

Wyrok
Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach
z dnia 17 marca 2022 r.

I SA/GI 1515/21

Skład orzekający

Przewodniczący: Sędzia WSA Wojciech Gapiński.

Sędziowie: NSA Eugeniusz Christ (spr.), Asesor, WSA Katarzyna Stuła-Marcela.

Sentencja

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 17 marca 2022 r. sprawy ze skargi Miejskiego Przedsiębiorstwa Komunikacyjnego w C. Sp. z o.o. w C. na interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia (...) r. nr (...) w przedmiocie podatku od towarów i usług

- 1) uchyla interpretację indywidualną w zaskarżonej części,
- 2) zasądza od Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej na rzecz strony skarżącej kwotę 697 (sześćset dziewięćdziesiąt siedem) złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania.

Uzasadnienie faktyczne

Przedmiotem skargi jest interpretacja indywidualna wydana przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (dalej: organ interpretacyjny) w dniu (...) r. nr (...), w przedmiocie przepisów prawa podatkowego tj. ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 685 z późn. zm.; dalej: u.p.t.u.).

Wniosek o wydanie interpretacji został złożony przez Miejskie Przedsiębiorstwo Komunikacyjne w C. Sp. z o.o. (dalej: wnioskodawczyni, Spółka, skarżąca) w piśmie z dnia 26 kwietnia 2021 r.

We wniosku został przedstawiony następujący stan faktyczny:

Wnioskodawczyni jest przedsiębiorcą prowadzącym działalność gospodarczą w formie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością. Jedyнным wspólnikiem Spółki i jednocześnie jej założycielem jest Gmina Miasto C. (dalej: "Gmina") dysponująca 100% udziałów w jej kapitale zakładowym. Wnioskodawczyni jest czynnym podatnikiem podatku od towarów i usług, ponieważ wykonuje i będzie wykonywała czynności opodatkowane, m.in. sprzedaż biletów jednorazowych i okresowych, sprzedaż usług obsługi i naprawy pojazdów mechanicznych, wynajem środków transportowych, wynajem nieruchomości, sprzedaż reklam, sprzedaż materiałów i inne. Spółka prowadzi także jako działalność gospodarczą poboczną - ośrodek szkolenia kierowców (OSK), które to usługi są zwolnione przedmiotowo z podatku od towarów i usług.

Wniosek o wydanie interpretacji podatkowej związany jest z powierzeniem Spółce przez Gminę świadczenia usług w zakresie publicznego transportu zbiorowego w rozumieniu ustawy z dnia 16 grudnia 2010 r. o publicznym transporcie zbiorowym (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1944 z późn. zm., dalej: "u.p.t.z.") oraz wypłatą przez Gminę na rzecz Spółki rekompensaty. Rekompensata nie stanowi wynagrodzenia za świadczone przez wnioskodawczynię na rzecz Gminy usługi; Spółka nie świadczy usług na rzecz Gminy. Usługi świadczone są na rzecz

pasażerów, którzy w oparciu o zakupione bilety zawierają ze Spółką umowę przewozu. Zagadnienie prawne będące przedmiotem niniejszego wniosku związane jest z obowiązującymi od dnia 1 stycznia 2016 r. przepisami zawartymi w art. 1 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy prawo zamówień publicznych (Dz. U. z 2015 r. poz. 605), w tym w szczególności art. 86 ust. 2a-2 h u.p.t.u.

Spółce zostało powierzone do wykonywania w sposób bezpośredni zadanie własne Gminy tj. zaspokajanie zbiorowych potrzeb wspólnoty w zakresie lokalnego transportu drogowego. Tym samym Spółka stała się podmiotem wewnętrznym w rozumieniu art. 2 lit. j Rozporządzenia (WE) nr 1370/07 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 23 października 2007 r. dotyczącego usług publicznych w zakresie kolejowego i drogowego transportu pasażerskiego uchylającego Rozporządzenie Rady (EWG) nr 1191/69 oraz (EWG) nr 1107/70.

Łączne zyski Spółki z tytułu działalności gospodarczej pobocznej wraz z dochodami z tytułu sprzedaży biletów nie wystarczają na pokrywanie kosztów prowadzenia podstawowej działalności gospodarczej w zakresie publicznego transportu zbiorowego. Wobec powyższego, Spółka ma przyznawaną tzw. rekompensatę z tytułu wykonywania zadań przewozowych w zakresie publicznego transportu zbiorowego, powierzonych do realizacji w trybie władczym. Przedmiotowa rekompensata ma za zadanie częściowo pokryć koszty związane z wykonywaniem podstawowej działalności gospodarczej z zakresu publicznego transportu zbiorowego. Rekompensata jest pojęciem ustawowym, które zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 15 u.p.t.z. oznacza - środki pieniężne lub inne korzyści majątkowe przyznane operatorowi publicznego transportu zbiorowego w związku ze świadczeniem usług w zakresie publicznego transportu zbiorowego. Ma ona zatem za zadanie częściowo pokryć koszty ponoszone przy wykonywaniu powierzonego zadania, którego cena regulowana jest przez właściwe przepisy prawa miejscowego.

