

I FSK 832/18 - Wyrok NSA z 2018-11-15

Skarga kasacyjna na interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej w przedmiocie podatku od towarów i usług

Sentencja

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie: Przewodniczący Sędzia NSA Jan Rudowski, Sędzia NSA Roman Wiatrowski (sprawozdawca), Sędzia WSA (del.) Maja Chodacka, Protokolant Krzysztof Zaleski, po rozpoznaniu w dniu 15 listopada 2018 r. na rozprawie w Izbie Finansowej skargi kasacyjnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 20 grudnia 2017 r. sygn. akt I SA/Rz 744/17 w sprawie ze skargi Gminy Miasto R. na interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 11 kwietnia 2017 r. nr [...] w przedmiocie podatku od towarów i usług 1) oddala skargę kasacyjną, 2) zasądza od Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej na rzecz Gminy Miasto R. kwotę 240 (dwieście czterdzieści) złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

Uzasadnienie

1. Wyrokiem z 20 grudnia 2017 r., I SA/Rz 744/17 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku uchylił zaskarżoną przez Gminę Miasto R. (dalej: Miasto, wnioskodawca) interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 11 kwietnia 2017 r. w przedmiocie podatku od towarów i usług.

2. W uzasadnieniu podjętego rozstrzygnięcia Sąd pierwszej instancji wskazał, że spór dotyczy obowiązku stosowania przez wnioskodawcę tzw. pre-współczynnika, o którym mowa w art. 86 ust. 2a ustawy z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług (j.t. Dz.U. z 2016r., poz. 710 ze zm. - dalej: ustawa o VAT). Stosownie do treści tego przepisu, w przypadku nabycia towarów i usług wykorzystywanych zarówno do celów wykonywanej przez podatnika działalności gospodarczej, jak i do celów innych niż działalność gospodarcza, z wyjątkiem celów osobistych, do których ma zastosowanie art. 7 ust. 2 i art. 8 ust. 2, oraz celów, o których mowa w art. 8 ust. 5 - w przypadku, o którym mowa w tym przepisie, gdy przypisanie tych towarów i usług w całości do działalności gospodarczej podatnika nie jest możliwe, kwotę podatku naliczonego, o której mowa w ust. 2, oblicza się zgodnie ze sposobem określenia zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej, zwanym dalej "sposobem określenia proporcji". Sposób określenia proporcji powinien najbardziej odpowiadać specyfice wykonywanej przez podatnika działalności i dokonywanych przez niego nabyć. Sąd pierwszej instancji przypomniał, że w ocenie organu, Miasto taki pre-współczynnik powinno zastosować w przedstawionym we wniosku stanie faktycznym, gdyż przypisanie świadczonych przez Z. usług w całości do działalności gospodarczej nie jest możliwe. Spośród wymienionych przez wnioskodawcę czynności nie objętych zakresem ustawy o VAT, organ zakwestionował przychody Z. z tytułu udostępniania przewoźnikom przystanków i dworca, jako związane z prowadzoną działalnością gospodarczą.

2.1. Sąd pierwszej instancji wskazał, że świadczenie przez Z. jako jednostkę budżetową Miasta usług w zakresie transportu zbiorowego stanowi działalność gospodarczą, a czynności

wykonywane w ramach tej działalności podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Niesporne jest też, że opłaty za udostępnianie przewoźnikom przystanków i dworca mają charakter opłat publicznoprawnych, bowiem pobierane są one przez gminę w ramach władztwa publicznego na podstawie podjętej przez radę gminy uchwały, w oparciu o upoważnienie zawarte w art.16 ust.4 ustawy z 16 grudnia 2010 r. o publicznym transporcie zbiorowym (Dz. U. z 2017 r. poz. 2136; dalej powoływana również jako u.p.t.z.) i czynności te nie mają charakteru cywilnoprawnego. Opłaty te stanowią dochód gminy z przeznaczeniem na utrzymanie przystanków komunikacyjnych oraz dworców oraz realizację zadań określonych w art.18 ustawy o publicznym transporcie zbiorowym.

