

I SA/Łd 792/12 - Wyrok

Data orzeczenia	2012-09-05
Data wpływu	2012-07-09
Sąd	Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi
Sędziowie	- - Cezary Koziński Tomasz Adamczyk /sprawozdawca/ Wiktor Jarzębowski /przewodniczący/
Symbol z opisem	6110 Podatek od towarów i usług 6560
Hasła tematyczne	Podatek od towarów i usług Interpretacje podatkowe
Skarżony organ	Dyrektor Izby Skarbowej
Treść wyniku	Uchylono zaskarżoną interpretację
Powołane przepisy	Dz.U. 2011 nr 73 poz 392; par. 13 ust. 1 pkt 12; Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 kwietnia 2011 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług Dz.U. 2011 nr 177 poz 1054; art. 15 ust. 6; Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług - tekst jednolity

Sentencja

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi – Wydział I w składzie następującym:
Przewodniczący: Sędzia NSA Wiktor Jarzębowski Sędziowie: Sędzia WSA Cezary Koziński
Sędzia WSA Tomasz Adamczyk (spr.) Protokolant: Szymon Chrostek po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 5 września 2012 r. sprawy ze skargi Miasta Ł. - Zarządu Dróg i Transportu w Ł. na interpretację Ministra Finansów z dnia [...] nr [...] w przedmiocie przepisów prawa podatkowego w sprawie podatku od towarów i usług 1. uchyla zaskarżoną interpretację; 2. zasądza od Dyrektora Izby Skarbowej w Ł. działającego z upoważnienia Ministra Finansów na rzecz Miasta Ł. - Zarządu Dróg i Transportu w Ł. kwotę 440 (czterysta czterdzieści) złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego.

Uzasadnienie

Zaskarżoną interpretacją z [...] r. nr [...] Dyrektor Izby Skarbowej w Ł. działając w imieniu Ministra Finansów stwierdził, że stanowisko Miasta Ł. – Zarządu Dróg i Transportu w Ł. przedstawione we wniosku o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług, jest nieprawidłowe.

W przedmiotowym wniosku został przedstawiony następujący stan faktyczny.

Z dniem 1 marca 2011 r. weszła w życie ustawa z dnia 16 grudnia 2010 r. o publicznym transporcie zbiorowym (Dz. U. z 2011 r. Nr 5, poz. 13). Zgodnie z art. 16 ustawy, za korzystanie przez operatora i przewoźnika z przystanków komunikacyjnych, których właścicielem lub zarządzającym jest jednostka samorządu terytorialnego, mogą być pobierane opłaty. Stawka opłaty jest ustalana w drodze uchwały podjętej przez właściwy organ danej jednostki samorządu terytorialnego (w tym przypadku przez Radę Miejską). Ustawodawca nie określił czy opłatę nakłada się na podstawie decyzji administracyjnej, czy też podstawą pobierania opłaty jest umnowa zawarta z przewoźnikiem (operatorem).

Ustawodawca nie określił też, czy opłatę egzekwuje się w postępowaniu administracyjnym czy też cywilnym.

Wnioskodawca przygotowuje projekt uchwały Rady Miejskiej w sprawie ustalenia stawki opłaty za korzystanie przez operatora i przewoźnika z przystanków komunikacyjnych, których

właścicielem albo zarządzającym jest Miasto Ł..

Zgodnie z przyjętymi w projekcie uchwały założeniami, po jej wejściu w życie, pobierana będzie opłata za korzystanie z przystanków komunikacyjnych. Opłaty za korzystanie z przystanków, zgodnie z art. 16 ust. 7 ustawy o publicznym transporcie zbiorowym, stanowią dochód właściwej jednostki samorządu terytorialnego z przeznaczeniem na utrzymanie przystanków oraz realizację zadań określonych w art. 18 ustawy. Przedmiotowe opłaty zgodnie z projektem uchwały będzie pobierał Zarząd Dróg i Transportu w Ł., na podstawie upoważnienia zawartego w przedmiotowej uchwale.

Pobór powyższych opłat będzie odbywał się na podstawie wezwania do zapłaty, natomiast wielkość opłaty stanowić będzie iloczyn stawki za jednokrotne zatrzymanie się na przystanku i ilości zatrzymań przewidzianych w rozkładzie jazdy uzgadnianym z przewoźnikiem. Egzekucja powyższych opłat odbywać się będzie w trybie egzekucji w administracji.

