbiorców wewnętrznych poprzez wodomierze mierzące ilości zużytej wody. W przypadku braku wodomierzy (dotyczy odbiorców zewnętrznych) stosuje się normy zużycia wody przewidziane w rozporządzeniu Ministra Infrastruktury z dnia 14 stycznia 2002 r. w sprawie określenia przeciętnych norm zużycia wody.

Gmina wskazuje, że zarówno ilości dostarczanej wody oraz ilości odebranych ścieków dla odbiorców (zewnętrznych i wewnętrznych) ustala się na podstawie odczytu wodomierza głównego (w oparciu o treść art. 27 ust. 5 ustawy z dnia 7 czerwca 2001 r. o zbiorowym zaopatrzeniu w wodę i zbiorowym odprowadzaniu ścieków). W przypadku braku wodomierza głównego ilość ścieków ustala się na podstawie przeciętnych norm zużycia wody. Ponadto urządzenia pomiarowe (wodomierze), przy użyciu których Gmina dokonuje pomiaru dostawy wody/odbioru ścieków, spełniają wymagane warunki techniczne, tj. czy posiadają stosowne atesty, czy są dopuszczone do użytkowania.

Oprócz dostarczania wody do jednostek organizacyjnych Gminy, Zakład dostarcza wodę do celów technologicznych (płukanie sieci wodociągowej - co ma związek z ogólną działalnością wodno-kanalizacyjną i jest z nią bezpośrednio związane) oraz przeciwpożarowych (i w tym zakresie woda nie jest bezpośrednio opomiarowana, ponieważ w przypadku pożaru nie obciąża się uszkodzowanego, co wynika z prawa powszechnie obowiązującego. W tym zakresie straż pożarna realizuje cele nadrzędne - ochrony i ratowania życia i mienia).

Na tle tak przedstawionych okoliczności sprawa Gmina ma wątpliwości dotyczące prawa do odliczenia podatku naliczonego od wydatków związanych z działalnością Zakładu (Infrastruktura wodno-kanalizacyjna) wskazanych we wniosku, za pomocą sposobu określenia prewspółczynnika, o którym mowa w art. 86 ust. 2a ustawy o VAT, opartego na kryterium ilościowym, tj. udziale rocznej ilości dostarczanej wody i odebranych ścieków na rzecz zewnętrznych odbiorców (usługi dokumentowane fakturami VAT) w całkowitej rocznej ilości dostarczonej wody i odebranych ścieków na rzecz wszystkich podmiotów (zarówno zewnętrznych, jak i na rzecz własnych jednostek organizacyjnych).

Jak już wcześniej wskazano, w przypadku, gdy nabywane towary i usługi, wykorzystywane są zarówno do celów wykonywanej działalności gospodarczej, jak i do celów innych niż działalność gospodarcza, w sytuacji gdy przypisanie tych wydatków w całości do działalności gospodarczej nie jest możliwe, podatnik zobowiązany jest 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.

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

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

Sposób określenia proporcji, jak wyżej wskazano, powinien najbardziej odpowiadać specyficie wykonywanej przez podatnika działalności i dokonywanych przez niego nabyć. Oznacza to, że Wnioskodawca zobowiązany jest do wyodrębnienia takiej części podatku naliczonego, którą można przypisać prowadzonej działalności gospodarczej. Warto nadmienić, że zastosowane przez Wnioskodawcę metody, czy też sposoby, na podstawie których dokona on wydzielenia odpowiedniej kwoty podatku naliczonego, muszą odpowiadać wartościom faktycznym i rzeczywistym. Ciężar rzetelnego ustalenia, jaka część podatku naliczonego związana jest z prowadzoną działalnością gospodarczą, a jaka część wykorzystywana jest dla potrzeb innych niż prowadzona działalność gospodarcza, spoczywa zawsze na Wnioskodawcy.

Podkreślić należy, że Wnioskodawca – na podstawie art. 86 ust. 2h ustawy – może zastosować inną metodę niż wskazana w ww. rozporządzeniu tylko i wyłącznie w sytuacji, gdy wybrana przez niego metoda jest bardziej reprezentatywna i tym samym najbardziej odpowiada specyficie wykonywanej działalności. Dokonując wyboru sposobu określenia proporcji, należy w szczególności mieć na uwadze charakter działalności prowadzonej przez jednostkę samorządu terytorialnego.