2.2.Sąd pierwszej instancji podkreślił, iż rozstrzygnięcie wątpliwości interpretacyjnych sprowadza się w istocie do przesądzenia czy czynności pobierania opłat za udostępnianie przystanków i dworca są czynnościami innymi niż działalność gospodarcza, czy stanowią uboczną działalność, wpisującą się jednak w cel prowadzonej działalności gospodarczej.

2.3. Sąd uznał, że powyższe czynności wyłączone są z zakresu obowiązywania ustawy o VAT ze względów podmiotowo-przedmiotowych, bowiem czynności dokonuje organ władzy publicznej i mieszczą się one w zakresie władztwa publicznego. Jednak w ocenie Sądu pierwszej instancji, opisane w stanie faktycznym przychody z tytułu opłat za udostępnianie przewoźnikom przystanków i dworca powinny być uznane za działania towarzyszące opodatkowanej działalności gospodarczej polegającej na świadczeniu usług w zakresie transportu zbiorowego i związane z tą działalnością, a nie stanowiące odrębnej sfery działalności gminy. Sam organ w zaskarżonej interpretacji wskazał, że w związku z prowadzeniem działalności gospodarczej u podatnika mogą wystąpić działania czy sytuacje, które nie generują opodatkowania VAT. "Towarzyszą" one działalności gospodarczej i nie stanowią obok niej odrębnego przedmiotu działalności podatnika. Nie podlegają one opodatkowaniu VAT, jednakże ich występowanie nie oznacza, że u podatnika występują czynności wykonywane poza działalnością gospodarczą. Dla określenia skutków, jakie czynności te mogą wywoływać w zakresie podatku od towarów i usług trzeba dokonać oceny, czy czynności te należy uznać za odrębny, obok działalności gospodarczej, przedmiot działalności podatnika, czy też czynności te "towarzyszą" działalności gospodarczej.

2.4. W ocenie Sądu pierwszej instancji przystanki nie są budowane, utrzymywane i modernizowane celem uzyskiwania wpływów z opłat od przewoźników. Przewoźnicy mogą jedynie korzystać z tych przystanków, które zostały wybudowane w celu zapewnienia komunikacji miejskiej. Jednocześnie za korzystanie z tych przystanków ponoszą opłaty, które stanowią dochód gminy. Gdyby nie zasadnicza opodatkowana działalność w zakresie transportu zbiorowego i związane z tym obowiązki utrzymywania przystanków i dworca, gmina nie pobierałaby przedmiotowych opłat. Fakt poboru opłat publicznoprawnych nie wyłącza zatem możliwości uznania, że przystanki i dworce są w całości wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej.

2.5. W konsekwencji Sąd pierwszej instancji uznał, że w opisanym stanie faktycznym wnioskodawca zasadnie podniosła, że nie będzie miała obowiązku stosowania współczynnika, o którym mowa w art.86 ust.2 a ustawy o VAT.

3. W skardze kasacyjnej organ zaskarżył wyrok Sądu pierwszej instancji w całości podnosząc zarzuty naruszenia:

I prawa materialnego tj.: błędnej wykładni art. 86 ust. 2a w zw. z art. 15 ust. 6 ustawy o VAT poprzez przyjęcie, że czynność pobierania opłat za udostępnianie przystanków i dworca stanowi działalność towarzyszącą opodatkowanej działalności gospodarczej w zakresie transportu zbiorowego i jest związana z tą działalnością, co w konsekwencji doprowadziło do błędnego przyjęcia, że wnioskodawca nie będzie miał obowiązku stosowania prewspółczynnika określonego w art. 86 ust. 2a ww. ustawy;

II przepisów postępowania w stopniu mającym istotny wpływ na wynik sprawy tj. art. 141 § 4 ustawy z 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2018 r. Nr 1302, dalej: p.p.s.a.) poprzez wadliwe uzasadnienie wyroku tj. Sąd pierwszej instancji nie wyjaśnił podstawy prawnej rozstrzygnięcia oraz nie wskazał okoliczności, które doprowadziły do wydania przedmiotowego wyroku, co w konsekwencji uniemożliwia kontrolę kasacyjną tego wyroku.