Opłaty za korzystanie przez operatora i przewoźników z przystanków zlokalizowanych na drogach gminnych na terenie Miasta Ł. pobierane będą na podstawie art. 16 ust. 4 ustawy z dnia 16 grudnia 2010 roku o publicznym transporcie zbiorowym (Dz. U. z 2011 r. Nr 5, poz. 13) i projektowanej uchwały rady miejskiej w sprawie ustalenia stawki opłaty za korzystanie przez operatora i przewoźnika z przystanków komunikacyjnych, których właścicielem albo zarządzającym jest Miasto Ł..

W uzupełnieniu wniosku Zainteresowany wskazał, że jest czynnym zarejestrowanym podatnikiem podatku VAT i stanowi jednostkę budżetową Gminy, do kompetencji której zostały przekazane do realizacji zadania w zakresie organizacji transportu lokalnego. W związku z tym ZDiT nie otrzymuje wynagrodzenia za pobieranie opłat, a jedynie pobiera opłaty.

Pobrane opłaty będą przeznaczone na utrzymanie przystanków oraz na budowę, przebudowę i remont:

1. Przystanków komunikacyjnych oraz dworców, których właścicielem lub zarządzającym jest gmina;
2. Wiat przystankowych lub innych budynków służących pasażerom, posadowionych na miejscu przeznaczonym do wsiadania i wysiadania pasażerów lub przylegających do tego miejsca, usytuowanych w pasie drogowym dróg publicznych bez względu na kategorię tych dróg.

Środki finansowe za ww. opłaty będą wpływały na konto ZDiT i będą odprowadzane do Gminy. Podstawą do korzystania z przystanków przez przewoźników i operatora będzie zgoda, natomiast pobór opłat będzie odbywał się poprzez wezwanie do zapłaty.

W związku z powyższym zadano następujące pytania.

1. Czy pobierający opłaty za korzystanie z przystanków komunikacyjnych - Zarząd Dróg i Transportu w Ł. - jest podatnikiem podatku VAT, czy też nie uznaje się go za podatnika podatku VAT (art. 15 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług)?
2. Czy czynność poboru opłat za korzystanie z przystanków komunikacyjnych objęta jest zwolnieniem przewidzianym w § 13 ust. 1 pkt 12 rozporządzenia z dnia 4 kwietnia 2011 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług?

Zdaniem Wnioskodawcy, przepis art. 16 ust. 1 ustawy stanowi, iż w transporcie drogowym za

korzystanie przez operatora i przewoźnika z przystanków komunikacyjnych lub dworców mogą być pobierane opłaty. Natomiast w ust. 4 tego artykułu została ustalona zasada, iż w sytuacji, gdy przystanki lub dworce są własnością lub w zarządzie jednostki samorządu terytorialnego za korzystanie przez operatora i przewoźnika z przystanków komunikacyjnych lub dworców mogą być pobierane opłaty.

Stawka opłaty jest ustalana w drodze uchwały podjętej przez właściwy organ danej jednostki samorządu terytorialnego, z uwzględnieniem niedyskryminujących zasad. W uzasadnieniu do projektu ustawy o publicznym transporcie zbiorowym zostało wyjaśnione, iż możliwość nałożenia omawianej opłaty uzasadniona jest tym, że zarówno operatorzy jak i przewoźnicy wykonujący publiczny transport zbiorowy i korzystający przy tym z przystanków lub dworców będących własnością lub w zarządzie jednostki samorządu terytorialnego, partycypowali w kosztach związanych m.in. z korzystaniem z infrastruktury transportowej, z utrzymaniem przystanków lub dworców w należytych stanie, co związane jest z ich sprzątnięciem, konserwacją, odnawianiem, itp. (...) W odniesieniu do powyżej wskazanych przystanków komunikacyjnych należy zauważyć, że są one usytuowane przy drogach publicznych niezależnie od ich kategorii (droga gminna, powiatowa, wojewódzka czy krajowa) i służą zaspokajaniu potrzeb społeczności lokalnej (gminy) korzystającej ze środków transportu publicznego. Opisany powyżej sposób wprowadzenia opłaty w odniesieniu do tej kategorii przystanków, jak również określenie w art. 16 ust. 5 ustawy maksymalnej jej wysokości wskazuje, iż ma ona charakter opłaty administracyjnej. Tym bardziej, że w art. 16 w ust. 7 stwierdza się, że opłaty, o których mowa w art. 16 ust. 4, stanowią dochód właściwej jednostki samorządu terytorialnego, z przeznaczeniem na:

1. utrzymanie przystanków komunikacyjnych oraz dworców, o których mowa w ust. 4, oraz
2. realizację zadań określonych w art. 18 - w przypadku gdy organizatorem jest gmina czyli na budowę, przebudowa i remont:

- przystanków komunikacyjnych oraz dworców, których właścicielem lub zarządzającym jest gmina;

- wiat przystankowych lub innych budynków służących pasażerom, posadowionych na miejscu przeznaczonym do wsiadania i wysiadania pasażerów lub przylegających do tego miejsca, usytuowanych w pasie drogowym dróg publicznych bez względu na kategorię tych dróg.

