RZECZPOSPOLITA POLSKA
MINISTERSTWO FINANSÓW
Departament Podatku od Towarów i Usług
PT1/063/26-2/401/2011/EDZ/PR 180

Warszawa, dnia 8 czerwca 2011 r.

P.M. Rodzica 2011/06/10

MINISTERSTWO INFRASTRUKTURY
Departament Prawny
SEKRETARIAT
10. 06. 2011
WPŁYNĘŁO
DOCMAN 1128987

Pan
Piotr Mikiel
Zastępca Dyrektora
Departamentu Prawnego
w Ministerstwie Infrastruktury

Szanowny Panie Dyrektorze,

W związku z pismem z dnia 30 marca 2011 r. znak ML-2mr-073-07/2011, uzupełnionym pismem z dnia 4 maja 2011 r. znak ML-2mr-073-07/11 w sprawie opodatkowania podatkiem od towarów i usług opłat za korzystanie z przystanków komunikacyjnych i dworców, o których mowa w art. 16 ust. 4 ustawy z dnia 16 grudnia 2010 r. o publicznym transporcie zbiorowym (Dz.U. z 2011 r. Nr 5, poz. 13), Ministerstwo Finansów uprzejmie informuje.

I.

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535, z późn. zm.) opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlega odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

Zgodnie z art. 8 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług przez świadczenie usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 tej ustawy, rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7, w tym również:

1) przeniesienie praw do wartości niematerialnych i prawnych, bez względu na formę, w jakiej dokonano czynności prawnej;
2) zobowiązanie do powstrzymania się od dokonania czynności lub do tolerowania czynności lub sytuacji;
3) świadczenie usług zgodnie z nakazem organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w jego imieniu lub nakazem wynikającym z mocy prawa.

Ponadto, w myśl art. 8 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług, za odpłatne świadczenie usług, uznaje się również:

1) użycie towarów stanowiących część majątku przedsiębiorstwa podatnika do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika, w tym w szczególności do celów osobistych podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia, jeżeli podatnikowi

przysługiwało, w całości lub części, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu tych towarów;

2) nieodpłatne świadczenie usług na cele osobiste podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia, oraz wszelkie inne nieodpłatne świadczenie usług do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika.

Zgodnie z art. 15 ust. 1 cyt. ustawy o podatku od towarów i usług 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. Działalność gospodarcza w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy, 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. Działalność gospodarcza obejmuje również czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.

W myśl 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.

Ponadto w § 13 ust. 1 pkt 12 obowiązującego od dnia 6 kwietnia 2011 r. rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 kwietnia 2011 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od ot towarów i usług (Dz.U. Nr 73, poz. 392), przewiduje się zwolnienie od podatku czynności związanych z wykonywaniem zadań publicznych nałożonych odrębnymi przepisami, wykonywanych w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność przez jednostki samorządu terytorialnego, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych (poprzednio kwestie te regulował § 13 ust. 1 pkt 12 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 2010 r. – Dz.U. Nr 246, poz. 1649 ze zm.).

Przepis § 13 ust. 1 pkt 13 cyt. rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 kwietnia 2011 r. zwalnia dodatkowo od VAT usługi świadczone pomiędzy:

a) jednostkami budżetowymi,
b) samorządowymi zakładami budżetowymi,
c) jednostkami budżetowymi i samorządowymi zakładami budżetowymi

- z wyjątkiem usług wymienionych w poz. 140-153, 174 i 175 załącznika nr 3 do ustawy o podatku od towarów i usług oraz usług komunikacji miejskiej.

II.

Zgodnie z art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 16 grudnia 2010 r. o publicznym transporcie drogowym (Dz.U. Nr 5, poz. 13) publiczny transport zbiorowy, w zależności od obszaru działania lub zasięgu przewozów, jest organizowany przez: gminę, związek międzygminny, powiat, związek powiatów, województwo lub ministra właściwego do spraw transportu.