3.1. Organ wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i rozpoznanie skargi na podstawie art. 188 p.p.s.a. poprzez jej oddalenie, ewentualnie - o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania przez Sąd pierwszej instancji. Organ wniósł również o rozpoznanie sprawy na rozprawie oraz o zasądzenie zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

Naczelnny Sąd Administracyjny zważył, co następuje.

4. Skarga kasacyjna nie zasługuje na uwzględnienie.

4.1. W pierwszej kolejności należy zwrócić uwagę, że zgodnie z art. 183 § 1 zd. pierwsze p.p.s.a., Naczelnny Sąd Administracyjny rozpoznaje sprawę w granicach skargi kasacyjnej, bierze jednak z urzędu pod rozwagę nieważność postępowania, która w niniejszej sprawie nie występuje.

Autor skargi kasacyjnej oparł ją na obu podstawach kasacyjnych wymienionych w art. 174 P.p.s.a. zarzucając zarówno naruszenie prawa materialnego przez błędną jego wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie jak i naruszenie przepisów postępowania, które mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy. W takiej sytuacji, co do zasady, w pierwszej kolejności rozpatrzeniu podlegają zarzuty procesowe, gdyż dopiero po przesądzeniu, że stan faktyczny przyjęty przez sąd w zaskarżonym wyroku jest prawidłowy albo, że nie został skutecznie podważony, można przejść do skontrolowania procesu subsumpcji danego stanu faktycznego pod zastosowany przez sąd przepis prawa materialnego.

4.2. W zakresie naruszenia przepisów postępowania autor skargi kasacyjnej zarzucił naruszenie 141 § 4 p.p.s.a. W ocenie autora skargi kasacyjnej Sąd pierwszej instancji nie wyjaśnił podstawy prawnej rozstrzygnięcia oraz nie wskazał okoliczności, które doprowadziły do wydania przedmiotowego wyroku.

Takiego stanowiska autora skargi kasacyjnej nie można podzielić.

W myśl art. 141 § 4 p.p.s.a. uzasadnienie wyroku powinno zawierać zwięzłe przedstawienie stanu sprawy, zarzutów podniesionych w skardze, stanowisk pozostałych stron, podstawę prawną rozstrzygnięcia oraz jej wyjaśnienie, a w razie gdy w wyniku uwzględnienia skargi

sprawa ma być ponownie rozpatrzona przez organ administracji, uzasadnienie powinno zawierać wskazania co do dalszego postępowania. Uzasadnienie zaskarżonego wyroku zawiera wszystkie elementy określone we wskazanym wyżej przepisie. W szczególności w uzasadnieniu wyroku wskazano podstawę prawną rozstrzygnięcia. Sąd pierwszej instancji jako podstawę procesową uchylecia indywidualnej interpretacji wskazał art. 146 § 1 p.p.s.a. W zakresie naruszenia prawa materialnego Sąd odwołał się natomiast do naruszenia przez organ interpretacyjny art. 86 ust.2 a ustawy o VAT. Sąd wskazał również okoliczności, które były podstawą do uchylecia indywidualnej interpretacji. Sąd pierwszej instancji wyjaśnił bowiem, że w jego ocenie przychody z tytułu opłat za udostępnianie przewoźnikom przystanków i dworca powinny być uznane za działania towarzyszące opodatkowanej działalności gospodarczej polegającej na świadczeniu usług w zakresie transportu zbiorowego i związane z tą działalnością, a nie stanowiące odrębnej sfery działalności gminy.

Stwierdzenie naruszenia art. 141 § 4 p.p.s.a. pozbawiłoby sądu odwoławczego możliwości zweryfikowania stanowiska merytorycznego zajętego przez Sąd pierwszej instancji, ponieważ wyrok ten uchylałby się spod kontroli. W sytuacji jednak, w której zarzut naruszenia art. 141 § 4 p.p.s.a. się nie potwierdził możliwa jest ocena pozostałych zarzutów skargi kasacyjnej, tj. w rozpatrywanym przypadku zarzutów naruszenia przepisów prawa materialnego.