Przedmiotowa opłata wprowadzana jest uchwałą rady miejskiej, do kompetencji której należy ustalenie jej wysokości w kwocie nieprzekraczającej górnej granicy określonej w ustawie o publicznym transporcie zbiorowym. Ustalenie i nałożenie przedmiotowej opłaty wiąże się z wykonywaniem określonego władztwa przez wskazane organy administracji publicznej.

Podstawą nałożenia tej opłaty jest przepis prawa miejscowego - Uchwała Rady Miejskiej - którego uchwalenie leży w zakresie uprawnień organów administracji publicznej. Wskazane przepisy są określone na tyle dokładnie, że z samej treści przepisów prawa da się ustalić zarówno osobę (podmiot), na której obowiązek spoczywa, jak i jego treść. Oznacza to więc, że zgodnie z art. 2 § 1 pkt 1 w związku z art. 3 ust. 1 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji taką opłatę należy kwalifikować jako opłatę administracyjną wynikającą z przepisu prawa. Ponadto, ustalona w ten sposób opłata stanowi dochód własny jednostki samorządu terytorialnego przeznaczony na utrzymanie, budowę, rozbudowę przystanków komunikacyjnych i dworców. Dodatkowo ustawodawca odróżnia zasady ustalenia opłaty za korzystanie z przystanków, gdy umieszczone są na terenach stanowiących własność jednostki samorządu terytorialnego od sytuacji, gdy umieszczone są na terenach stanowiących własność innych podmiotów niż jednostka samorządu terytorialnego. Powyższa argumentacja

uzasadnia pogląd, iż opłata za korzystanie przez operatora i przewoźnika z przystanków komunikacyjnych lub dworców położonych na terenach stanowiących własność lub będących w zarządzie jednostki samorządu terytorialnego, ma charakter opłaty administracyjnej podlegającej przepisom prawa administracyjnego, w tym egzekucji w administracji.

Mając na uwadze przedstawioną argumentację prawną w zakresie charakteru prawnego opłaty za korzystanie przez operatora i przewoźnika z przystanków komunikacyjnych lub dworców położonych na terenach stanowiących własność lub będących w zarządzie jednostki samorządu terytorialnego w ocenie Wnioskodawcy podmiot pobierający tą opłatę nie jest podatnikiem podatku od towarów i usług. Zgodnie bowiem z art. 15 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług nie uznaje się za podatnika organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych. Z powyższej definicji wynika zatem, że organy oraz urzędy administracji publicznej wówczas działają w charakterze podatników, gdy:

- wykonują czynności inne niż te, które mieszczą się w ramach ich zadań,
- wykonują czynności mieszczące się w ramach ich zadań, ale czynią to na podstawie umów cywilnoprawnych.

W przedmiotowej sprawie Zarząd Dróg i Transportu w Ł. (ZDiT) stanowi jednostkę budżetową Miasta Ł., wykonującą w imieniu i na rzecz Prezydenta Miasta funkcje zarządcy drogi, przedmiotowe opłaty stanowią dochód własny gminy i przeznaczone są na realizację zadań własnych gminy w zakresie budowy, modernizacji, utrzymania przystanków komunikacyjnych i dworców. Pobór opłat następować ma na podstawie Uchwały Rady Miejskiej określającej, wysokość tej opłaty, podmiot upoważniony do jej poboru, tryb poboru tej opłaty oraz zasady korzystania z przystanków i dworców położonych na terenach stanowiących własność lub będących w zarządzie Miasta Ł.. Charakter i zakres działania ZDiT wskazują, iż wykonywać będzie ta jednostka czynności, które mieszczą się w granicach zadań własnych gminy i realizuje je na podstawie aktu prawa miejscowego - Uchwały Rady Miejskiej - a nie na podstawie umów cywilnoprawnych zawartych z przewoźnikami. Wobec powyższego ZDiT nie będzie podatnikiem podatku VAT w tym zakresie.

