

## Wyrok NSA z 2013-11-27

**Sygnatura:** I FSK 1781/12

**Status:** prawomocne, kończące

**Treść wyniku:** Oddalono skargę kasacyjną

### Sentencja

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie: Przewodniczący Sędzia NSA Barbara Wasilewska, Sędzia NSA Marek Kołaczek (sprawozdawca), Sędzia NSA Sylwester Marciniak, Protokolant Anna Rembowska, po rozpoznaniu w dniu 27 listopada 2013 r. na rozprawie w Izbie Finansowej skargi kasacyjnej Ministra [Finansów](#) od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 5 września 2012 r. sygn. akt I SA/Łd 792/12 w sprawie ze skargi Miasta L.- Zarządu Dróg i Transportu w L. na interpretację indywidualną Ministra Finansów z dnia 26 marca 2012 r. nr [...] w przedmiocie przepisów prawa podatkowego w sprawie podatku od towarów i usług 1) oddala skargę kasacyjną, 2) zasądza od Ministra Finansów na rzecz Miasta L.- Zarządu Dróg i Transportu w L. kwotę 180 zł (słownie: sto osiemdziesiąt złotych) tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

### Uzasadnienie

1. Wyrok Sądu pierwszej instancji oraz przedstawiony przez ten Sąd przebieg postępowania przed organem podatkowym.

1.1. Skarga kasacyjna dotyczy wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 5 września 2012 r., sygn. akt I SA/Łd 792/12, którym Sąd ten, działając na podstawie § art. 146 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2012 r., poz. 270, dalej również jako "P.p.s.a."), uchylił zaskarżoną przez Miasto L. - Zarząd Dróg i Transportu w L. interpretację indywidualną Ministra [Finansów](#) z dnia 26 marca 2012 r., wydaną w przedmiocie podatku od towarów i usług.

1.2. Przedstawiając stan faktyczny sprawy Sąd pierwszej instancji podał, że we wniosku o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego Zarząd Dróg i Transportu w L. (dalej również jako: "ZDiT") wskazał, iż będąc czynnym podatnikiem VAT, na podstawie przygotowywanej uchwały Rady Miejskiej, planuje pobierać opłaty za korzystanie przez operatora i przewoźnika z przystanków komunikacyjnych, których właścicielem lub zarządzającym jest jednostka samorządu terytorialnego. Opłaty za korzystanie przez operatora i przewoźników z przystanków zlokalizowanych na drogach gminnych na terenie Miasta L. 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, dalej również jako: "ustawa o publicznym transporcie zbiorowym") 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 L.

1.2.1. W związku z tak przedstawionym stanem faktycznym zwrócono się do organu interpretacyjnego o odpowiedź na pytania:

1) Czy pobierający opłaty za korzystanie z przystanków komunikacyjnych - Zarząd Dróg i Transportu w L. - jest podatnikiem podatku VAT, czy też nie uznaje się go za podatnika podatku VAT (§ art. 15 ust. 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm., dalej również jako "ustawa o VAT" lub "u.p.t.u.")?

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 (Dz.U. Nr 73, poz. 392 ze zm., dalej również jako: "rozporządzenie Ministra [Finansów](#) z dnia 4 kwietnia 2011 r.")?

W ocenie wnioskodawcy ZDiT, jako podmiot pobierający opłatę za korzystanie przez operatora i przewoźnika z przystanków komunikacyjnych lub dworców położonych na terenach stanowiących własność lub będących w zarządzie jednostki samorządu terytorialnego, nie jest podatnikiem podatku od towarów i usług, gdyż jest on jednostką budżetową Miasta L., wykonującą w imieniu i na rzecz Prezydenta Miasta funkcje zarządcy drogi, a przedmiotowe opłaty stanowią dochód własny gminy i przeznaczone są na realizację zadań własnych gminy w zakresie budowy, modernizacji, utrzymania przystanków komunikacyjnych i dworców. Tymczasem z art. 15 ust. 6 ustawy o VAT wynika, że organy oraz urzędy administracji publicznej wówczas działają w charakterze podatników, gdy: (1) wykonują czynności inne niż te, które mieszczą się w ramach ich zadań; (2) wykonują czynności mieszczące się w ramach ich zadań, ale czynią to na podstawie umów cywilnoprawnych.

