

III SA/GI 577/12 - Wyrok

Data orzeczenia	2012-09-24
Data wpływu	2012-03-26
Sąd	Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach
Sędziowie	Małgorzata Herman /przewodniczący sprawozdawca/
Symbol z opisem	6110 Podatek od towarów i usług 6560
Hasła tematyczne	Interpretacje podatkowe Podatek od towarów i usług
Skarżony organ	Minister Finansów
Treść wyniku	Oddalono skargę
Powołane przepisy	Dz.U. 2011 nr 5 poz 13; art. 16 ust. 4 i 5; Ustawa z dnia 16 grudnia 2010 r. o publicznym transporcie zbiorowym Dz.U. 2011 nr 177 poz 1054; art. 8 ust. 1 art. 25 ust. 1 i 6; Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług - tekst jednolity Dz.U. 2011 nr 73 poz 392; par. 13 ust. 1 pkt 12; Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 kwietnia 2011 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług

Sentencja

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach w składzie następującym: Przewodniczący Sędzia WSA Marzanna Sałuda, Sędziowie Sędzia WSA Małgorzata Herman (spr.), Sędzia WSA Mirosław Kupiec, Protokolant Monika Rał, po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 11 września 2012 r. przy udziale – sprawy ze skargi "A" w C. na interpretację indywidualną Ministra Finansów z dnia [...] r. nr [...] w przedmiocie podatku od towarów i usług oddała skargę.

Uzasadnienie

Wnioskiem z dnia [...] r.(data wpływu do Izby Skarbowej), uzupełnionym pismem z dnia [...]r. na wezwanie organu, Miejski Zarząd Dróg i Transportu w C. zwrócił się do Ministra Finansów o udzielenie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie opodatkowania podatkiem VAT opłat za korzystanie z przystanków komunikacyjnych oraz ustalenia wysokości stawki podatku VAT. Wnioskodawca wskazał następujące zdarzenie przyszłe. Na podstawie art. 16 ust. 4 i 5 ustawy o publicznym transporcie zbiorowym Rada Miasta C. podejmie uchwałę w sprawie wysokości stawek opłat za korzystanie przez operatorów i przewoźników z przystanków komunikacyjnych, których właścicielem lub zarządzającym jest jednostka samorządu terytorialnego, zlokalizowanych na liniach komunikacyjnych na obszarze miasta C.. Opłata pobierana będzie miesięcznie za każde zatrzymanie środka transportu na przystanku. Ilość zatrzymań na przystanku ustalana będzie na podstawie rozkładu jazdy stanowiącym załącznik do zezwolenia, zaświadczenia lub potwierdzenia zgłoszenia przewozów, o którym mowa w ustawie o publicznym transporcie zbiorowym. Opłata miesięczna będzie stanowiła iloczyn ilości zatrzymań w ciągu miesiąca oraz stawki jednostkowej za zatrzymanie na przystanku. Każda zmiana rozkładu jazdy związana ze zmianą ilości zatrzymań środków transportowych na przystankach będzie wymagała powiadomienia Urzędu Miasta celem aktualizacji wysokości opłaty miesięcznej. Stawki opłat będą automatycznie waloryzowane od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym będzie ogłoszona uchwała budżetowa na zasadach określonych w art. 16 ust. 6 ustawy o publicznym transporcie zbiorowym. Wykonanie uchwały będzie powierzone Prezydentowi Miasta zobowiązując go do ogłoszenia uchwały w Dzienniku Urzędowym Województwa [...]. Zgodnie z art. 16 ust. 7 przedmiotowej ustawy środki finansowe z opłat będą stanowiły dochód gminy z przeznaczeniem na utrzymanie przystanków komunikacyjnych w czystości oraz budowę i remont przystanków, wiat i innych budynków służących pasażerom.

Miejski Zarząd Dróg i Transportu w C. będzie na podstawie uchwały zawierał z przewoźnikami umowy cywilnoprawne, w których określi wysokość opłat, planowaną ilość zatrzymań oraz zasady korzystania z przystanków.

Wnioskodawca postawił pytanie czy opłaty za korzystanie z przystanków komunikacyjnych podlegają podatkowi VAT i ewentualnie w jakiej wysokości?