Ustawa o zbiorowym transporcie publicznym (art. 4 ust. 1 pkt 8) przewiduje różny status prawny podmiotów, które realizują zadania operatora publicznego transportu zbiorowego. W świetle tej regulacji może to być samorządowy zakład budżetowy oraz przedsiębiorca

uprawniony do prowadzenia działalności gospodarczej w zakresie przewozu osób, który zawarł z organizatorem publicznego transportu zbiorowego umowę o świadczenie usług w zakresie publicznego transportu zbiorowego, na linii komunikacyjnej określonej w umowie.
Zgodnie z art. 16 ust. 4 ustawy o publicznym transporcie zbiorowym za korzystanie przez operatora i przewoźnika z przystanków komunikacyjnych lub dworców, których właścicielem albo zarządzającym jest jednostka samorządu terytorialnego, mogą być pobierane opłaty. Stawka opłaty jest ustalana w drodze uchwały podjętej przez właściwy organ danej jednostki samorządu terytorialnego, z uwzględnieniem niedyskryminujących zasad.
W ustawie o publicznym transporcie drogowym została określona maksymalna stawka tej opłaty. W świetle art. 16 ust. 5 tej ustawy stawka opłaty nie może być wyższa niż:
- 0,05 zł za jedno zatrzymanie środka transportu na przystanku komunikacyjnym;
- 1 zł za jedno zatrzymanie środka transportu na dworcu.

Zgodnie natomiast z art. 15 ust. 2 ustawy o publicznym transporcie drogowym określenie przystanków komunikacyjnych i dworców oraz warunków i zasad korzystania, z przystanków komunikacyjnych i dworców, których właścicielem lub zarządzającym jest jednostka samorządu terytorialnego, udostępnionych dla wszystkich operatorów i przewoźników oraz warunków i zasad korzystania z tych obiektów, następuje w drodze uchwały podjętej przez właściwy organ danej jednostki samorządu terytorialnego.

Jak wynika z wyjaśnień Ministerstwa Infrastruktury zawartych w ww. piśmie z dnia 4 maja 2011 r., o ile ustanowienie opłaty za korzystanie z przystanków komunikacyjnych i dworców ma charakter fakultatywny, to „(...) *charakter obligatoryjny dla jednostki samorządu terytorialnego ma uchwała określająca warunki i zasady korzystania z przystanków komunikacyjnych i dworców, których właścicielem lub zarządzającym jest ta jednostka samorządowa (art. 15 ust. 2 ustawy o ptz). Uchwała ta powinna określać takie zagadnienia, jak: kwestie udostępniania infrastruktury przystankowej, standaryzacja w zakresie wywieszania rozkładów jazdy (w tym: rozmiary tabliczek rozkładowych i rozkładów jazdy, podmiot upoważniony do ich rozwieszania), regulacje o charakterze technicznym czy organizacyjnym. W przypadku, gdy właściwa jednostka samorządowa ustanowi, w drodze uchwały wydanej na podstawie art. 16 ust. 4, opłatę za korzystanie z przystanków, jednym z warunków korzystania z tych obiektów określonych uchwałą wydaną na podstawie art. 15 ust. 2, powinien być obowiązek ponoszenia przez podmioty świadczące usługi przewozowe tej opłaty w wysokości wynikającej z pomnożenia opłaty przez liczbę zatrzymań wynikającą z rozkładu jazdy*".
W przypadku gdy dana jednostka samorządu terytorialnego zrezygnuje z ustanowienia opłaty za korzystanie z obiektów przystankowych, fakt nieodpłatnego udostępnienia tych obiektów powinien znaleźć się w uchwale wydawanej na podstawie art. 15 ust. 2 ustawy o publicznym transporcie drogowym.

Jak wynika z pisma Ministerstwa Infrastruktury z dnia 4 maja 2011 r., dokumentem potwierdzającym uzgodnienie zasad korzystania z przystanków komunikacyjnych i dworców z konkretnymi podmiotami świadczącymi usługi przewozowe, w którym są również uregulowane kwestie dotyczące ponoszenia przez te podmioty opłaty za korzystanie z przystanków i dworców (w przypadku podjęcia przez jst uchwały o pobieraniu tej opłaty), może być umowa cywilnoprawna, jak również potwierdzenie zasad korzystania z infrastruktury przystankowej może następować w innej formie, np. zgody na korzystanie z przystanków.