Spółka otrzymuje rekompensatę w oparciu o dwie umowy wykonawcze oświadczenie usług publicznych. Pierwsza umowa z dnia (...) r. dotyczy przewozów tramwajowych oraz komunikacji zastępczej autobusowej za tramwaje i obowiązuje od dnia (...) r. Druga umowa z dnia (...) r; dotyczy przewozów autobusowych (z wyjątkiem komunikacji zastępczej autobusowej za tramwaje) i obowiązuje od dnia (...) r. Umowy regulują zasady odpowiedzialności Spółki wobec jednostki samorządu terytorialnego z tytułu wykonania lub nienależytego wykonania szczegółowych zobowiązań Spółki. Spółka otrzymuje od Gminy rekompensatę na pokrycie kosztów działalności, pomniejszoną o dochody wygenerowane podczas wykonywania powierzonego zadania własnego Gminy (prowadzonej działalności gospodarczej). Ceny urzędowe za wykonywane przez wnioskodawczynię zadanie własne (prowadzoną działalność gospodarczą), czyli przewóz osób w ramach publicznego transportu zbiorowego, ustala obecnie Prezydent Miasta w formie zarządzenia.

Otrzymywana od Gminy rekompensata nie ma bezpośredniego wpływu na kwotę należną - cenę świadczonych usług dla konsumenta, nie stanowi dopłaty do ceny świadczonej usługi, a jej istotą jest jedynie pokrycie kosztów powierzonej do wykonania działalności gospodarczej stanowiącej statutowe zadanie Spółki i będące także jednym z zadań własnych Gminy. Bezpośrednim odbiorcą świadczonych przez wnioskodawczynię usług (prowadzonej działalności gospodarczej) są pasażerowie komunikacji miejskiej. Wnioskodawczyni nie

świadczy usług na rzecz Gminy, lecz na rzecz potencjalnych podróżnych, a wynagrodzenie z tego tytułu stanowią kwoty uzyskane przez Spółkę ze sprzedaży biletów na rzecz pasażerów. Nie istnieje bezpośredni związek pomiędzy kwotą rekompensaty, a wynagrodzeniem z tytułu świadczenia usług zbiorowego transportu publicznego. Rekompensata, którą otrzymuje Spółka od Gminy na pokrycie kosztów związanych z wykonywaniem usług przewozowych, nie wpływa na cenę biletu, czyli na cenę świadczonej usługi. Wysokość ceny biletu uzależniona jest wyłącznie od zarządzenia Prezydenta Miasta i jest pochodną oczekiwań społecznych, a także możliwości finansowych pasażerów, a nie rzeczywistych kosztów usługi przewozowej świadczonej przez wnioskodawczynię. Tym samym, cena biletów nie jest uzależniona od otrzymywanej przez Spółkę rekompensaty. Otrzymywana od Gminy rekompensata służy częściowemu pokryciu kosztów poniesionych w związku z wykonywaniem powierzonej działalności przewozowej, a nie stanowi wynagrodzenia za świadczone usługi.

Na kanwie tak zarysowanego stanu faktycznego wnioskodawczyni zadała następujące pytania:

1. Czy w opisanym stanie faktycznym i zdarzeniu przyszłym rekompensaty otrzymywane od Gminy, na podstawie umów z dnia (...) r. i (...) r. na świadczenie usług przewozu w ramach publicznego transportu zbiorowego na liniach autobusowych, tramwajowych i komunikacji zastępczej autobusowej za tramwaje, podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług?
2. Czy w opisanym stanie faktycznym i zdarzeniu przyszłym rekompensaty otrzymywane od Gminy, na podstawie umów z dnia (...) r. i (...) r. na świadczenie usług przewozu w ramach publicznego transportu zbiorowego na liniach autobusowych, tramwajowych i komunikacji zastępczej autobusowej za tramwaje, powinny zostać udokumentowane przez wnioskodawczynię fakturą?
3. Czy w opisanym stanie faktycznym i zdarzeniu przyszłym wnioskodawczyni przysługuje prawo do odliczenia w pełnej wysokości podatku naliczonego od prawidłowo udokumentowanych zakupów towarów i usług służących wykonywaniu usług przewozu w ramach publicznego transportu zbiorowego na liniach autobusowych, tramwajowych i komunikacji zastępczej autobusowej za tramwaje, czy też ze względu na otrzymywane rekompensaty wnioskodawczyni powinna dokonywać odliczenia podatku naliczonego z uwzględnieniem proporcji, o której mowa w art. 86 ust. 2a-2 h u.p.t.u.?

W zakresie pytania pierwszego wnioskodawczyni wyjaśniła, iż jej zdaniem rekompensaty otrzymywane od Gminy na podstawie zawartych umów wykonawczych na świadczenie usług przewozu w ramach publicznego transportu zbiorowego na liniach autobusowych, tramwajowych i komunikacji zastępczej autobusowej za tramwaje, nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Wskazała, że rekompensata stanowi częściowy zwrot kosztów z tytułu wykonywania zadań publicznych. Nie stanowi natomiast bezpośredniej dopłaty związanej z wykonywaniem usług przewozowych, gdyż nie wpływa wprost na wysokość ceny tych usług, a celem jej jest dofinansowanie działalności przewozowej, powierzonej Spółce przez Gminę. Dalej wyjaśniła, że otrzymywana rekompensata nie wypełnia dyspozycji art. 5 ust. 1 pkt 1 u.p.t.u., gdyż nie stanowi wynagrodzenia z tytułu świadczenia usług wykonywanych na rzecz Gminy (Spółka świadczy usługi na rzecz jej pasażerów). Ponadto, wypłacana przez Gminę rekompensata nie wypełnia dyspozycji art. 29a ust. 1 u.p.t.u., ponieważ jej wypłata nie ma bezpośredniego wpływu na cenę świadczonych usług publicznego transportu zbiorowego dla korzystających z tegoż transportu. Spółka

powołała się również na brzmienie art. 29a ust. 1 u.p.t.u., zgodnie z którym opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają dotacje o charakterze przedmiotowym, a nie te, które mają charakter podmiotowy. Rekompensata, którą Spółka otrzymuje od Gminy, w związku z wykonywaniem przez nią powierzonego zadania własnego Gminy w zakresie publicznego transportu zbiorowego na liniach autobusowych i tramwajowych, nie stanowi wynagrodzenia z tytułu usług wykonywanych na rzecz Gminy i tym samym nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Bezpośrednim i ostatecznym beneficjentem świadczonych przez Spółkę usług przewozów pasażerskich są wyłącznie osoby korzystające z usług transportu miejskiego.