Z uwagi na fakt, iż przedmiotowa opłata pobierana jest na podstawie aktu prawa miejscowego, uznać należy, iż stosuje się tu zwolnienie przewidziane w § 13 ust. 1 pkt 12 rozporządzenia z dnia 4 kwietnia 2011 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług. Zgodnie bowiem z tym przepisem zwalnia się od podatku czynności związane z wykonywaniem zadań publicznych nałożonych odrębnymi przepisami, wykonywane w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność przez jednostki samorządu terytorialnego, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych.

Uznając stanowisko wnioskodawcy za nieprawidłowe, organ podatkowy stwierdził przede wszystkim, że czynności dokonywane przez Wnioskodawcę, polegające na umożliwieniu przewoźnikom korzystania z przystanków komunikacyjnych, za co pobierane są opłaty, o których mowa w art. 16 ust. 4 ustawy o publicznym transporcie drogowym, spełniają przesłanki uznania tych czynności za odpłatne świadczenie usług, gdyż do ponoszenia opłat zobowiązany będzie korzystający z przystanków komunikacyjnych w wysokości ustalonej przez Radę Miasta.

W przedmiotowej sprawie mamy więc do czynienia z odpłatnym świadczeniem usług, podlegającym opodatkowaniu na ogólnych zasadach określonych w ww. przepisach ustawy o podatku od towarów i usług.

Zaznaczenia wymaga, jak podkreślił organ interpretujący, iż Wnioskodawca jest Zarządem Transportu Miejskiego, będącym odrębnym od Miasta podmiotem, zatem nie jest adresatem normy prawnej zawartej w art. 15 ust. 6 ustawy, w myśl której 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. Wnioskodawca nie jest też adresatem normy prawnej zawartej w § 13 ust. 1 pkt 12 cyt. rozporządzenia. Przepis ten zwalnia bowiem od podatku czynności związane z wykonywaniem zadań publicznych nałożonych odrębnymi przepisami, wykonywane w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność przez jednostki samorządu terytorialnego, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych.

Reasumując organ udzielający interpretacji wskazał, że Wnioskodawca w zakresie poboru opłat za korzystanie z przystanków nie działa w tym zakresie jako organ władzy publicznej lub urząd obsługujący organ władzy publicznej i tym samym przewidziane w art. 15 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług wyłączenie z kategorii podatników nie znajduje w opisanym zdarzeniu przyszłym uzasadnienia. Ponadto Wnioskodawca w zakresie ww. czynności nie korzysta również ze zwolnienia z opodatkowania na podstawie § 13 ust. 1 pkt 12 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług.

W skardze do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi Miasto Ł. – Zarząd Dróg i Transportu w Ł. wniósł o uchylenie ww. interpretacji oraz zasądzenie kosztów postępowania wg norm prawem przypisanych, podnosząc zarzut naruszenia przepisów prawa materialnego w szczególności:

art. 15 ust. 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług poprzez jego niezastosowanie i uznanie, iż w zakresie poboru opłat za korzystanie z przystanków Miasto Ł. - Zarząd Dróg i Transportu w Ł. nie działa jako organ władzy publicznej, co oznacza, że nie ma tu zastosowania wyłączenie przewidziane w art. 15 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług;

§ 13 ust. 1 pkt 12 rozporządzenia z dnia 4 kwietnia 2011 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług przez uznanie, że czynność poboru opłat za korzystanie z przystanków komunikacyjnych nie objęta jest przedmiotowym zwolnieniem.

W uzasadnieniu skargi Skarżący wskazał, że wzajemne funkcjonalne powiązanie przepisów ustawy o publicznym transporcie zbiorowym z ustawą o samorządzie gminnym, pozwala na uznanie, iż gmina, w zakresie w jakim realizuje swoje zadania z zakresu władzy publicznej, będzie spełniała obie przesłanki w art. 15 ust. 6 ustawy o VAT. Niewątpliwie, zdaniem Skarżącego, ustalanie i pobieranie opłat (a więc danin publicznych) za korzystanie z przystanków komunikacyjnych jest formą władztwa publicznego.