4.3. W zakresie naruszenia przepisów prawa materialnego kwestią sporną pozostaje konieczność stosowania przez stronę skarżącą tzw. prewspółczynnika o którym mowa w art. 86 ust. 2a u.p.t.u. Zgodnie z treścią tego przepisu, w przypadku nabycia towarów i usług wykorzystywanych zarówno do celów wykonywanej przez podatnika działalności gospodarczej, jak i do celów innych niż działalność gospodarcza, z wyjątkiem celów osobistych, do których ma zastosowanie art. 7 ust. 2 i art. 8 ust. 2, oraz celów, o których mowa w art. 8 ust. 5 - w przypadku, o którym mowa w tym przepisie, gdy przypisanie tych towarów i usług w całości do działalności gospodarczej podatnika nie jest możliwe, kwotę podatku naliczonego, o której mowa w ust. 2, oblicza się zgodnie ze sposobem określenia zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej, zwanym dalej "sposobem określenia proporcji". Przepis ten ogranicza prawo do odliczenia podatku naliczonego jedynie w przypadku nabycia towarów i usług wykorzystywanych zarówno do celów wykonywanej przez podatnika działalności gospodarczej, jak i do celów innych niż działalność gospodarcza.

Zdaniem organu fakt, że strona skarżąca pobiera opłaty publicznoprawne za korzystanie z przystanków przez przewoźników, uniemożliwia jej pełne odliczenie podatku i powoduje konieczność zastosowania dyspozycji wyżej wskazanego art. 86 ust. 2a u.p.t.u.

4.4. Lokalny transport zbiorowy należy zgodnie z art. 7 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (t.j. Dz.U. z 2016 r., poz. 446 ze zm., dalej powoływana jako u.s.g.) do zadań własnych gminy. W sytuacji, gdy lokalny transport zbiorowy należy do zadań własnych gminy, to zadanie to mieści się w ramach zadań publicznych. Organizatorem publicznego transportu zbiorowego ze względu na obszar działania lub zasięg przewozów w myśl zaś art. 7 ust. 1 pkt 2 u.p.t.z. jest związek międzygminny - na linii komunikacyjnej albo sieci komunikacyjnej w gminnych przewozach pasażerskich, na obszarze tworzących związek międzygminny. Do zadań organizatora należy między innymi organizowanie publicznego transportu zbiorowego (art. 8 pkt 2 u.p.t.z.). W art. 15 ust. 1 u.p.t.z. określono przykładowo

zadania organizatora publicznego transportu zbiorowego. Do zadań tych należy między innymi określanie przystanków komunikacyjnych i dworców, których właścicielem lub zarządzającym jest jednostka samorządu terytorialnego, udostępnionych dla operatorów i przewoźników oraz warunków i zasad korzystania z tych obiektów. Określenie przystanków komunikacyjnych i dworców oraz warunków i zasad korzystania z nich przez operatorów i przewoźników następuje w myśl art. 15 ust. 2 u.p.t.z. w związku z ust. 1 pkt 6 tego artykułu w drodze uchwały podjętej przez właściwy organ danej jednostki samorządu terytorialnego. Za korzystanie przez operatora i przewoźnika z przystanków i dworców, których właścicielem albo zarządzającym jest jednostka samorządu terytorialnego mogą być pobierane opłaty co wynika z art. 16 ust. 1 u.p.t.z. Stawka opłaty jest ustalana w drodze uchwały podjętej przez właściwy organ danej jednostki samorządu terytorialnego. Opłaty pobierane za korzystanie z przystanków i dworców stanowią dochód właściwej jednostki samorządu terytorialnego z przeznaczeniem na utrzymanie przystanków komunikacyjnych oraz realizację zadań własnych gminy w zakresie budowy, przebudowy i remontu przystanków komunikacyjnych, 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 (art. 16 ust. 7 w związku z art. 18 u.p.t.z.). Jak wynika z wskazanych wyżej regulacji zarówno zasady korzystania z przystanków jak i stawki opłat za korzystanie z nich ustalane są w drodze uchwały właściwej jednostki samorządu terytorialnego. Przeznaczenie tych opłat nie jest też dowolne, gdyż ustawa wyraźnie określiła na jakie cele mają być one przeznaczone. Sposób ustalenia tych opłat, a także sposób ustalenia zasad korzystania z przystanków przemawia za tym, że działania Związku Międzygminnego w tym zakresie są formą sprawowania władztwa publicznego, a nie działaniem na podstawie czynności cywilnoprawnych. Podobne też stanowisko odnośnie do opłat za korzystanie z przystanków zawarte zostało w wyrokach NSA z: 20 marca 2013 r., sygn. akt I FSK 687/12, z 27 listopada 2013 r., sygn. akt I FSK 1781/12 oraz 2.07.2015 r., I FSK 821/14 (wyroki te dostępne są na stronie internetowej NSA).