Jak wskazał Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 19 grudnia 2018 r., sygn. akt I FSK 1448/18: „Skoro sposób określenia proporcji powinien odpowiadać specyficie wykonywanej przez podatnika działalności i dokonywanych przez niego nabyć, to oczywistym jest, że wobec różnorodności zdarzeń gospodarczych nie jest możliwe wskazanie jednego sposobu do zastosowania przez wszystkich podatników. Z tego względu ustawodawca określił w ustawie o VAT jedynie wymagania, którym powinien on czynić zadość, nakreślił cele, jakie za jego pomocą należy osiągnąć. Są one następujące: obniżenie 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, obiektywne odzwierciedlenie części wydatków przypadających odpowiednio na działalność gospodarczą oraz inne cele niż działalność gospodarcza (art. 86 ust. 2b pkt 1 i 2 ustawy o VAT). Konsekwentnie ustawodawca „podpowiedział” jedynie dane, które można wykorzystać, żeby ten cel osiągnąć (art. 86a ust. 2c ustawy o VAT)”.

W wyroku z dnia 26 czerwca 2018 r., sygn. akt I FSK 219/18, Naczelny Sąd Administracyjny podkreślił, że zasadne są racje zmierzające do podważenia adekwatności wzoru z rozporządzenia w odniesieniu do działalności wodno-kanalizacyjnej. Zwrócił w tym kontekście uwagę na to, że przyjęta w rozporządzeniu, akcie wykonawczym, metoda obliczania proporcji według klucza obrotu oparta jest na określonych założeniach. Po pierwsze, rozpatrywanie udziału obrotów w ujęciu globalnym przy uwzględnieniu kategorii dochodu wykonanego (rozporządzenie przyjmuje jedynie zróżnicowanie wzorów w odniesieniu do poszczególnych jednostek organizacyjnych – urzędu, jednostki budżetowej i zakładu budżetowego bez podziału na poszczególne rodzaje działalności) opiera się na założeniu o zasadniczo „niegospodarczym” charakterze działalności podejmowanej przez jednostkę samorządu terytorialnego. Taki wniosek wynikał już z samego uzasadnienia do nowelizacji w zakresie odliczania podatku naliczonego w odniesieniu do towarów i usług wykorzystywanych do celów mieszanych. Propozycja przyjęcia „urzędowego” sposobu rozliczenia dla omawianej kategorii podmiotów była bowiem usprawiedliwiana cechami relewantnymi jednostek samorządu terytorialnego, które z natury rzeczy wykonują działania pozostające poza systemem VAT i w pewnym minimalnym tylko zakresie podejmują działania opodatkowane (zob. uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo zamówień publicznych).

Naczelny Sąd Administracyjny zwrócił uwagę na to, że w przypadku działalności wodno - kanalizacyjnej mamy do czynienia z sytuacją zasadniczo odmienną od powyżej zakładanej. Specyfika tego rodzaju działalności przejawia się w odwrotnej proporcji czynności opodatkowanych w stosunku do niepodlegających VAT. Działalność wodno-kanalizacyjna jest bowiem w głównej mierze działalnością gospodarczą, zaś działania podejmowane w innych niż gospodarczy celach mają tu znaczenie marginalne. Przyznawane w tym obszarze dotacje mają charakter celowy i z uwagi na relację czynności opodatkowanych do nieopodatkowanych nie mogą być przypisane wyłącznie do działań pozostających poza VAT. Nie można dotacji z zasady traktować jako niemającej związku z działalnością gospodarczą, gdyż jest ona celowa i może dotować właśnie tę sferę działalności Gminy (zob. A. Bartosiewicz, Komentarz do art. 86 ustawy o VAT – System Informacji Prawnej LEX). W rezultacie NSA wskazał, że o ile prewspółczynnik proponowany w rozporządzeniu odpowiada charakterowi określonych obszarów działalności Gminy, to nie uwzględnia specyfiki działalności wodno-kanalizacyjnej.