Z kolei charakter i zakres działania ZDiT wskazują, że wykonywać będzie ta jednostka czynności, które mieszczą się w granicach zadań własnych gminy i realizuje je na podstawie aktu prawa miejscowego - uchwały rady miejskiej - a nie na podstawie umów cywilnoprawnych zawartych z przewoźnikami, tym samym działa w imieniu organizatora transportu publicznego. Stąd też ZDiT w Ł., który wykonuje te czynności jako organ władzy publicznej, nie może zostać uznany za podatnika podatku od towarów i usług. Opłata za korzystanie przez operatora i przewoźnika z przystanków komunikacyjnych lub dworców, których właścicielem albo zarządzającym jest jednostka samorządu terytorialnego, pobierana przez Skarżącego, nie podlega zatem przepisom ustawy o podatku od towarów i usług.

Zdaniem Skarżącego, z uwagi na fakt, iż przedmiotowa opłata pobierana jest na podstawie aktu prawa miejscowego, należy uznać, iż stosuje się tu zwolnienie przewidziane w § 13 ust. 1 pkt 12 rozporządzenia w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług.

W odpowiedzi na skargę Dyrektor Izby Skarbowej w Ł. wniósł o jej oddalenie.

Wojewódzki Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Kontrola działalności administracji publicznej obejmuje orzekanie w sprawach skarg na pisemne interpretacje przepisów prawa podatkowego wydawane w indywidualnych sprawach (art. 3 § 1 pkt 4a p.p.s.a.). Przedmiotem kontroli sądu administracyjnego będą zarówno elementy formalne wydanej interpretacji indywidualnej, jak i wyrażone w niej stanowisko merytoryczne, przy czym należy podnieść, że specyfika postępowania w sprawie wydania pisemnej interpretacji polega między innymi na tym, iż organ podatkowy rozpatruje sprawę tylko i wyłącznie w ramach stanu faktycznego przedstawionego przez wnioskodawcę oraz wyrażonej przez niego oceny prawnej (stanowisko podatnika). W stosunku do okoliczności przedstawionych we wniosku organ wyraża swoje stanowisko, które musi być jednak ustosunkowaniem się do poglądu (stanowiska) prezentowanego w danej sprawie przez wnioskodawcę (art. 14b § 3 i art. 14c § 1 Ordynacji podatkowej).

Skarga jest usprawiedliwiona.

Punktem wyjścia rozważań o niezasadności stanowiska organu jest jego konstatacja, że wnioskodawca w zakresie poboru opłat za korzystanie z przystanków nie działa jako organ władzy publicznej lub urząd obsługujący organ władzy publicznej i tym samym przewidziane w art. 15 ust 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tj. DzU. z 2011 nr 177 poz. 1054 ze zm. – dalej w skrócie "VAT") wyłączenie z kategorii podatników nie znajduje w opisanym zdarzeniu przyszłym uzasadnienia. Dzieje się tak dlatego jak twierdzi organ, iż wnioskodawca jest Zarządem Transportu Miejskiego, odrębnym od Miasta podmiotem a zatem nie jest adresatem normy prawnej zawartej w art. 15 ust 6 VAT.

Tym samym istota problemu sprowadza się do ustalenia, czy wnioskodawca jako jednostka budżetowa powołana uchwałą Rady Miejskiej w Ł. z dnia [...]r., co jawi się jako fakt bezsporny, realizująca zadania w zakresie pobierania opłaty za korzystanie z przystanków komunikacyjnych jest organem władzy publicznej.

Zgodnie z art. 15 ust 6 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 powołane, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnych. Przepis art. 15 ust 6 VAT jest implementacją art. 4 ust 5 VI Dyrektywy, jest zgodny z art. 13 ust 1 Dyrektywy Rady 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zgodnie z którym krajowe, regionalne i lokalne organy władzy oraz inne podmioty prawa publicznego nie są uważane za podatników w związku z działalnością, którą podejmują lub transakcjami, których dokonują jako organ władzy publicznej, nawet jeśli pobierają należności, opłaty, składki lub płatności w związku z takimi działaniami lub transakcjami. Wykładnia przepisu krajowego winna być zgodna z celami dyrektywy. Na te okoliczności zasadnie zwrócił uwagę interpretujący. Dokonując wykładni art. 4(5) VI Dyrektywy, w jednym z orzeczeń ETS wskazał, iż aby zasada traktowania danego podmiotu jako niepodatnika miała zastosowanie, konieczne jest spełnienie dwóch warunków - czynności muszą być wykonywane przez organ podlegający prawu publicznemu oraz muszą być wykonywane przez ten organ działający w charakterze

organu władzy publicznej. Chodzi tu zatem o tego rodzaju działalność, jaką prowadzą organy podlegające prawu publicznemu na mocy szczególnego reżimu prawnego, mającego do nich zastosowanie. Nie obejmuje ona natomiast działalności prowadzonej przez nie w takich samych warunkach prawnych jak mających zastosowanie do podmiotów prywatnych. Jedynym kryterium pozwalającym na odróżnienie tych dwóch rodzajów działalności jest sposób ich traktowania przez prawo poszczególnych państw członkowskich (wyrok ETS z dnia 17 października 1989r. w połączonych sprawach 231/87 i 129/88 Ufficio distrettuale delle imposte di Fiorenzuola d'Arda i In. V. Comune di Carpaneto Piacentino i In).