W zakresie pytania drugiego wnioskodawczyni wyjaśniła, iż jej zdaniem rekompensaty otrzymywane od Gminy, na podstawie zawartych umów wykonawczych na świadczenie usług przewozu w ramach publicznego transportu zbiorowego na liniach autobusowych, tramwajowych i komunikacji zastępczej autobusowej za tramwaje, nie powinny być dokumentowane fakturą. Uwzględniając stanowisko zajęte w zakresie pytania pierwszego, wskazała że rekompensaty otrzymywane od Gminy, na świadczenie usług przewozu w ramach publicznego transportu zbiorowego na liniach autobusowych, tramwajowych i komunikacji zastępczej autobusowej za tramwaje, nie stanowią wynagrodzenia za sprzedaż podlegającą opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, zatem ich otrzymanie przez Spółkę nie stanowi zdarzenia, które powinno zostać udokumentowane fakturą.

Właściwym sposobem udokumentowania przedmiotowych rekompensat powinna być nota księgową wystawiona zgodnie z przepisami o rachunkowości.

W zakresie pytania trzeciego wnioskodawczyni wyjaśniła, iż jej zdaniem przysługuje jej prawo do odliczenia w pełnej wysokości podatku naliczonego od prawidłowo udokumentowanych zakupów towarów i usług, służących wykonywaniu usług przewozu w ramach publicznego transportu zbiorowego na liniach autobusowych, tramwajowych i komunikacji zastępczej autobusowej za tramwaje. Tym samym, nie powinna ona dokonywać odliczenia podatku naliczonego z uwzględnieniem proporcji, o której mowa w art. 86 ust. 2a-2 h u.p.t.u., bez względu na otrzymywane rekompensaty. Wskazała, że podstawowe znaczenie dla ustalenia prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego ma związek dokonanych zakupów z wykonywanymi czynnościami opodatkowanymi, natomiast bez znaczenia pozostaje źródło pochodzenia środków finansowych na pokrycie ww. zakupów. Dalej wyjaśniła także, iż nie wykonuje żadnych zadań, które nie byłyby działalnością gospodarczą w rozumieniu przepisów ustawy o podatku od towarów i usług. A zatem w przedstawionym opisie sprawy przepisy art. 86 ust. 2a-2 h u.p.t.u. nie znajdują zastosowania.

W dniu (...) r. organ interpretacyjny wydał, na podstawie art. 13 § 2a, art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 1540 z późn. zm.; dalej: O.p.), interpretację indywidualną nr (...), w której uznał stanowisko wnioskodawczyni w zakresie:

- a) braku opodatkowania podatkiem od towarów i usług otrzymanej rekompensaty za nieprawidłowe,
- b) braku obowiązku dokumentowania otrzymanych rekompensat fakturą za nieprawidłowe,
- c) braku wpływu otrzymanej rekompensaty na prawo do pełnego odliczenia podatku naliczonego od zakupów towarów i usług służących wykonywaniu czynności opodatkowanych

podatkiem od towarów i usług tj. usług przewozu w ramach publicznego transportu zbiorowego na liniach autobusowych, tramwajowych i komunikacji zastępczej autobusowej za tramwaje za prawidłowe.

Udzielając odpowiedzi na postawione przez wnioskodawczynię pytania organ interpretacyjny w pierwszej kolejności szczegółowo omówił przepisy prawa, mające zastosowanie w odniesieniu do poszczególnie zasygnalizowanych problemów.

W zakresie pytania pierwszego organ interpretacyjny wyjaśnił, że z treści art. 29a ust. 1, ust. 6, ust. 7 u.p.t.u. wynika, iż otrzymane dotacje i inne dopłaty podlegają opodatkowaniu jako składnik ceny czynności, z którą są związane. Jeżeli dotacja, subwencja lub inna dopłata o podobnym charakterze przekazywana jest w celu sfinansowania dostawy konkretnych towarów lub świadczenia konkretnych usług - istnieje bezpośredni związek między otrzymaną dopłatą, a dostawą towarów lub świadczeniem usług i ich ceną, to stanowi ona podstawę opodatkowania w rozumieniu art. 29a ust. 1 u.p.t.u. i podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Nie ma przy tym znaczenia, od kogo dostawca towaru lub świadczący usługę otrzymuje zapłatę - czy od nabywcy czy od osoby trzeciej, ważne jest, aby było to wynagrodzenie za daną konkretną usługę lub za daną konkretną dostawę. Dalej organ interpretacyjny wskazał, że analizując kwestię, czy otrzymywane przez beneficjenta środki wchodzi do podstawy opodatkowania świadczonych usług, należy rozważyć, czy występują konkretne usługi wykonywane przez niego, z którymi związane jest dofinansowanie. Tylko bowiem w takim przypadku dotacja może wchodzić do podstawy opodatkowania. Następnie należy zbadać, uwzględniając orzecznictwo TSUE, czy dofinansowanie stanowi element determinujący cenę tej usługi (świadczenia). Następnie organ interpretacyjny stwierdził, że powyższe przesłanki zachodzą w przypadku rekompensat wypłacanych operatorom publicznego transportu zbiorowego.