III.
Odnosząc się do kwestii opodatkowania podatkiem od towarów i usług opłat za korzystanie z przystanków komunikacyjnych i dworców, o których mowa w art. 16 ust. 4 ustawy o publicznym transporcie zbiorowym, należy podkreślić, że z analizy powołanych wyżej przepisów ustawy o publicznym transporcie zbiorowym oraz wyjaśnień przedstawionych przez Ministerstwo Infrastruktury w pismach z dnia 30 marca i 4 maja br., wynika, iż w świetle powołanych wyżej przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, czynności dokonywane przez jednostki samorządu terytorialnego na podstawie umów cywilnoprawnych, polegające na umożliwieniu operatorom i przewoźnikom korzystania z przystanków komunikacyjnych i dworców, 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 podlegające opodatkowaniu VAT na ogólnych zasadach określonych w ww. przepisach ustawy o podatku od towarów i usług oraz rozporządzenia z dnia 4 kwietnia 2011 r. Nie znajdą tu zastosowanie wyłączenia przewidziane w art. 15 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług oraz zwolnienie od VAT przewidziane w § 13 ust. 1 pkt 12 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 kwietnia 2011 r. (czynności są realizowane na podstawie umów cywilnoprawnych).

Stosownie do art. 29 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług podstawą opodatkowania VAT-em jest obrót, przez który rozumie się kwotę należną z tytułu sprzedaży, pomniejszoną o kwotę należnego podatku. Kwota należna obejmuje całość świadczenia należnego od nabywcy lub osoby trzeciej.
Zgodnie natomiast z art. 106 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług podatnicy, o których mowa w art. 15, są obowiązani wystawić fakturę stwierdzającą w szczególności dokonanie sprzedaży, datę dokonania sprzedaży, cenę jednostkową bez podatku, podstawę opodatkowania, stawkę i kwotę podatku, kwotę należności oraz dane dotyczące podatnika i nabywcy (z zastrzeżeniem ust. 1a, 2, 4 i 5 oraz art. 119 ust. 10 i art. 120 ust. 16 ustawy).
Szczegółowe zasady wystawiania faktur, dane, które powinny zawierać, oraz sposób i okres ich przechowywania określają przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 marca 2011 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 68, poz. 360).

Przedstawiając powyższe należy jednocześnie podkreślić, że zaprezentowane wyjaśnienia mają charakter ogólny. Z uwagi na występujące w praktyce różne procedury w zakresie uzgadniania zasad korzystania z przystanków i dworców (na co wskazuje resort infrastruktury) oraz różny status prawny podmiotów, które realizują zadania operatora publicznego transportu zbiorowego (samorządowy zakład budżetowy, przedsiębiorca prywatny) udzielenie odpowiedzi w zakresie opodatkowania VAT-em w konkretnych stanach faktycznych, w których pobierana jest opłata za korzystanie z przystanków i dworców, wymaga przeprowadzenia szczegółowej analizy w świetle powołanych wyżej przepisów o VAT.
Udzielenie odpowiedzi w zakresie opodatkowania VAT-em w konkretnych stanach faktycznych możliwe jest w drodze udzielenia interpretacji indywidualnej. W przypadku bowiem wątpliwości co do zakresu stosowania przepisów podatkowych w indywidualnej sprawie zainteresowany podmiot może złożyć pisemny wniosek do ministra właściwego do spraw finansów publicznych z prośbą o interpretację prawa podatkowego (art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60,

z późn. zm.). Składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej obowiązany jest do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego oraz do przedstawienia własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego (art. 14b § 3 ww. ustawy).