Odkodowanie pojęcia organu władzy publicznej staje się zatem istotnym elementem oceny zasadności wydanej interpretacji.

Według 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 ustawy podatku od towarów i usług działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody, również wówczas, gdy czynność została wykonana jednorazowo w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonywania czynności w sposób częstotliwy.

Jak wynika z brzmienia cytowanych przepisów ustawy o VAT (art. 15 ust 1 i ust 2 w zw. z ust 6) wyłączenie organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy z kategorii podatników, o którym mowa we wskazanych przepisach ma charakter wyłączenia podmiotowo-przedmiotowego.

Ustawa o podatku od towarów i usług nie definiuje pojęcia organu władzy publicznej jak i urzędów obsługujących te organy odwołując się jedynie do odrębnych przepisów nakładających obowiązek realizacji zadań o charakterze publicznym na te organy. Jak słusznie zauważa skarżący Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 4 grudnia 2001 r. sygn. akt SK 18/00 pojęciem "władzy publicznej" w rozumieniu art. 77 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, póź. 483) obejmuje wszystkie władze w sensie konstytucyjnym - ustawodawczą, wykonawczą i sędziowską. Z kolei w uzasadnieniu wyroku z dnia 25 maja 2011 r. (I FSK 761/09) Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, które podmioty mogą zostać uznane za organy władzy publicznej: "w Konstytucji RP termin "organ władzy publicznej" można odnaleźć w art. 7, 163, 228, 238 oraz 239. Poza tym nie można zapominać, że ustrojodawca posługuje się również pojęciem szeroko rozumianego "władztwa publicznego". Jednakże wyrażen tych nigdzie nie definiuje. (...) choć Konstytucja nie zawiera wprost definicji organu władzy publicznej, to jednak z jej treści da się wywieść, że jednostki samorządu terytorialnego takie władztwo sprawują. Wyrazem tego stanowiska są np. regulacje art. 16 ust 2 Konstytucji, w którym przyjęto, że "Samorząd terytorialny uczestniczy w sprawowaniu władzy publicznej. Przysługującą mu w ramach ustaw istotną część zadań publicznych samorząd wykonuje w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność", z kolei w art. 163 wskazano, że "samorząd terytorialny wykonuje zadania publiczne nie zastrzeżone przez Konstytucję lub ustawy dla organów innych władz publicznych". Powyższe wprost dowodzi, że ustrojodawca powierzył samorządowi terytorialnemu wykonywanie zadań administracji publicznej niezastrzeżonych do kompetencji innych organów władzy państwowej. W działaniach tych organy samorządu mogą korzystać ze środków prawnych o charakterze władczym, właściwych władzy państwowej (por. W. Skrzydło, Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, Zakamycze, 2002). Przenosząc powyższe na grunt rozpoznawanej sprawy odwołać się należy do uregulowań ustawy o publicznym transporcie drogowym z 16 grudnia 2010 r. cytowanej wcześniej. Zgodnie z art. 7 ust. 1 pkt. 1 tej ustawy organizatorem publicznego transportu zbiorowego, zwanym dalej "organizatorem", właściwym ze względu na