Celem ustalenia charakteru przyznawanych operatorom publicznego transportu zbiorowego rekompensat niezbędna jest m.in. analiza warunków, na jakich są one przyznawane. W tym kontekście organ interpretacyjny odniósł się szeroko do przepisów Rozporządzenia (WE) nr 1370/07 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 23 października 2007 r. oraz ustawy o publicznym transporcie zbiorowym. W oparciu o przeprowadzoną analizę prawną tych aktów normatywnych stwierdził, że operator wie, na jakich warunkach finansowych świadczy usługi publicznego transportu zbiorowego - niezależnie od tego, czy przysługuje mu wynagrodzenie ze sprzedaży biletów, czy nie, może określić w przybliżeniu swoje pełne wynagrodzenie za świadczenie tych usług - rekompensata przewiduje uzyskanie rozsądnego zysku (ale tylko w odniesieniu do świadczonych przez niego usług publicznego transportu zbiorowego). Również sposób określenia wysokości rekompensaty, tj. uwzględnienie ponoszonych kosztów związanych z wykonywanymi usługami (w tym kosztów ogólnych funkcjonowania przedsiębiorstwa) oraz określenie rozsądnego zysku - odpowiada metodzie zgodnie z którą przedsiębiorca określa ceny świadczonych usług. Fakt, że operator nie ustala wysokości odpłatności za bilety, pozostaje bez wpływu na powyższą ocenę, bowiem organizator publicznego transportu zbiorowego (np. jednostka samorządu terytorialnego), zlecając operatorowi świadczenie usług publicznego transportu zbiorowego, poprzez ustalenie cen biletów oraz zasad przyznawania rekompensaty określa w rezultacie wynagrodzenie za

świadczone usługi. Operator podejmując się świadczenia tych usług zna poziom wynagrodzenia (przychodu) z tytułu świadczonych usług.

W realiach przedstawionego stanu faktycznego sprawy, organ interpretacyjny stwierdził, że otrzymywana przez wnioskodawczynię rekompensata jest związana z realizacją usług w zakresie przewozów w ramach transportu zbiorowego. Otrzymywana kwota dofinansowania jest bowiem przeznaczona na pokrycie kosztów ponoszonych w związku ze świadczeniem przez wnioskodawczynię usługi przewozu osób w zakresie publicznego transportu zbiorowego, na podstawie władczego powierzenia Spółce do realizacji zadania własnego Gminy. Tym samym rekompensata ta ma bezpośredni wpływ na cenę usług świadczonych przez Spółkę i na podstawie art. 29a ust. 1 u.p.t.u., stanowi podstawę opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Przedmiotowa dotacja ma za zadanie wyrównać przewoźnikowi pokrycie kosztów ponoszonych w związku ze świadczeniem ww. usług przewozu osób.

Zdaniem organu interpretacyjnego kwota rekompensaty ma bezpośredni wpływ na cenę usług świadczonych przez Spółkę i na podstawie art. 29a ust. 1 w zw. z art. 29a ust. 6 u.p.t.u., stanowi podstawę opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Zapłatą za świadczone przez Spółkę usługi jest bowiem nie tylko wnoszona przez pasażera zapłata za bilety, ale również otrzymywana od Gminy rekompensata, stanowiąca dopłatę do ceny usług w zakresie lokalnego transportu zbiorowego, świadczonych przez wnioskodawczynię. Z ekonomicznego punktu widzenia wnioskodawczyni nie byłaby bowiem w stanie świadczyć usług przewozu osób w określonych cenach, gdyby nie otrzymywana rekompensata (finansowanie miejskiego transportu zbiorowego przychodami z biletów nie rekompensuje kosztów prowadzonej działalności gospodarczej w tym zakresie przez Spółkę). Skoro otrzymywana rekompensata stanowi dopłatę do ceny świadczonych przez Spółkę usług, to taka rekompensata stanowi podstawę opodatkowania i tym samym podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług na podstawie art. 5 ust. 1 pkt 1 u.p.t.u.

W zakresie pytania drugiego organ interpretacyjny stwierdził, że podatnik, który wykonuje czynności podlegające opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług na rzecz innego podatnika jest zobowiązany do wystawienia faktury. Z uwagi na okoliczność, iż w zakresie pytania pierwszego uznano, że wypłacana przez Gminę rekompensata stanowi pokrycie ceny świadczonych przez Spółkę usług, to w konsekwencji jest ona dotacją bezpośrednio wpływającą na wartość wynagrodzenia za świadczone usługi i stanowi podstawę opodatkowania, o której mowa w art. 29a ust. 1 w zw. z art. 29a ust. 6 u.p.t.u. Tym samym po stronie wnioskodawczyni dotacja ta podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 u.p.t.u. A zatem otrzymanie przez wnioskodawczynię rekompensaty powinno być dokumentowane fakturą wystawioną na rzecz Gminy, zgodnie z przepisami art. 106a-106q ust. 1 u.p.t.u.

W zakresie pytania trzeciego organ interpretacyjny stwierdził, że w przypadku spełnienia podstawowej pozytywnej przesłanki warunkującej prawo do odliczenia podatku naliczonego, jaką jest związek zakupów z wykonywaniem czynności opodatkowanych, wnioskodawczyni - będącej czynnym zarejestrowanym podatnikiem podatku od towarów i usług, w sytuacji wykonywania przez nią tylko zadań będących działalnością gospodarczą opodatkowaną podatkiem od towarów i usług (zakupów towarów i usług służących wykonywaniu usług przewozu w ramach publicznego transportu zbiorowego na liniach autobusowych,

tramwajowych i komunikacji zastępczej autobusowej za tramwaje), stosownie do zapisów art. 86 ust. 1 u.p.t.u., będzie przysługiwać prawo do odliczenia podatku naliczonego, wykazanego w fakturach dokumentujących te zakupy, przy spełnieniu wyżej wskazanych warunków, bez konieczności uwzględniania proporcji o której mowa w art. 86 ust. 2a-2 h u.p.t.u.