## Uzasadnienie (2)

Przedstawiając swoje stanowisko w zakresie drugiego pytania wnioskodawca stwierdził, iż z uwagi na fakt, że 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.

1.3. W zaskarżonej interpretacji Minister [Finansów](#) uznał stanowisko ZDiT za nieprawidłowe. Organ wyjaśnił, 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. Ponadto, jak zauważył organ, Zarząd Transportu Miejskiego, jest 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 rozporządzenia Ministra [Finansów](#). 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.

## 2. Skarga do Sądu pierwszej instancji.

2.1. W skardze skierowanej, po bezskutecznym wezwaniu organu do usunięcia naruszenia prawa, do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi, ZDiT wnosząc o uchylenie zaskarżonej interpretacji, zarzuciło naruszenie w niej prawa materialnego, w szczególności: (1) 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 L. - Zarząd Dróg i Transportu w L. 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; (2) § 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.

2.2. W odpowiedzi na skargę Minister [Finansów](#) podtrzymał dotychczasowe stanowisko w sprawie i wniósł o oddalenie skargi.

## Uzasadnienie (3)

### 3. Uzasadnienie rozstrzygnięcia Sądu pierwszej instancji.



3.1. Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu, po merytorycznym rozpoznaniu skargi, uznał ją za zasadną, zdaniem Sądu bowiem zaskarżona interpretacja wydana została z naruszeniem prawa.

3.2. W pisemnych motywach wyroku Sąd pierwszej instancji nie zgodził się ze stanowiskiem organu, że ZDiT nie jest adresatem normy prawnej zawartej w art. 15 ust. 6 ustawy o VAT. W tym zakresie Wojewódzki Sąd Administracyjny odnotował, że gmina, w zakresie w jakim realizuje swoje zadania z zakresu władzy publicznej, będzie spełniała obie, opisane w art. 15 ust. 6 ustawy o VAT, przesłanki wyłączenia organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy z kategorii podatników. Niewątpliwie też zdaniem Sądu ustalanie i pobieranie opłat (a więc danin publicznych) za korzystanie z przestanków komunikacyjnych jest formą sprawowania władztwa publicznego. Zaś Zarząd Dróg i Transportu w L., jako jednostka powołana do wykonywania zadań z zakresu administracji publicznej przynależnych gminie i skierowana do ich realizacji poprzez tą właśnie jednostkę na mocy stosownej uchwały - w zakresie w jakim realizuje funkcje Prezydenta Miasta L. - 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).

3.3. W końcowym fragmencie uzasadnienia zaskarżonego wyroku Sąd pierwszej instancji zawarł również stwierdzenie, że konsekwencją uznania, iż ZDiT, pobierając opłaty za korzystanie przez operatora lub przewoźnika z przystanków komunikacyjnych, których właścicielem jest Miasto L. wykonuje czynności mieszczące się w ramach sprawowanego władztwa publicznego, przy czym czynności te wykonuje jako organ władzy publicznej uprawnionym jest twierdzenie, że czynności poboru opłaty, należy zakwalifikować do kategorii objętej zwolnieniem, o jakim mowa w § 13 ust. 1 pkt 12 rozporządzenia Ministra [Finansów](#) z 4 kwietnia 2011 r.

### 4. Skarga kasacyjna.

4.1. Na powyższe orzeczenie Minister [Finansów](#), reprezentowany przez radcę prawnego, złożył skargę kasacyjną. Zaskarżając w całości wyrok WSA w Łodzi wniósł o jego uchylenie w całości i rozpoznanie skargi, ewentualnie o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Sądowi pierwszej instancji oraz zasądzenie zwrotu kosztów postępowania według norm przepisanych.

W wywiedzionym środku zaskarżenia, na podstawie  art. 174 pkt 1 P.p.s.a., zarzucono Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu w Łodzi, naruszenie prawa materialnego, przez błędną wykładnię i w konsekwencji niewłaściwą ocenę zastosowania § 13 ust. 1 pkt 12 rozporządzenia Ministra [Finansów](#) z dnia 4 kwietnia 2011 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług  (Dz.U. Nr 73, poz. 392 ze zm.), poprzez przyjęcie, że to zwolnienie przedmiotowe będzie mieć zastosowanie przy jednoczesnym uznaniu, że Zarząd Dróg i Transportu w L. nie jest podatnikiem [podatku](#) od towarów i usług.