W analizowanej sprawie, Wnioskodawca wskazał przesłanki, świadczące o tym, że wskazany we wniosku sposób obliczenia proporcji w odniesieniu do wydatków związanych z siecią wodnokanalizacyjną jest najbardziej reprezentatywny – najbardziej odpowiada specyfice wykonywanej przez Wnioskodawcę działalności oraz dokonywanych przez niego nabyć. Zdaniem Gminy, w przypadku działalności w zakresie sieci wodociągowo-kanalizacyjnej prewspółczynnik kalkulowany dla Zakładu na podstawie Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2015 r. nie odpowiada specyfice wykonywanej działalności w tym zakresie. Dostarczanie wody i odbiór ścieków to podstawowe zadanie Zakładu. Skala związku dokonywanych nabyć z obsługą podmiotów zewnętrznych jest bliska 100%. Przyjęcie rozwiązania wynikającego z Rozporządzenia sprawia, że pod uwagę należy wziąć wszystkie przychody wykonane Zakładu (z wyłączeniami wskazanymi w treści przedmiotowych przepisów) wynikające ze sprawozdania Rb-30s, podczas gdy dane te pozostają niereprezentatywne i nieobiektywne względem konkretnej działalności Gminy (realizowanej poprzez Zakład). Przy czym wskaźnik obliczony na tej podstawie ma w założeniu odzwierciedlać specyfikę działalności zakładu budżetowego w oparciu o całościową strukturę jego przychodów, tj. z uwzględnieniem sposobu finansowania tego podmiotu. Nie odnosi się on jednak w żadnym wypadku do specyfiki poszczególnych nabyć.

Zdaniem Gminy, ww. proporcja może być reprezentatywna w odniesieniu do wydatków, przykładowo, na utrzymanie budynku siedziby zakładu budżetowego. Odzwierciedla ona w pewien umowny, uśredniony sposób całokształt działalności prowadzonej przez Gminę, z którą dane wydatki mają ogólny związek. Nie jest natomiast uzasadnione stosowanie proporcji z Rozporządzenia w odniesieniu do konkretnego wydatku na Infrastrukturę (działalność wodno-kanalizacyjną), ponieważ możliwe jest bardziej precyzyjne określenie jego związku z działalnością gospodarczą podatnika polegającą na odpłatnym dostarczaniu wody czy oczyszczaniu i odprowadzaniu ścieków wykonywaną na rzecz podmiotów trzecich. Proporcja skalkulowana w sposób zaprezentowany przez Gminę nie jest, przy tym, uzależniona od warunków rynkowych dotyczących cen usług dostarczania wody oraz odprowadzania i oczyszczania ścieków, wynegocjowanych w zawieranych umowach stawek za m³ wody/ścieków, rabatów, zniżek itp. (w przeciwieństwie do kryterium przychodowego).

Gmina wskazuje, że wzory określone w Rozporządzeniu wprowadzają jeden sposób liczenia prewspółczynnika dla wszystkich transakcji dokonywanych przez poszczególne rodzaje jednostek sektora finansów publicznych. W ocenie Gminy, o ile wzory te wydają się adekwatne do wydatków związanych z szeroko pojętą działalnością poszczególnych jednostek organizacyjnych gmin, jak i samych gmin, o tyle nie są one w żaden sposób reprezentatywne dla wydatków, dla których istnieje możliwość ustalenia stopnia wykorzystania do czynności opodatkowanych poniesionych przez Gminę wydatków w tym zakresie na podstawie konkretnego, obiektywnego

kryterium, opartego na ilości dostarczonej wody/odebranych ścieków bądź na skali obrotu kalkulowanego wszak na wskazaniach liczników.

Gmina wskazuje, że stosując prewspółczynnik obliczony względem ilości dostarczonej wody i odebranych ścieków przy pomocy precyzyjnej aparatury tj. wodomierzy, która umożliwia dokładne określenie liczby metrów sześciennych ścieków oraz wody przepływających przez konkretny odcinek Infrastruktury wodnokanalizacyjnej jest w stanie określić ile metrów sześciennych wody zostało wprowadzone do każdego budynku na terenie Gminy oraz ile metrów sześciennych ścieków zostało wyprowadzone z każdego budynku. Pomiar może być dokonany w różnych odcinkach czasowych (miesięcznym, rocznym).

Prewspółczynnik metrażowy obliczony metodologią wskazaną przez Gminę 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. Zastosowanie owego prewspółczynnika pozwala na przypisanie wydatków przypadających odpowiednio na działalność gospodarczą oraz inne cele niż działalność gospodarcza.