W przepisany terminie pełnomocnik skarżący wniósł skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach, na wydaną interpretację przepisów prawa podatkowego, zaskarżając ją w części, w której organ interpretacyjny uznał stanowisko wnioskodawczyni za nieprawidłowe (pytanie nr 1 i 2). Skarżonej interpretacji zarzucił:

1) niewłaściwą ocenę, co do zastosowania przepisów:

a) art. 29a ust. 1 u.p.t.u.;

b) art. 73 dyrektywy 2006/112AA/E Rady z dnia 28 listopada 2006 w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz.U.E.L Nr 347, s. 1 z późn. zm.);

c) art. 106a pkt 1-4 i art. 106b ust. 1 u.p.t.u.;

2) naruszenie przepisów postępowania w sposób mający istotny wpływ na wynik sprawy, tj.:

a) art. 14b § 1, § 2 i § 3 oraz art. 14c § 1 i § 2 O.p.;

b) art. 120 i art. 121 § 1 w zw. z art. 14h O.p.

Pełnomocnik skarżący wniósł o uchylenie interpretacji w zaskarżonej części, a także o zasądzenie kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego.

Uzasadniając zarzuty niewłaściwej oceny, co do zastosowania przepisów prawa materialnego, która miała wpływ na wynik sprawy, pełnomocnik skarżący wyjaśnił, że dla oceny, czy dotacja jest elementem istotnym wpływającym na włączenie jej do podstawy opodatkowania, kluczowe jest stwierdzenie, czy dotacja jest przekazywana w celu sfinansowania dostawy konkretnych towarów lub świadczenia konkretnych usług. Tylko bowiem w takiej sytuacji można uznać, że stanowi ona element wynagrodzenia. Powołując się na wyrok TSUE w sprawie C-184/00 pełnomocnik skarżący podniósł, iż w celu ustalenia, czy dotacja stanowi wynagrodzenie, cena towarów i usług musi, co do zasady, być ustalana nie później, niż w momencie zdarzenia podlegającego opodatkowaniu. Z kolei podstawę opodatkowania podatkiem od towarów i usług zwiększa się tylko o takie dotacje, które w sposób bezwzględny i bezpośredni związane są ze świadczeniem usług (lub dostawą towarów) i w praktyce zmniejszają (w proporcji do dotacji przyznanej sprzedawcy towarów lub świadczącemu usługi) cenę.

Zdaniem skarżący z przedstawionego we wniosku opisu stanu faktycznego i zdarzenia przyszłego nie wynika, aby relacja między otrzymywaną od Gminy rekompensatą, a ceną biletu (stanowiącą wynagrodzenie za świadczone usługi przewozu) miała charakter bezpośredni. Gmina wypłaca Spółce rekompensatę, która ma za zadanie częściowo pokryć koszty związane z wykonywaniem podstawowej działalności gospodarczej z zakresu publicznego transportu zbiorowego, tj. koszty ponoszone przy wykonywaniu powierzonego zadania publicznego. Ceny urzędowe za wykonywane przez Spółkę zadanie, czyli przewóz osób w ramach publicznego transportu zbiorowego, ustala Prezydent Miasta w formie zarządzenia. Otrzymywana od Gminy rekompensata, o której mowa w treści wniosku, nie ma przy tym bezpośredniego wpływu na kwotę należną - cenę świadczonych usług dla konsumenta, nie stanowi dopłaty do ceny świadczonej usługi, a jej istotą jest jedynie pokrycie kosztów powierzonej do wykonania działalności gospodarczej, stanowiącej statutowe zadanie