Zdaniem wnioskodawcy w podanym stanie faktycznym opłaty za korzystanie z przystanków należy zakwalifikować jako opłaty administracyjne. Oznacza to, że nie podlegają one podatkowi VAT. Na podstawie art. 15 pkt 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. Od 1 marca 2011r. sprzątanie przystanków jest obowiązkiem gminy. Wynika to z art. 3 ust. 2 pkt 3 a ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach. Gmina musi zapewnić czystość i porządek na swoim terenie i stworzyć warunki niezbędne do utrzymania w czystości i porządku przystanków komunikacyjnych, których jest właścicielem lub zarządzającym oraz tych które są położone na jej obszarze przy drogach publicznych bez względu na kategorię tych dróg. Jeżeli opłaty za korzystanie z przystanków nie będą dobrowolnie uiszczane w terminie wyznaczonym w uchwale Rady Miasta, to będą mogły być ściągane w trybie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, tak samo jak niezapłacony podatek. Opłaty nie mogą przekraczać kwoty 0,05 zł za jedno zatrzymanie na przystanku i są traktowane jako opłata administracyjna nie podlegająca opodatkowaniu stawką VAT. Zdaniem Wnioskodawcy jeżeli opłaty za korzystanie z przystanków komunikacji podlegają podatkowi VAT to należy je opodatkować stawką w wysokości 8%.

Interpretacją indywidualną z dnia [...] r. Dyrektor Izby Skarbowej w K., działając z upoważnienia Ministra Finansów, stanowisko zaprezentowane przez wnioskodawcę uznał za nieprawidłowe.

W podstawie prawnej interpretacji powołany został art. 14 b § 1 i § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (j.t. Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, ze zm.) oraz § 2 i 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 czerwca 2007 r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego (Dz. U. Nr 112, poz. 770, ze zm.).

W uzasadnieniu Dyrektor Izby Skarbowej w K. przedstawił stan faktyczny (zdarzenie przyszłe) oraz stanowisko wnioskodawcy oraz uznając je za nieprawidłowe wskazał co następuje.

Stosownie do art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2011r., nr 177, poz. 1054 zwanej dalej ustawą o VAT), opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlega odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. Przepisy art. 7 ust. 1 i art. 8 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług definiują pojęcie dostawy towarów i świadczenia usług za wynagrodzeniem.

Zgodnie z art. 8 ust. 1 ustawy o VAT 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.

Przyjęcie podziału na dostawę towaru oraz świadczenie usług oznacza w praktyce, że wolą ustawodawcy było określenie maksymalnie szeroko przedmiotu opodatkowania VAT -jeżeli nawet wykazane zostałyby w konkretnym przypadku, że nie występuje dostawa towarów to i tak z reguły należy opodatkować czynność kwalifikowaną wówczas jako świadczenie usług. Powoduje to, iż czynność polegająca na pobieraniu przez Miejski Zarząd Dróg i Transportu w C. opłaty za zatrzymanie środka transportu na przystanku komunikacyjnym ustalonej przez Radę Miasta C. jest co do zasady czynnością podlegającą regulacjom ustawy o podatku od towarów i usług.

Zgodnie z art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 16 grudnia 2010 r. o publicznym transporcie zbiorowym (Dz. U. z 2011r.,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.

W myśl art. 4 ust. 2 pkt 1 ustawy o publicznym transporcie zbiorowym ilekroć w ustawie jest mowa o jednostce samorządu terytorialnego - należy przez to rozumieć również związek międzygminny lub związek powiatów.

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 lub zarządzającym jest jednostka samorządu terytorialnego, mogą być pobierane opłaty. Stawka opłaty jest ustalana w drodze uchwały podjętej przez właściwy organ danej jednostki samorządu terytorialnego, z uwzględnieniem niedyskryminujących zasad.

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

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.

Zgodnie z art. 16 ust. 5 ustawy o publicznym transporcie zbiorowym stawka opłaty, o której mowa w ust. 4 nie może być wyższa niż 0,05 zł za jedno zatrzymanie środka transportu na przystanku komunikacyjnym oraz 1 zł za jedno zatrzymanie środka transportu na dworcu.

Wysokość stawek opłat za korzystanie przez operatorów i przewoźników z przystanków

komunikacyjnych jest ustalana przez Radę Miasta C..

Na podstawie uchwały wnioskodawca będzie zawierał z przewoźnikami umowy cywilnoprawne, w których określi wysokość opłat, planowaną ilość zatrzymań oraz zasady korzystania z przystanków.