Wnioskodawca wyjaśnia, że oprócz dostarczania wody do własnych jednostek Gmina spełnia wymogi ustawowe w zakresie dostarczania wody na cele przeciwpożarowe i technologiczne. Woda zużywana w celach przeciwpożarowych jest wykorzystywana w celach publicznych (ratowniczo-gaśniczych) i w zasadzie służy wszystkim typom działalności Gminy. Pożar lub czynności ratownicze mogą mieć miejsce w każdej sferze publicznej i prywatnej.

Woda do celów technologicznych służy zarówno wykonywanej przez Gminę działalności opodatkowanej VAT, jak i niepodlegającej opodatkowaniu VAT. Zużycie wody do celów technologicznych (np. poprzez płukanie sieci/mycie przepompowni) jest bowiem niezbędne dla realizacji przez Gminę dostaw wody na rzecz wszystkich odbiorców. W odniesieniu do wody wykorzystywanej do celów technologicznych, to woda ta służy m.in. do płukania sieci/mycia przepompowni. Czynności te są niezbędne dla prawidłowego funkcjonowania całości infrastruktury. W konsekwencji, zużycie wody dla celów ppoż i technologicznych służy całej infrastrukturze wodociągowej (tj. jest konieczne do jej poprawnego działania) i jest wykorzystywane zarówno dla dostaw wody dla odbiorców zewnętrznych, jak i dla odbiorców wewnętrznych.

Wnioskodawca wyjaśnia, że woda zużywana w celach technologicznych oraz ppoż nie zwiększa ani licznika, ani mianownika wskazanego współczynnika, gdyż jest ona wykorzystywana do działalności opodatkowanej VAT dokładnie w takim stopniu jaki odpowiada udziałowi wody zużytej na cele opodatkowane VAT w sumie zużycia na cele opodatkowane i nieopodatkowane VAT.

Analizując przedstawione okoliczności sprawy na tle zacytowanych przepisów prawa, należy stwierdzić, że przedstawiony przez Gminę sposób określenia proporcji w tym konkretnym przypadku może zostać uznany za najbardziej odpowiadający specyfice wykonywanej przez nią działalności i dokonywanych nabyć. Mając bowiem na uwadze wyjaśnienia Gminy oraz przedstawiony sposób wyliczenia proporcji dotyczącej wydatków związanych z infrastrukturą wodno-kanalizacyjną, stwierdzić należy, że zapewnia on 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. Zaprezentowany przez Gminę sposób obliczenia współczynnika pozwala na obiektywne ustalenie proporcji między wykonywaną działalnością gospodarczą i czynnościami wykonywanymi w działalności innej niż gospodarcza w oparciu o wskaźnik wyliczony na podstawie faktycznego zużycia wody oraz ilości odebranych ścieków wynikający z wyliczenia stosunku sprzedaży wody i odbioru ścieków opodatkowanych podatkiem VAT, do całej sprzedaży wody i odbioru ścieków opodatkowanej i niepodlegającej opodatkowaniu.

Wskazany sposób odzwierciedla, w jakim stopniu Gmina wykorzystuje infrastrukturę wodno-kanalizacyjną do działalności gospodarczej, a w jakim do działalności innej niż gospodarcza. Gmina dokonuje pomiaru dostawy wody oraz odbioru ścieków do/od poszczególnych odbiorców za pomocą wodomierzy, które umożliwiają dokładny pomiar dostawy wody/odbioru ścieków. W przypadku braku wodomierzy (dotyczy odbiorców zewnętrznych) stosuje się normy zużycia przewidziane w rozporządzeniu Ministra Infrastruktury z dnia 14 stycznia 2002 r. w sprawie określenia przeciętnych norm zużycia wody.

Metoda wskazana przez Gminę daje możliwość obiektywnego i najbardziej rzetelnego wyodrębnienia części wydatków faktycznie przypadających odpowiednio na każdy rodzaj działalności, do wykonywania której infrastruktura wodno-kanalizacyjna jest wykorzystywana. W świetle powyższych okoliczności oraz wyjaśnień Gminy proponowany przez nią sposób określenia proporcji oparty na kryterium ilościowym może być uznany za najbardziej odpowiadający specyfice wykonywanej przez Gminę działalności i dokonywanych przez nią nabyć.