Spółki i będące także jednym z zadań własnych Gminy. Dalej wyjaśniono, że wysokość ceny biletu uzależniona jest wyłącznie od zarządzenia Prezydenta Miasta i jest pochodną oczekiwań społecznych, a także możliwości finansowych pasażerów, a nie rzeczywistych kosztów usługi przewozowej świadczonej przez Spółkę. Cena biletów nie jest zatem uzależniona od otrzymywanej rekompensaty. Otrzymywana od Gminy rekompensata służy częściowemu pokryciu kosztów poniesionych w związku z wykonywaniem powierzonej działalności przewozowej, a nie stanowi wynagrodzenia za świadczone usługi. Wysokość rekompensaty nie jest powiązana z ceną biletu i tak samo cena biletu nie jest ustalana proporcjonalnie do wysokości otrzymanej rekompensaty. Rekompensata, o której mowa we wniosku, nie jest przyznawana na koszty związane z konkretną usługą (tj. konkretnym świadczeniem wykonanym na rzecz konkretnego pasażera), lecz na pokrycie ogółu kosztów prowadzenia działalności w zakresie publicznego transportu zbiorowego. Z wniosku nie wynika, aby refundacja ta była w sposób zindywidualizowany i policzalny związana z ceną danego świadczenia. Ostateczna wysokość rekompensaty za dany rok obliczana jest po zakończeniu roku (ex post), na podstawie danych finansowych skarżącej za ten rok, natomiast ceny biletów ustalane są znacznie wcześniej, z góry (ex ante), w sposób nieskorelowany z wartościami rekompensat, które skarżąca hipotetycznie będzie mogła uzyskać w okresie obowiązywania cennika biletów, ustalanego zarządzeniem Prezydenta Miasta. Wartość otrzymywanych rekompensat w żaden sposób nie uprawnia skarżącej do podnoszenia lub obniżania cen biletów komunikacji zbiorowej. Jest natomiast pochodną łącznych przychodów i kosztów odnotowanych przez skarżącą w danym roku obrachunkowym. Rekompensata ma zatem postać dopłaty ogólnej do działalności przedsiębiorstwa i jako taka nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. W ocenie skarżącej rekompensata otrzymywana przez nią od Gminy nie stanowi zapłaty, o której mowa w art. 29a ust. 1 u.p.t.u. i nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Nie stanowi bowiem wynagrodzenia za czynności wykonywane na rzecz Gminy, ani dotacji do cen usług świadczonych na rzecz pasażerów. Rekompensata, która jest przekazywana skarżącej, jest dotacją do kosztów ponoszonych przez nią w związku z zapewnieniem publicznego transportu zbiorowego na terenie Miasta C. i gmin ościennych. Skarżąca podkreśliła, że sposób kalkulacji rekompensaty określony w przepisach prawa i umowach wykonawczych w żaden sposób nie wskazuje, ażeby była ona w sposób policzalny związana z konkretnymi cenami usług. Nie jest ustalana żadna cena, na którą miałyby się składać rekompensata. Faktyczną podstawą do udzielenia skarżącej rekompensaty jest strata na działalności w zakresie publicznego transportu, co oznacza, że rekompensata jest przyznawana podmiotowo i nie ma związku z ceną świadczonych usług, a zatem nie wchodzi do podstawy opodatkowania, o której mowa w art. 29a ust. 1 u.p.t.u. Na poparcie swoich twierdzeń skarżąca przywołała tezy z orzecznictwa sądów administracyjnych, potwierdzające jej stanowisko.

W kwestii pytania drugiego, postawionego we wniosku, dotyczącego obowiązku dokumentowania otrzymanych rekompensat fakturą, skarżąca wyjaśniła, iż z uwagi na okoliczność, że w jej ocenie rekompensaty otrzymywane przez nią od Gminy nie mają bezpośredniego wpływu na cenę świadczonych usług transportu publicznego, a więc nie stanowią podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług, otrzymanie rekompensaty nie stanowi czynności podlegającej opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, a tym

samym żadnej czynności wymienionej w art. 106a i art. 106b ust. 1 u.p.t.u., która musiałaby zostać udokumentowana fakturą.

Uzasadniając zarzuty naruszenia przepisów postępowania, w sposób mogący mieć istotny wpływ na wynik sprawy, skarżąca podniosła, że organ interpretacyjny wydał interpretację, w której przyjął za podstawę rozstrzygnięcia okoliczności stanu faktycznego i zdarzenia przyszłego, które nie zostały wskazane w treści wniosku. Dokonał tym samym modyfikacji i nadinterpretacji przedstawionego we wniosku stanu faktycznego i zdarzenia przyszłego. Wskazano w tym kontekście konkretne fragmenty wydanej interpretacji podatkowej, w której zdaniem skarżącej organ interpretacyjny, odmiennie niż miało to miejsce we wniosku, przedstawił stan faktyczny i założenia zdarzenia przyszłego. Stwierdziła, że w opisie stanu faktycznego i zdarzenia przyszłego nie znajdują odzwierciedlenia twierdzenia organu po myśli których:

- a) widać istotne zmniejszenie ceny w porównaniu do sytuacji, gdyby rekompensaty nie wypłacano, oraz że w wyniku otrzymania rekompensaty odpłatność korzystających z usług jest niższa;
- b) operator, aby świadczyć usługi bez wypłacanej rekompensaty musiałby żądać wyższej ceny;
- c) bez dodatkowego finansowania usługi (przy określonym poziomie odpłatności za bilety) nie mogłyby być wykonywane;
- d) zapłatą za świadczone przez Spółkę usługi jest nie tylko wnoszona przez pasażera zapłata za bilety, ale również otrzymywana od Gminy rekompensata, stanowiąca dopłatę do ceny usług w zakresie lokalnego transportu zbiorowego.

Zdaniem skarżącej w wydanej interpretacji organ przyjął za podstawę rozstrzygnięcia okoliczności stanu faktycznego i zdarzenia przyszłego, które nie zostały wskazane w treści wniosku. Zaskarżona interpretacja została zatem wydana niezgodnie z art. 14b § 1, § 2 i § 3 oraz art. 14c § 1 i § 2 O.p., których treść wymaga przedstawienia wyczerpującego opisu stanu faktycznego i zdarzenia przyszłego od wnioskodawcy, natomiast rolą organu interpretacyjnego (związanego stanem faktycznym lub zdarzeniem przyszłym przedstawionym przez zainteresowanego) jest wyłącznie dokonanie oceny stanowiska wnioskodawcy i przedstawienie uzasadnienia prawnego tej oceny. Naruszenia te miały w ocenie skarżącej istotny wpływ na wynik sprawy.

Końcowo skarżąca odniosła się do ogólnych zasad i funkcji jakie spełniać powinna interpretacja indywidualna. Zwróciła również uwagę na konieczność jednolitej wykładni przepisów prawa podatkowego.

W odpowiedzi na skargę organ interpretacyjny podtrzymał swoją dotychczasową argumentację i przedstawił wniosek o oddalenie skargi.

Uzasadnienie prawne

Wojewódzki Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Skarga okazała się zasadna.