obszar działania lub zasięg przewozów, jest gmina na linii komunikacyjnej albo sieci komunikacyjnej w gminnych przewozach pasażerskich a także gmina, której powierzono zadanie organizacji publicznego transportu zbiorowego na mocy porozumienia między gminami - na linii komunikacyjnej albo sieci komunikacyjnej w gminnych przewozach pasażerskich, na obszarze gmin, które zawarły porozumienie. Z kolei art. 7 ust. 4 ustawy o publicznym transporcie zbiorowym stanowi, że określone w ustawie zadania organizatora, o którym mowa w ust. 1 pkt 1-5, wykonuje, w przypadku gminy - wójt, burmistrz albo prezydent miasta. Ponadto, zgodnie z art. 7 ust 1 ustawy o samorządzie gminnym z 8.03.1990 r. (tj. Dz.U.z 2001 r, nr 142, poz.1591 ze zm.) zaspokajanie zbiorowych potrzeb wspólnoty należy do zadań własnych gminy. W szczególności zadania własne obejmują sprawy lokalnego transportu zbiorowego. Wzajemne funkcjonalne powiązanie powyższych przepisów pozwala na uznanie, że gmina, w zakresie w jakim realizuje swoje zadania z zakresu władzy publicznej, będzie spełniała obie przesłanki opisane w art. 15 ust 6 ustawy o VAT. Niewątpliwie ustalanie i pobieranie opłat (a więc danin publicznych) za korzystanie z przestanków komunikacyjnych jest formą sprawowania władztwa publicznego. Z treści wydanej interpretacji wynika, że nie jest kwestionowany charakter opłaty jako świadczenia o charakterze publicznoprawnym. W tym miejscu zasadnym jest zauważyć istniejące podobieństwo pomiędzy przedmiotową opłatą a opłatą pobieraną za parkowanie, która była analizowana w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 10 grudnia 2002 r. sygn. P 6/02, w którym tenże Trybunał wskazał, że opłaty pobierane są w związku z wyraźnie wskazanymi usługami i czynnościami organów państwowych lub samorządowych, dokonywane w interesie konkretnych podmiotów. Stanowią zatem swoistą zapłatę za uzyskanie zindywidualizowanego świadczenia oferowanego przez podmiot prawa publicznego. Oprócz tego, że są świadczeniami odpłatnymi są także - jak podatki - świadczeniami pieniężnymi, powszechnymi, bezzwrotnymi, ustalonymi jednostronnie przez państwo. Z tej racji, że są jedną z form pozyskiwania dochodów budżetu państwa lub budżetów samorządu terytorialnego, powinny być odprowadzane, o ile regulacje szczególne nie stanowią inaczej, do budżetów jednostek samorządowych. Jako dochody publiczne, przymusowe mogą być pobrane w drodze egzekucji administracyjnej. Opłaty publiczne pobierane są zawsze w związku z określonym, konkretnym działaniem organów państwa (samorządu terytorialnego). Jeżeli opłata pobierana jest za określoną usługę - może zawierać pewne cechy ceny, jeżeli zaś jest świadczeniem dodatkowym, pobieranym w wysokości wyższej niż faktycznie świadczona usługa - zawiera cechy podatku. Dla uznania opłat za dochody i daniny publiczne kluczowe znaczenie mają nie tylko wskazane wyżej cechy ale i także okoliczność, że przeznaczone są na cele publiczne albo związane są z realizacją takich celów. W tym znaczeniu opłata za korzystanie z przystanków jest pobierana w związku z konkretnym, wskazanym w art. 16 ust. 7 ustawy o publicznym transporcie zbiorowym celem; gmina nie ma więc swobody wydatkowania dochodów uzyskanych z opłat za korzystanie przez operatora i przewoźnika z przystanków komunikacyjnych lub dworców, których właścicielem albo zarządzającym jest jednostka samorządu terytorialnego. Środki te mogą być wydatkowane wyłącznie na cele wskazane w ustawie o publicznym transporcie drogowym, co przemawia za stanowiskiem, iż opłata za korzystanie z przystanków jest daniną publiczną. Jako takie są zawsze pobierane w związku z określonymi, konkretnymi działaniami organów państwa (samorządu terytorialnego). Osobnym zagadnieniem jest, w ocenie sądu kwestia czy Wnioskodawca w zakresie w jakim pomaga Zarządowi Miasta Ł. w sprawowaniu władztwa publicznego, ulega wyłączeniu spod opodatkowania na mocy art. 15 ust 6 ustawy o VAT. Z treści wniosku wynika, że jest on jednostką budżetową Miasta Ł. wykonującą w imieniu i na rzecz Prezydenta Miasta funkcje zarządcy drogi, czynności mieszczące się w zakresie zadań własnych gminy i realizuje je na podstawie aktu prawa miejscowego – właściwej uchwały rady miejskiej. W ocenie interpretującego, Zarząd Dróg i Transportu w Ł. będący odrębnym od miasta podmiotem nie jest adresatem normy prawnej zawartej w art. 15 ust 6 VAT, przy czym teza ta nie została poparta żadną argumentacją. Sąd nie podziela tego stanowiska. Nie jest kwestionowane to, że jednostka ta powołana została do wykonywania zadań z zakresu administracji publicznej przynależnych gminie, która skierowała je do realizacji poprzez tą