Odnosząc się do kwestii opodatkowania podatkiem od towarów i usług opłat za korzystanie z przystanków komunikacyjnych, o których mowa w art. 16 ust. 4 ustawy o publicznym transporcie zbiorowym, zauważył, iż w świetle powołanych wyżej przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, czynności dokonywane przez Wnioskodawcę, polegające na umożliwieniu przewoźnikom korzystania z przystanków komunikacyjnych, za co pobierane są opłaty, o których mowa w art. 16 ust. 4 ustawy o publicznym transporcie drogowym, spełniają przesłanki uznania tych czynności za odpłatne świadczenie usług, gdyż do ponoszenia opłat zobowiązany będzie korzystający z przystanków komunikacyjnych w wysokości ustalonej przez Radę Miasta.

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

Zaznaczył, iż wnioskodawca jest odrębnym od Gminy podmiotem, zatem nie jest adresatem normy prawnej zawartej w art. 15 ust. 6 ustawy o VAT, 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 z dnia 22 grudnia 2010r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług. Wskazany § 13 ust. 1 pkt 12 rozporządzenia 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.

Świadczenie ww. usług podlega opodatkowaniu 23% stawką podatku VAT, o której mowa w art. 41 ust. 1, w związku z art. 146 a pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług. Stosownie do ww. przepisów okresie od dnia 1 stycznia 2011r. do dnia 31 grudnia 2013r., z zastrzeżeniem ust. 2-12c, art. 83, art. 119 ust. 7, art. 120 ust. 2 i 3, art. 122 i art. 129 ust. 1 oraz art. 146f, stawka podatku wynosi 23%.

Wnioskodawca nie zgodził się ze stanowiskiem zajęтым w interpretacji i w dniu [...] r. (data wpływu do Izby Skarbowej) wezwał organ do usunięcia naruszenia prawa a następnie, po podtrzymaniu przez Dyrektora Izby Skarbowej w K. dotychczasowego stanowiska w odpowiedzi na wezwanie z dnia [...] r., nr [...], zaskarżył interpretację do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach.

W skardze z dnia [...] r. (data wpływu do Izby Skarbowej), pełnomocnik wnioskodawcy wniosł o uchylenie zaskarżonej interpretacji oraz zasądzenie kosztów postępowania.

Zaskarżonej interpretacji zarzucił naruszenie:

* art. 14 § 1 O.p. w związku z art. 5 ust. 1 pkt 1. art. 8 ust. 1, art. 15 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług, ewentualnie w związku z § 13 ust. 1 pkt 12 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 kwietnia 2011r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od

towarów i usług, polegające na błędnej interpretacji prawa podatkowego i uznaniu, że opłaty pobierane za korzystanie przez operatorów i przewoźników z przystanków komunikacyjnych lub dworców, o których mowa w art. 16 ust. 4 ustawy z dnia 16 grudnia 2010r. są opodatkowane podatkiem od towarów i usług w stawce 23%, z uwagi, iż po stronie podmiotu pobierającego te opłaty mamy do czynienia ze świadczeniem usług w rozumieniu ustawy o VAT.

* naruszenie art. 121 § 1 O.p. polegające na braku merytorycznego odniesienia się przez organ podatkowy do stanowiska zaprezentowanego przez wnioskodawcę w wezwaniu do usunięcia naruszenia prawa.

Uzasadniając skargę pełnomocnik wnioskodawcy zarzucił, iż organ błędnie przyjął, że w przypadku pobierania opłat, o których mowa w art. 16 ust. 4 ustawy o publicznym transporcie zbiorowym, mamy do czynienia ze świadczeniem odpłatnych usług. Prawo do korzystania przez przewoźników z przystanków komunikacyjnych wynika z przepisów ustawy o publicznym transporcie zbiorowym oraz stosownych uchwał podjętych przez organ stanowiący danej jednostki samorządu terytorialnego. Zdaniem pełnomocnika skarżącego nie może stanowić odpłatnego świadczenia usług umożliwienie przewoźnikom korzystania z przystanków komunikacyjnych, bo prawo to wynika z przepisów ustawy o publicznym transporcie zbiorowym i nie jest potrzebna na to zgoda wnioskodawcy. Tak samo taką czynnością nie może być pobieranie opłat. Pobieranie opłat przez MZDiT w C. można przyrównać do pobierania podatków przez inkasentów - nie płacą oni jednak z tego tytułu podatku od towarów i usług. Ponadto podniósł, że do czynności wykonywanych przez wnioskodawcę powinno mieć zastosowanie zwolnienie przedmiotowe z § 13 ust. 1 pkt 12 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 kwietnia 2011r. oraz wyłączenie z art. 15 ust. 6 ustawy o VAT.