Dokonując oceny legalności interpretacji indywidualnej w zaskarżonej części, wskazać należy, że dotyczyła ona tego czy rekompensaty otrzymane przez Spółkę od Gminy na świadczenie usług przewozu w ramach publicznego transportu zbiorowego podlegają opodatkowaniu

podatkiem od towarów i usług i czy w związku z tym powinny być udokumentowane przez Spółkę fakturą.

Sąd zauważa, że kwestia rekompensaty za świadczone usługi przewozowe była już przedmiotem rozstrzygnięć sądów administracyjnych, w tym NSA m.in. w wyrokach z dnia 28 kwietnia 2021 r. sygn. akt I FSK 883/18, z dnia 15 października 2020 r. sygn. akt I FSK 706/18 czy z dnia 30 stycznia 2019 r. sygn. akt I FSK 1673/16. W uzasadnieniach tych wyroków wskazano, że przedmiotowe rekompensaty nie mogą być uznane za dotacje, subwencje i inne dopłaty o podobnym charakterze, zaliczane do podstawy opodatkowania, o której mowa w art. 29a ust. 1 u.p.t.u., bowiem nie mają bezpośredniego wpływu na ceny usług świadczonych przez operatorów. Sąd orzekający w pełni podziela i akceptuje oceny prawne wyrażone w tych orzeczeniach dlatego też w dalszej części uzasadnienia przedstawi jako własne stanowisko NSA zaprezentowane w pierwszym z powołanych wyroków.

Zgodnie z art. 29a ust. 1 u.p.t.u. podstawę opodatkowania, z zastrzeżeniem ust. 2-5, art. 30a-30c, art. 32, art. 119 oraz art. 120 ust. 4 i 5, jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika.

Ustawodawca w treści przytoczonej wyżej regulacji statuuje zasadę, że do podstawy opodatkowania, w przypadku sprzedaży towaru lub usługi, zaliczyć należy wszelkiego rodzaju dopłaty, niezależnie od tego jak zostały one nazwane i od kogo pochodzą. W tym wypadku zastrzega jednakże, że muszą one mieć bezpośredni wpływ na cenę konkretnego, dostarczanego towaru lub usługi. Tak więc, o ile sam przepis jest w tym wypadku jasny i czytelny, to jednak nie precyzuje kryteriów, pozwalających w sposób jednoznaczny ustalić znaczenie terminu bezpośredniego wpływu na cenę. Definicji tej nie zawierają także odpowiednie regulacje unijne, w szczególności art. 73 Dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U.U.E.L z 2006 r. nr 347, str. 1 z późn. zm.), który również odnosi się od cechy w postaci bezpośredniości związku z ceną, bez sprecyzowania istotnych elementów tej zależności, dlatego też w tym zakresie należy odwołać się do orzecznictwa, w szczególności orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej i wypracowanego na jego gruncie sposobu wykładni tego pojęcia.

W uzasadnieniu wyroku z 22 listopada 2001 r. w sprawie C-184/00, ECLI:EU:C:2001:629, Trybunał stwierdził, że sam tylko fakt, iż dotacja (czy inny sposób dofinansowania) wpływa na ostateczną cenę świadczenia (co niemal zawsze ma miejsce), nie może być decydujący dla uznania, że dotacja ta powinna zwiększać podstawę opodatkowania. Konieczne jest stwierdzenie, że dotacja jest dokonywana w celu sfinansowania konkretnej czynności opodatkowanej (dostawy towarów lub świadczenia usług). Dla oceny, czy dotacja jest elementem istotnym wpływającym na włączenie jej do podstawy opodatkowania, kluczowe jest stwierdzenie, czy dotacje są przekazywane w celu sfinansowania dostawy konkretnych towarów lub świadczenia konkretnych usług. Tylko bowiem w takiej sytuacji można uznać, że stanowią one element wynagrodzenia. Podobne stanowisko zostało wyrażone przez TSUE w wyroku z 13 czerwca 2002 r. w sprawie C-353/00, ECLI:EU:C:2002:369, z którego wynika,

że dla uznania dotacji za zwiększającą podstawę opodatkowania koniecznym jest stwierdzenie, że jest ona dokonywana w celu sfinansowania konkretnej czynności opodatkowanej, odpowiada całości lub części wynagrodzenia z tytułu tej czynności, czyli jest związana z konkretną oznaczoną dostawą lub usługą.

Przepis art. 29a ust. 1 u.p.t.u. daje więc podstawę do stwierdzenia, że otrzymana dotacja nie będzie podlegała opodatkowaniu tym podatkiem, jeżeli brak jest elementu bezpośredniego związku dotacji z ceną konkretnej, świadczonej usługi (możliwość alokacji dotacji w cenie usługi). Dotacja będzie zatem podlegać opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, gdy dzięki niej świadczenie będzie mieć niższą cenę o konkretną kwotę, natomiast bezpośredni wpływ na cenę usługi zachodzi wtedy, gdy da się przyporządkować dotację konkretnej usłudze i jednocześnie dofinansowuje ona sprzedaż tych usług.

Mając na względzie taką wykładnię wskazanego przepisu, w pierwszym rzędzie należy zauważyć, że ze stanu faktycznego opisanego przez Spółkę wynika, że świadczy ona (na podstawie dwóch umów wykonawczych zawartych z Gminą) usługi publiczne w zakresie lokalnego transportu zbiorowego. Otrzymywana przez skarżącą z tego tytułu rekompensata, na warunkach opisanych we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej i w oparciu o przepisy rozporządzenia 1370/2007, służy częściowemu pokryciu kosztów poniesionych w związku z wykonywaniem powierzonej działalności przewozowej. Rekompensata ta nie stanowi więc, bezpośredniej dopłaty związanej z wykonywaniem zadań powierzonych umowami wykonawczymi, gdyż nie wpływa wprost na wysokość ceny usług oferowanych przez Spółkę za wykonywanie usług publicznego transportu zbiorowego. Celem tej rekompensaty jest dofinansowanie całej działalności Spółki. Dodatkowo wskazać należy, że ceny biletów pozostają poza sferą wpływów skarżącej - są ustalane jednostronnie przez Prezydenta Miasta w formie zarządzenia.