IV.
W związku ze zgłoszoną w piśmie Ministerstwa Infrastruktury z dnia 4 maja 2011 r. uwagą, że w dokumentach potwierdzających uzgodnienie zasad korzystania z infrastruktury przystankowej (którymi, jak poinformowano, mogą być umowy cywilnoprawne zawarte z konkretnymi podmiotami świadczącymi usługi przewozowe) powielane są uchwały podjęte przez właściwe organy danej jednostki samorządu terytorialnego na podstawie art. 15 ust. 2 oraz 16 ust. 4 ustawy o publicznym transporcie drogowym, co oznacza że mają one charakter wtórny wobec tych uchwał, należy podkreślić, że gospodarowanie mieniem samorządowym podlega określonym procedurom.

Zgodnie z art. 40 ust. 2 pkt 3 i 4 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1591 ze zm.) organy gminy, na podstawie tej ustawy, mogą wydawać akty prawa miejscowego w zakresie zasad zarządu mieniem gminy oraz zasad i trybu korzystania z gminnych obiektów i urządzeń użyteczności publicznej. Analogiczne regulacje funkcjonują w ustawie z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (art. 40 ust. 2 pkt 3 i 4) oraz ustawie z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa (art. 18 pkt 1 lit. b i c). Ponadto w myśl art. 4 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 20 grudnia 1996 r. o gospodarce komunalnej, jeżeli przepisy szczególne nie stanowią inaczej, organy stanowiące jednostek samorządu terytorialnego postanawiają o wysokości cen i opłat albo o sposobie ustalania cen i opłat za usługi komunalne o charakterze użyteczności publicznej oraz za korzystanie z obiektów i urządzeń użyteczności publicznej jednostek samorządu terytorialnego. Przepis ten ma charakter *lex specialis* względem przepisów zawartych w ustawach ustrojowych, upoważniających organy stanowiące do stanowienia aktów prawa miejscowego (w zakresie zasad zarządu mieniem samorządowym, w tym należącymi do jednostek samorządu terytorialnego obiektami i urządzeniami użyteczności publicznej).
Powyższe oznacza, że uchwały odpowiednich organów jednostek samorządu terytorialnego mają charakter aktów prawa miejscowego ustanawiających normy prawne powszechnie obowiązujące na obszarze danej jednostki samorządu terytorialnego (normy prawne zawarte w tych uchwałach są prawnie wiążące dla tych wszystkich podmiotów, których dana uchwała – biorąc pod uwagę jej zakres podmiotowo-przedmiotowy – dotyczy).
Należy jednak podkreślić że, co do zasady, korzystanie z komunalnych usług o charakterze użyteczności publicznej, w tym też obiektów i urządzeń użyteczności publicznej jednostek samorządu terytorialnego następuje na podstawie umów cywilnoprawnych, zawieranych pomiędzy podmiotem świadczącym usługę, w tym też władającym danym obiektem lub urządzeniem, a podmiotem korzystającym z danej usługi. Strony tych umów korzystają przy tym z przysługującej im swobody umów, z tym że swoboda ta podlega ograniczeniu np. jeżeli w danym zakresie wysokość ceny lub opłaty, czy też sposób ich ustalenia, określone zostały w stosownej uchwale podjętej przez organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego; wówczas strony są związane rozstrzygnięciem podjętym przez organ stanowiący (są związane bądź konkretną wysokością ceny lub opłaty, bądź też wskazanym przez organ stanowiący sposobem jej ustalenia).

Należy jednak podkreślić, że fakt, iż w zawieranych umowach cywilnoprawnych dotyczących korzystania np. z komunalnych usług o charakterze użyteczności publicznej,

w tym też obiektów i urządzeń użyteczności publicznej, strony są zobowiązane stosować ceny lub opłaty w wysokości określonej w uchwale podjętej przez odpowiedni organ jednostki samorządu terytorialnego, nie ma wpływu na opodatkowanie tych czynności podatkiem od towarów i usług. W takim przypadku mają zastosowanie ogólne zasady określone w przepisach dotyczących VAT.

Z poważaniem

Dyrektor Departamentu
Podatku od Towarów i Usług

Tomasz Trutkiewicz