W odpowiedzi na skargę z dnia [...] r. Dyrektor Izby Skarbowej w K. podtrzymując zaprezentowane wcześniej stanowisko wniósł o jej oddalenie. W jego ocenie stanowisko wnioskodawcy w przedmiotowej sprawie jest nieprawidłowe.

Odnosnie podniesionych w skardze zarzutów zauważył, że podstawowe znaczenie w sprawie ma prawidłowe ustalenie, czy dokonując przedmiotowych czynności wnioskodawca jest podatnikiem podatku VAT.

Podatnikami, w myśl art. 15 ust. 1 ustawy o VAT 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.

Jednakże w myśl przepisu art. 15 ust. 6 ustawy 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.

Unormowanie to pozostaje w zgodzie z art. 13 ust. 1 Dyrektywy 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. U. UE. L. z 2006 r. nr 347, poz. 1), który stwierdza, iż krajowe, regionalne i lokalne organy władzy oraz inne podmioty prawa publicznego nie są uważane za podatników w związku z działalnością, którą podejmują lub transakcjami, których dokonują jako organy władzy publicznej, nawet jeśli pobierają należności, opłaty, składki lub płatności w związku z takimi działaniami lub transakcjami.

Sięgając do wyżej powołanych regulacji zawartych w art. 13 Dyrektywy 2006/112/WE. stwierdził, że sformułowanie "jako organ władzy publicznej" wyraźnie nawiązuje do sposobu

wykonywania działalności. Zatem jeżeli przepis ten warunkuje wyłączenie tych podmiotów z opodatkowania od okoliczności, jaką jest wykonywanie działalności w charakterze władzy publicznej, zakresem wyłączenia objęta jest działalność, której wykonywanie poddane jest przepisom prawa publicznego, niezależnie przez jaki podmiot. W przeciwnym wypadku przepis art. 13 ust 2 Dyrektywy, pozwalający uznać poszczególnym państwom za organy władzy publicznej, podmioty prawa publicznego wykonujące określone czynności zwolnione, byłby zbędny.

Natomiast nie jest objęta wyłączeniem z opodatkowania działalność tych podmiotów na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych, nie byłoby bowiem konieczne podpisywanie umowy cywilnoprawnej, gdyby świadczenie tych usług wynikało z przepisów prawa publicznego.

Organ zauważył, że przepis art. 15 ust. 6 ustawy o VAT jest odzwierciedleniem art. 4 ust. 5 Szóstej Dyrektywy Rady z dnia 17 maja 1977r. w sprawie harmonizacji przepisów państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej; ujednolicona podstawa wymiaru podatku (77/388/EWG) (Dz. U. UE. L. Nr 145 ze zm.). zgodnie z którym krajowe, regionalne i lokalne organy władzy i inne instytucje prawa publicznego nie są uważane za podatników w związku z działalnością, które podejmują i transakcjami, które zawierają jako władze publiczne, nawet jeśli pobierają należności, opłaty, składki lub inne płatności w związku z taką działalnością lub transakcjami. Jednakże jeżeli podejmują one taką działalność i dokonują takich transakcji, są uważane za podatników w odniesieniu do tej działalności lub transakcji, w przypadku gdy wykluczenie ich z kategorii podatników prowadziłoby do znaczącego zakłócenia konkurencji.

Regulacja ta ma swoją kontynuację w powołanym już wyżej art. 13 obowiązującej od dnia 1 stycznia 2007r. Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej - (Dz. Urz. UE. L. Nr 347).

Przywołał wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, w sprawie sygn. III SA/Wa 2128/07 zajął się kwestią zgodności przepisów polskiej ustawy o podatku od towarów i usług z unormowaniami Dyrektywy 112.

Przewidziane w art. 13 (1) Dyrektywy 112 wyłączenie organów władzy oraz innych podmiotów publicznych z kręgu podatników podatku od towarów i usług ma charakter ograniczony i dotyczy tylko tych czynności, jakie podejmowane są przez nie w takim właśnie charakterze.