Podsumowując, rekompensata, którą otrzymuje Spółka od Gminy na pokrycie kosztów związanych z wykonywaniem usług powierzonych dotyczy ściśle kosztu ogólnej działalności Spółki w tym zakresie i nie wpływa na cenę usługi za jaką klient (pasażer) może skorzystać z usług transportowych Spółki. Oznacza to, że rekompensata ma charakter ogólny, a jej celem jest wyłącznie dotowanie ogólnej działalności Spółki. Tym samym, w okolicznościach analizowanej sprawy, nie da się powiązać tej rekompensaty z konkretnymi czynnościami podlegającymi opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług i nie jest ona uzależniona od ilości i wartości świadczonych usług, a tym samym nie stanowi obrotu w rozumieniu art. 29a ust. 1 u.p.t.u. Tym samym opisane we wniosku Spółki o udzielenie interpretacji indywidualnej dotacje nie mogą być uznane za dotacje, subwencje i inne dopłaty o podobnym charakterze, zaliczane do podstawy opodatkowania, o której mowa w tym przepisie. Nie mają bowiem bezpośredniego wpływu na cenę dostarczanych towarów lub świadczonych usług. Należy przy tym zauważyć, że Spółka nie świadczy usług na rzecz Gminy lecz na rzecz potencjalnych podróżnych.

Z tych przyczyn Sąd uznał za zasadny zarzut błędnej wykładni przepisu art. 29a ust. 1 u.p.t.u. co do możliwości opodatkowania przedmiotowej rekompensaty, a przez to zasadnym jawi się zarzut błędnej interpretacji art. 106a i art. 106b ust. 1 tej ustawy.

Zgodnie z treścią art. 106b ust. 1 u.p.t.u. podatnik jest obowiązany wystawić faktury dokumentujące opisane tam zdarzenia (w tym sprzedaż, dostawy towarów i świadczenie

usług). Skoro zaś przedmiotowe rekompensaty nie stanowią wynagrodzenia za sprzedaż (świadczenie usług) podlegającego opodatkowaniu podatkiem VAT, to ich otrzymanie przez Spółkę nie stanowi zdarzenia opisanego w tym przepisie, które powinno być udokumentowane fakturą. Podobnie rzecz się ma z zastosowaniem przepisu art. 106a u.p.t.u., skoro przedmiotowa rekompensata nie stanowi przedmiotu opodatkowania VAT zapisanych tam sprzedaży, czynności lub dostawy albo świadczenia usług.

Dodatkowo należy podnieść, że organ naruszył przepisy postępowania wymienione w skardze, a w szczególności art. 14c § 1 zd. 1 O.p., zgodnie z którym interpretacja indywidualna zawiera wyczerpujący opis przedstawionego we wniosku stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego oraz oceny stanowiska wnioskodawcy wraz z uzasadnieniem prawnym tej oceny. Warto bowiem zauważyć, że postępowanie w przedmiocie wydania informacji indywidualnej opiera się wyłącznie na stanie faktycznym, bądź zdarzeniu przyszłym przedstawionym przez wnioskodawcę "Podany we wniosku stan faktyczny stanowi jedyną podstawę faktyczną wydanej interpretacji i tym samym wyznacza granice, w jakich interpretacja będzie mogła wywołać określone w ustawie skutki prawne. W konsekwencji organ wydający interpretację nie może przyjmować własnych ustaleń faktycznych, odmiennych od okoliczności przedstawionych przez wnioskodawcę" (tak wyrok NSA z dnia 17 grudnia 2019 r. sygn. akt 1585/17). Jak wynika z treści wniosku nie zawarto w nim okoliczności przyjętych przez Dyrektora przy ocenie stanowiska Spółki w szczególności dotyczących ustalenia, że rekompensata stanowi dopłatę do ceny przedmiotowej usługi, że usługi te bez dodatkowego finansowania nie mogłyby być wykonywane, bądź że brak rekompensaty prowadziłyby do żądania wyższej ceny biletów, czy to że rekompensata spowodowała niższą odpłatność za usługę.

Sąd wskazuje również, że "W sytuacji, gdy strona powołuje stanowisko sądu administracyjnego stanowiące istotny element wykładni prawa, mające zastosowanie do przedstawionego zdarzenia przyszłego, będące jednocześnie elementem stanowiska strony, obowiązkiem organu w myśl art. 14c § 1 o.p. jest dokonanie oceny tego stanowiska" (tak wyrok NSA z dnia 27 lipca 2020 r. sygn. akt II FSK 1133/18). W niniejszej sprawie organ nie dokonał takiej analizy.

Rozpoznając sprawę ponownie organ uwzględni przedstawioną ocenę prawną i wyda stosownej treści rozstrzygnięcie uwzględniając wyłącznie okoliczności przytoczone we wniosku oraz biorąc pod uwagę stanowisko zajęte w badanej kwestii przez sądy administracyjne w wyrokach wskazanych przez Spółkę.

Z tych przyczyn wobec zaistnienia przesłanek opisanych w art. 146 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz. U. z 2022. 329) oraz przy zastosowaniu przepisu art. 200 tej ustawy w związku z § 2 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 16 sierpnia 2018 r. (Dz. U. z 2018. 1687) Sąd orzekł jak w wyroku.