Zatem opłaty za udostępnianie przewoźnikom przystanków i dworca mają charakter opłat publicznoprawnych, bowiem pobierane są one przez gminę w ramach władztwa publicznego na podstawie podjętej przez radę gminy uchwały, w oparciu o upoważnienie zawarte w art. 16 ust. 4 u.p.t.z. i czynności te nie mają charakteru cywilnoprawnego. Opłaty te stanowią dochód gminy z przeznaczeniem na utrzymanie przystanków komunikacyjnych oraz dworców oraz realizację zadań określonych w art. 18 u.p.t.z.

4.5. W świetle powyższego kluczowe pozostaje ustalenie czy w zakresie w jakim przystanki i dworzec są udostępniane za opłatą wynikającą z przepisu art. 16 ust. 4 u.p.t.z. powinno być uznane za działania towarzyszące opodatkowanej działalności gospodarczej polegającej na świadczeniu usług w zakresie transportu zbiorowego i związane z tą działalnością, czy też stanowiące odrębną sferę działalności gminy.

4.6. Wskazać należy, że podobna kwestia prawa była już przedmiotem stanowiska Naczelnego Sądu Administracyjnego i dotyczyła poboru opłaty targowej na zlokalizowanych i urządzonych targowiskach gminnych (między innymi przytoczone w skardze wyroki: z dnia 12 kwietnia 2016r., sygn. I FSK 1783/14, z dnia 9 lutego 2016r., sygn. I FSK 835/15, z dnia 23 lipca 2015r., sygn. I FSK 696/14, z dnia 20 kwietnia 2016r., sygn. I FSK 2032/14, z dnia 20

kwietnia 2016r., sygn. I FSK 2051/14, z dnia 30 grudnia 2014r., sygn. I FSK 1279/14, z dnia 30 czerwca 2015r., sygn. I FSK 1013/14, z dnia 31 marca 2016r., sygn. I FSK 1736/14). Z powyższych wyroków wynika, że w przypadku, gdy przy okazji wykonywanej przez gminę działalności gospodarczej, pobiera ona należności o charakterze publicznoprawnym, nie jest zobowiązana do stosowania tzw. prewspółczynnika. Analogiczna sytuacja zachodzi w niniejszej sprawie. Organ nie kwestionował, że budowa, utrzymanie i modernizowane przystanków, jeżeli mają związek z transportem zbiorowym w gminie, związane jest z prowadzeniem działalności gospodarczej przez stronę skarżącą. Również pobieranie opłat od przewoźników ma wyraźną podstawę prawną art. 16 ust. 4 u.t.p.z. oraz stanowi daninę publicznoprawną. Rację ma przy tym strona skarżąca twierdząc, że przystanki nie są budowane, utrzymywane i modernizowane celem uzyskiwania wpływów z opłat od przewoźników. Przewoźnicy mogą jedynie korzystać z tych przystanków, które zostały wybudowane w celu zapewnienia komunikacji miejskiej. Jednocześnie za korzystanie z tych przystanków ponoszą opłaty, które stanowią dochód właściwej jednostki samorządu terytorialnego.