Na tle analogicznie brzmiącego art. 4 ust. 5 Szóstej Dyrektywy Rady (77/388/EWG) z dnia 17 maja 1977r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U.UE.L.77.145.1 z późn. zm.) Europejski Trybunał Sprawiedliwości wyraził pogląd, że Pierwszy akapit artykułu 4 (5) VI Dyrektywy należy interpretować w taki sposób, aby czynności wykonywane przez organy publiczne w rozumieniu tego przepisu stanowiły czynności wykonywane przez organy prawa publicznego podlegające szczególnym zasadom prawnym mającym do nich zastosowanie, co nie obejmuje czynności wykonywanych przez te organy w takiej samej sytuacji prawnej, jaka ma zastosowanie do przedsiębiorstw prywatnych.

Do kompetencji sądu krajowego należy zaklasyfikowanie danych czynności w oparciu o to właśnie kryterium (pkt 1 wyroku z dnia 15 maja 1990r. sygn C-4/89 Comune di Carpaneto Piacentino i inni v. Ufficio provinciale imposta sul valore aggiunto di Piacenza. LEX nr 83912. Analogicznie w wyroku z dnia 17 października 1989 r. sygn. 231/87 Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Fiorenzuola d'Arda i inni v. Comune di Carpaneto Piacentino i Ufficio

provinciale imposta sul valore aggiunto di Piacenza; LEX nr 83911).

Sąd w ww. wyroku stwierdził, że do polskiej ustawy o podatku od towarów w art. 15 ust. 6 stanowiącej, iż 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 - implementowane zostało unormowanie z art. 13 (1) Dyrektywy 112. Sąd uznał zatem, że nie ma niezgodności przepisów prawa krajowego z ww. przepisem Dyrektywy 112.

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

Skarżący wykonując czynności na podstawie zawieranych umów cywilnoprawnych nie działa w charakterze organu władzy publicznej.

W konkluzji organ interpretujący stwierdził, że MZDiT będący odrębnym od gminy podmiotem, wykonując czynności na podstawie zawieranych umów cywilnoprawnych nie jest adresatem norm prawnych, określonych w art. 15 ust. 6 ustawy o VAT i § 13 ust. 1 pkt 12 rozporządzenia z dnia 22 grudnia 2010 r.

Mimo, że to uchwała Rady Miasta decyduje o pobieraniu na terenie Miasta opłat za korzystanie z przystanków komunikacyjnych przez przewoźników, to jednak korzystanie z nich odbywa się na podstawie umowy cywilnoprawnej i bez jej sporządzenia korzystanie z przystanków nie byłoby możliwe.

Ponadto za nieuzasadniony uznał zarzut naruszenia art. 121 O.p. polegający, na braku merytorycznego odniesienia się przez organ podatkowy do stanowiska zaprezentowanego przez wnioskodawcę w wezwaniu do usunięcia naruszenia prawa.

Odnosząc się do powołanego przez skarżącą wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 25 stycznia 2012 r., sygn. I SA/Kr 1966/11, stwierdził, że nie może wpłynąć na ocenę prawidłowości przedmiotowej kwestii. Nie negując orzeczeń sądowych jako cennego źródła w zakresie wskazywania kierunków wykładni norm prawa podatkowego zwrócił uwagę, iż organ podatkowy jest zobowiązany traktować indywidualnie każdą sprawę. Orzeczenia sądów, mogą stanowić cenne źródło w zakresie kierunków wykładni norm prawa podatkowego, lecz ich moc wiążąca ogranicza się do konkretnej sprawy.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach zważył, co następuje:

Skarga nie zasługuje na uwzględnienie.

Podstawą poddania kontroli sądowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego wydanej przez Ministra Finansów jest art. 1 § 2 ustawy z 25 lipca 2002 r. –Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz. U. Nr 153, poz. 1269 ze zm.), który stanowi, że sądy administracyjne sprawują kontrolę działalności administracji publicznej pod względem zgodności z prawem. Zgodnie z art. 146 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (j.t. Dz.U. z 2012 r., poz. 270 dalej jako: p.p.s.a). sąd uwzględniając skargę na akt lub czynność, o których mowa w art. 3 § 2 pkt 4 i 4 a p.p.s.a. (w tym pisemne interpretacje przepisów prawa podatkowego w indywidualnych sprawach) uchyla ten akt lub interpretację albo stwierdza bezskuteczność czynności.

W niniejszej sprawie zaskarżeniu podlega interpretacja indywidualna Ministra Finansów, wydana na podstawie art. 14 b § 1 i § 6 Ordynacji podatkowej, a spór odnosi się do zdarzenia przyszłego i dotyczy ustalenia czy opłaty za korzystanie z przystanków komunikacyjnych pobierane przez wnioskodawcę na podstawie umowy cywilnoprawnej podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Zdaniem wnioskodawcy należy je zakwalifikować jako opłaty administracyjne, które nie podlegają podatkowi VAT.