Mając na uwadze wyjaśnienia Gminy oraz przedstawiony opis sprawy należy stwierdzić, że Gmina ma prawo do odliczenia podatku naliczonego od ponoszonych wydatków inwestycyjnych oraz bieżących związanych z działalnością Zakładu (Infrastrukturą wodno-kanalizacyjną) za pomocą sposobu określenia proporcji, o którym mowa w art. 86 ust. 2a ustawy, opartego na kryterium udziału rocznej ilości dostarczonej wody oraz odebranych ścieków na rzecz zewnętrznych odbiorców (dokumentowanej fakturami VAT) w całkowitej rocznej ilości dostarczonej wody i odebranych ścieków na rzecz wszystkich podmiotów (zarówno zewnętrznych, jak i na rzecz własnych jednostek Gminy). Prawo do odliczenia podatku VAT przysługuje pod warunkiem niezastąpienia przesłanek negatywnych, określonych w art. 88 ustawy.

Tym samym, stanowisko Wnioskodawcy należy uznać za **prawidłowe**.

Jednocześnie podkreślić należy, że Organ wydając interpretację przepisów prawa podatkowego na podstawie art. 14b § 1 Ordynacji podatkowej nie prowadzi postępowania podatkowego w rozumieniu tej ustawy. Niniejsza interpretacja indywidualna ogranicza się wyłącznie do udzielenia informacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego w okolicznościach stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego podanego przez Wnioskodawcę. Tut. Organ informuje, że nie jest właściwy do przeprowadzenia postępowania dowodowego, które w przedmiotowej sprawie umożliwiłoby weryfikację opisanego stanu faktycznego. Zatem w przypadku stwierdzenia w toku postępowania podatkowego stanu faktycznego odmiennego od przedstawionego we wniosku, tj. jeśli w wyniku zebranego materiału dowodowego organ podatkowy stwierdzi, że zastosowany sposób określenia proporcji nie odpowiada najbardziej specyficznie działalności, to interpretacja nie wywołuje skutków podatkowoprawnych.

Zaznaczenia wymaga, że Organ podatkowy jest ściśle związany przedstawionym we wniosku stanem faktycznym/zdarzeniem przyszłym. Wnioskodawca ponosi ryzyko związane z ewentualnym błędnym lub nieprecyzyjnym przedstawieniem we wniosku opisu stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego. Interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawnopodatkowe tylko wtedy, gdy rzeczywisty stan faktyczny sprawy będącej przedmiotem interpretacji będzie się pokrywał z opisem stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego podanym przez Wnioskodawcę w złożonym wniosku. W przypadku zmiany któregokolwiek elementu przedstawionego we wniosku opisu sprawy, udzielona odpowiedź traci swą aktualność.

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

Zgodnie z art. 14na § 1 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;
- 3) z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

Przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli korzyść podatkowa, stwierdzona w decyzjach wymienionych w § 1, jest skutkiem zastosowania się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej, interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych (art. 14na § 2 Ordynacji podatkowej).

Powyższe unormowania należy odczytywać łącznie z przepisami art. 33 ustawy z 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2018 r., poz. 2193 z późn. zm.), wprowadzającymi regulacje intertemporalne.

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 Szczecinie, ul. Staromłyńska 10, 70-561 Szczecin, za pośrednictwem organu, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania jest przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. z 2019 r., poz. 2325 z późn. 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).

Skargę wnosi się w dwóch egzemplarzach (art. 47 § 1 ww. ustawy) na adres: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Teodora Sixta 17, 43-300 Bielsko-Biała lub drogą elektroniczną na adres Elektronicznej Skrzynki Podawczej Krajowej Informacji Skarbowej na platformie ePUAP: /KIS/SkrytkaESP. W przypadku pism i załączników wnoszonych w formie dokumentu elektronicznego odpisów nie dołącza się (art. 47 § 3 ww. ustawy). W przypadku wnoszenia skargi w okresie obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego i stanu epidemii jako najwłaściwszy proponuje się kontakt z wykorzystaniem systemu teleinformatycznego ePUAP.

Jednocześnie, zgodnie z 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.

z up. Dyrektora
Krajowej Informacji Skarbowej
Leszek Stępniewski
Zastępca Dyrektora
Krajowej Informacji Skarbowej
kierujący Delegaturą w Płocku

Leszek Stępniewski
Elektronicznie podpisany przez
Leszek Stępniewski
Data: 2020.06.29 10:03:07 +02'00'

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 Urzędu Skarbowego w Pyrzycach;
- 3) Naczelnik Zachodniopomorskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Szczecinie;
- 4) aa.