W rozpatrywanych przez NSA sprawach kwestią sporną, były nakłady na urządzenie konkretnego targowiska, które miało służyć do wykonywania czynności opodatkowanych. NSA nie zgodził się z twierdzeniami organu interpretacyjnego, że fakt poboru opłaty targowej wyłącza możliwość uznania, że targowisko w całości wykorzystywane jest do prowadzenia działalności gospodarczej. Analogiczna sytuacja zachodzi w niniejszej sprawie. Wybudowane przez stronę skarżącą przystanki są w całości wykorzystywane przez nią do prowadzenia działalności gospodarczej. Nie służą one do poboru opłat od przewoźników za zatrzymywanie się na tych przystankach, lecz do wykonywania czynności związanych z transportem zbiorowym, czyli wykonywaniem czynności opodatkowanych. Pobór opłat nie następuje w związku ze świadczeniem usług przez stronę skarżącą, lecz w związku z korzystaniem przez przewoźników z przystanków. Obowiązek zapłaty opłaty przez przewoźników nie jest zależny od świadczenia wzajemnego strony skarżącej. Nie buduje ona ani nie utrzymuje oraz nie modernizuje przystanków w celu umożliwienia przewoźnikom korzystania z nich i w konsekwencji pobierania opłaty. Czynności te wykonywane są w związku z prowadzoną przez stronę działalnością gospodarczą w postaci zapewnienia transportu publicznego. Uiszczenie opłaty związane jest z należnością publicznoprawną. Przyjęcie stanowiska organu prowadziłoby do sytuacji, w której jeżeli od jakiegoś składnika przedsiębiorstwa gminy pobierana byłaby jakakolwiek należność publicznoprawna na rzecz gminy, składnik ten nie mógłby zostać zakwalifikowany, jako wyłącznie związany z prowadzoną działalnością gospodarczą. Przyjęcie takiego stanowiska jest jednak nieuzasadnione.

Zwrócono na ten fakt uwagę we wskazanych wyrokach Naczelnego Sądu Administracyjnego stwierdzając, że przyjęcie argumentacji organu podatkowego doprowadziłibyśmy do sytuacji, w której każda nieruchomość gminna oddana w najem, dzierżawę lub użytkowanie wieczyste wiązałaby się w części z działalnością niepodlegającą opodatkowaniu z uwagi na obciążenie tego składnika majątku podatkiem od nieruchomości, również pobieranym przez gminy w ramach ich obowiązków jako organów władzy. Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, takie stanowisko z oczywistych przyczyn jest nie do zaakceptowania.

Należy również podkreślić, że w art. 86 ust. 1 u.p.t.u. wyrażono ogólną zasadę, zgodnie z którą, prawo do odliczenia podatku naliczonego przysługuje w zakresie, w jakim towary i

usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych. Wszelkie wyjątki od tej zasady powinny być wobec powyższego interpretowane w sposób wąski. W niniejszej sprawie wyjątek wskazany w art. 86 ust. 2a u.p.t.u. mógłby ewentualnie mieć miejsce jedynie w przypadku uznania, że strona skarżąca budując, utrzymując, czy też modernizując przystanki, wykonuje te działania w celu otrzymania opłaty od przewoźników. Tymczasem opłata ta pobierana jest przez stronę skarżącą, jako organ władzy publicznej. W związku z powyższym stanowisko organu zajęte w wydanej interpretacji oraz skardze kasacyjnej uznać należy za nieprawidłowe.

4.7. W konsekwencji nie potwierdziły się zarzuty naruszenia prawa materialnego tj.: błędnej wykładni art. 86 ust. 2a w zw. z art. 15 ust. 6 ustawy o VAT poprzez przyjęcie, że czynność pobierania opłat za udostępnianie przystanków i dworca stanowi działalność towarzyszącą opodatkowanej działalności gospodarczej w zakresie transportu zbiorowego.

4.8. W świetle poczynionych wyżej ustaleń, uznając skargę kasacyjną za pozbawioną uzasadnionych podstaw, Naczelny Sąd Administracyjny na podstawie art. 184 p.p.s.a. orzekł, jak w sentencji.

4.9. O zwrocie kosztów postępowania kasacyjnego obejmujących wynagrodzenie pełnomocnika Gminy za udział w rozprawie przed Naczelnym Sądem Administracyjnym orzeczono na podstawie art. 204 pkt 2 w zw. z art. 205 § 2 p.p.s.a. w zw. z § 14 ust. 1 pkt 1 lit. c oraz § 14 ust. 1 pkt 2 lit. c rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 22 października 2015 r. w sprawie opłat za czynności adwokackie (Dz. U. z 2015 .r poz. 1800 ze zm.).