właśnie jednostkę na mocy stosownej uchwały. Słusznie zauważa wnioskodawca, że jednostka ta działa na odmiennych zasadach niż podmioty prywatne. W orzecznictwie ETS zauważa się, że nie jest wystarczające dla skorzystania ze zwolnienia przewidzianego w art. 4 ust 5 ak. 1 VI Dyrektywy wyłącznie działanie polegające na dokonywaniu aktów objętych prerogatywami władzy publicznej – czynności zastrzeżonych na rzecz władzy publicznej. Jeśli zostaną one powierzone do wykonywania niezależnemu podmiotowi trzeciemu lub są wykonywane przez podmioty nie wchodzące w skład administracji publicznej, w formie samodzielnej działalności gospodarczej to zwolnienie nie ma zastosowania (wyrok ETS z 26.03.1987 r. C-235/85 Komisja v. Niderlandy). Tymczasem w rozpoznawanej sprawie sytuacja jest zgoła odmienna. Wnioskodawca jest samorządową jednostką budżetową, której powierzono kompetencje organizatora transportu publicznego a przy ich wykonywaniu działa na innych zasadach niż podmioty komercyjne, o czym wcześniej. Pobiera należność o charakterze daniny publicznej, ustalaną w sposób określony w ustawie, zaś dochód uzyskany z poboru opłat za korzystanie z przystanków w całości służy celom publicznym. Z tytułu podejmowanych czynności nie pobiera żadnej opłaty Tak więc opłata za korzystanie przez operatora i przewoźnika z przystanków komunikacyjnych, których właścicielem albo zarządzającym jest jednostka samorządu terytorialnego, będąc dochodem publicznym (art. 16 ust. 7 ustawy o publicznym transporcie drogowym), jest świadczeniem o charakterze publicznoprawnym i ma charakter daniny publicznej. Zatem pobieranie opłat za korzystanie przez operatora i przewoźnika z przystanków komunikacyjnych podlega szczególnemu unormowaniu, są to czynności administracyjne prawa publicznego i działania wykonywane w interesie publicznym, zaś Zarząd Dróg i Transportu w Ł., zdaniem sądu w zakresie w jakim realizuje funkcje Prezydenta Miasta Ł. stanowi organ władzy publicznej w rozumieniu art. 15 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług. Stąd też wnioskodawca, który wykonuje te czynności jako organ władzy publicznej, nie może być uznany za podatnika podatku od towarów i usług (por. wyrok WSA w Krakowie z 25 stycznia 2012 r. sygn. akt I SA/Kr 1966/11). Zgodzić się należy z poglądem Sławomira Owczarczuk wyrażonym w głosie do wyroku NSA z 25.05.2010 r. sygn. akt I FSK 761/09 – op.cit. (Finanse Komunalne 4/2011), że powyższe stanowisko nawiązujące do statusu samorządowej jednostki budżetowej, jest wyrazem prounijnej wykładni krajowych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, albowiem jak wynika z art. 13 ust 1 Dyrektywy 112 obejmuje ona swym zakresem szerszy krąg podmiotów, których nie uznaje za podatników podatku od wartości dodanej. Są nimi nie tylko organy władzy publicznej i obsługujące je podmioty, lecz także inne podmioty prawa publicznego prowadzące działalność z wykorzystaniem uprawnień publicznych.

Konsekwencją uznania, że Zarząd Dróg i Transportu, pobierając opłaty za korzystanie przez operatora lub przewoźnika z przystanków komunikacyjnych, których właścicielem jest Miasto Ł. wykonuje czynności mieszczące się w ramach sprawowanego władztwa publicznego, przy czym czynności te wykonuje jako organ władzy publicznej uprawnionym jest twierdzenie, że czynności te – poboru opłaty, należy zakwalifikować do kategorii objętej zwolnieniem, o jakim mowa w § 13 ust 1 pkt 12 cytowanego rozporządzenia Ministra Finansów z 4 kwietnia 2011 r. .

Przy ponownym rozpoznaniu sprawy obowiązkiem organów będzie uwzględnienie przedstawionej wykładni i przez jej pryzmat dokonanie oceny wniosku o interpretację.

Kierując się zatem przedstawionymi motywami, uznając za zasadny zarzut naruszenia prawa materialnego Sąd na podstawie art. 146 ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. nr 153, poz.1270 ze zm.) orzekł jak w sentencji, o kosztach rozstrzygając na podstawie art. 200 oraz art. 205 § 2 tejże ustawy.

pzc