### Uzasadnienie (4)


W uzasadnieniu skargi kasacyjnej organ interpretacyjny zgodził się ze stanowiskiem WSA w Łodzi w kwestii statusu Zarządu Dróg i Transportu w L. jako podmiotu wypełniającego dyspozycję art. 15 ust. 6 ustawy o VAT, jednakże nie podzielił poglądu jakoby podmiot ten, w wykonywaniu czynności poboru opłat, mógł korzystać ze zwolnienia przedmiotowego, o jakim mowa w § 13 ust. 1 pkt 12 rozporządzenia Ministra [Finansów](#) z dnia 4 kwietnia 2011 w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług. Zdaniem reprezentującego organ pełnomocnika, zwolnienia podatkowe tak podmiotowe jak i przedmiotowe mogą mieć zastosowanie wyłącznie do podmiotów będących podatnikami.



4.2. Odpowiedzi na skargę kasacyjną strona przeciwna nie złożyła.

5. Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:



Skarga kasacyjna Ministra [Finansów](#) pozbawiona jest uzasadnionych podstaw, albowiem zaskarżony wyrok mimo częściowo błędnego uzasadnienia podpowiada prawo.

5.1. Sformułowano w niej wyłącznie zarzut błędnej wykładni i w konsekwencji niewłaściwego zastosowania § 13 ust. 1 pkt 12 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia z dnia 4 kwietnia 2011 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o [podatku](#) od towarów i usług, poprzez przyjęcie, że to zwolnienie przedmiotowe będzie mieć zastosowanie przy jednoczesnym uznaniu, że Zarząd Dróg i Transportu w L. nie jest podatnikiem podatku od towarów i usług.

W uzasadnieniu tego zarzutu pełnomocnik Ministra [Finansów](#) podniósł, że uznaje stanowisko WSA w Łodzi w kwestii statusu Zarządu Dróg i Transportu w L. jako podmiotu wypełniającego dyspozycję art. 15 ust. 6 u.p.t.u., jednakże nie podziela poglądu jakoby ten zainteresowany w wykonywaniu czynności poboru opłat mógł korzystać ze zwolnienia przedmiotowego, o jakim mowa w § 13 ust. 1 pkt 12 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia z dnia 4 kwietnia 2011 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług  (Dz.U. Nr 73, poz. 392 ze zm.).

5.2. Mając na uwadze powyższe stanowisko należy stwierdzić, że zasadniczy punkt sporu sprowadzał się do rozstrzygnięcia zagadnienia, czy w [świetle](#)  art. 15 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług  (Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm.) jednostki budżetowe gminy (a taką jest Zarząd Dróg i Transportu w L.) są podatnikami podatku od towarów i usług?

5.2.1. Odpowiedzi na powyższe zagadnienie udzielił Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale 7 sędziów z dnia 24 czerwca 2013 r., sygn. akt I FPS 1/13 (opubl. CBOS), w której stwierdzono, że w [świetle](#) art. 15 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o [podatku](#) od towarów i usług gminne jednostki budżetowe nie są podatnikami podatku od towarów i usług".

Nie ulega wątpliwości, że powyższa uchwała ma istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy. Zgodnie bowiem z  art. 269 § 1 P.p.s.a. jeżeli jakikolwiek skład sądu administracyjnego rozpoznający sprawę nie podziela stanowiska zajętego w uchwale składu siedmiu sędziów, całej Izby albo w uchwale pełnego składu Naczelnego Sądu Administracyjnego, przedstawia powstałe zagadnienie prawne do rozstrzygnięcia odpowiedniemu składowi. Tym samym więc nieprzedstawienie przez Sąd orzekający w tej sprawie (który podziela pogląd zaprezentowany w uchwale) zagadnienia prawnego do rozstrzygnięcia w drodze kolejnej uchwały składowi siedmiu sędziów oznacza, że Sąd ów jest związany poglądami wyrażonymi w powołanej uchwale z dnia 24 czerwca 2013 r.  Art. 269 § 1 P.p.s.a. nie pozwala żadnemu składowi sądu administracyjnego rozstrzygnąć sprawy w sposób sprzeczny ze stanowiskiem zawartym w uchwale i przyjmować wykładni prawa odmiennej od tej, która została przyjęta przez skład poszerzony Naczelnego Sądu Administracyjnego.