Sąd w składzie orzekającym w niniejszej sprawie podziela jednak stanowisko i argumentację organu interpretującego, który uznał taki pogląd za nieprawidłowy, a to z następujących względów.

Rozstrzygnięcie będące przedmiotem oceny Sądu podjęte zostało w ramach postępowania o wydanie pisemnej interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania przepisów prawa podatkowego. W postępowaniu takim stan faktyczny jest przyjmowany według twierdzeń podatnika. Zgodnie bowiem z art. 14 b § 3 O.p. we wniosku o udzielenie interpretacji wnioskodawca jest obowiązany do wyczerpującego przedstawienia stanu faktycznego oraz własnego stanowiska w sprawie. Organ podatkowy dokonuje natomiast oceny prawnej stanowiska pytającego z przytoczeniem przepisów prawa. Postępowanie takie opiera się więc wyłącznie na stanie faktycznym przedstawionym przez wnioskodawcę. Tylko w stosunku do tak określonego stanu faktycznego wyrażana jest jego ocena prawna, tak przez samego podatnika, jak i przez organ podatkowy.

W pierwszej kolejności należy wskazać, że w dniu 1 marca 2011 r. weszła w życie ustawa z dnia 16 grudnia 2010 r. o publicznym transporcie zbiorowym (Dz. U. z 2011r., nr 5, poz. 13). Zgodnie z art. 7 ust. 1 tej ustawy 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. W myśl art. 4 ust. 2 pkt 1 ustawy o publicznym transporcie zbiorowym ilekroć w ustawie jest mowa o jednostce samorządu terytorialnego należy przez to rozumieć również związek międzygminny lub związek powiatów.

Ustawa o publicznym transporcie zbiorowym (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.

Natomiast art. 16 ustawy stanowi o możliwości pobierania opłat za korzystanie z przystanków komunikacyjnych. W szczególności treść art. 16 omawianej ustawy jest następująca:

Art. 16. 1. W transporcie drogowym za korzystanie przez operatora i przewoźnika z przystanków komunikacyjnych lub dworców mogą być pobierane opłaty.

2. Stawki opłat za korzystanie przez operatora i przewoźnika z przystanków komunikacyjnych lub dworców oraz standardy, o których mowa w art. 15 ust. 1 pkt 3 lit. a, są ustalane w drodze negocjacji między gminą, na obszarze której jest usytuowany przystanek komunikacyjny lub dworzec, i właścicielem albo zarządzającym przystankiem komunikacyjnym lub dworcem.

3. Stawki opłat, o których mowa w ust. 2, powinny być ustalane z uwzględnieniem niedyskryminujących zasad dla wszystkich operatorów i przewoźników wykonujących publiczny transport zbiorowy na obszarze właściwości organizatora.

4. 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.

5. Stawka opłaty, o której mowa w ust. 4, nie może być wyższa niż:

- 1) 0,05 zł za jedno zatrzymanie środka transportu na przystanku komunikacyjnym;
- 2) 1 zł za jedno zatrzymanie środka transportu na dworcu.

6. Stawka opłaty, o której mowa w ust. 5, ulega zmianie w stopniu odpowiadającym planowanemu średniorocznemu wskaźnikowi cen towarów i usług konsumpcyjnych, ustalonym w ustawie budżetowej na dany rok. Zmiana następuje od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym została ogłoszona ustawa budżetowa.

7. Opłaty, o których mowa w ust. 4, stanowią dochód właściwej jednostki samorządu terytorialnego, z przeznaczeniem na:

- 1) utrzymanie przystanków komunikacyjnych oraz dworców, o których mowa w ust. 4, oraz
- 2) realizację zadań określonych w art. 18 - w przypadku gdy organizatorem jest gmina.

Z kolei, na mocy art. 69 tej ustawy, w ustawie z dnia 13 września 1996 r. o utrzymaniu czystości i porządku w gminach (Dz. U. z 2005 r. Nr 236, poz. 2008, z późn. zm.) wprowadzono zmianę polegającą na dodaniu w art. 3 w ust. 2 po pkt 3 pkt 3a w brzmieniu: utrzymują czystość i porządek na przystankach komunikacyjnych, których właścicielem lub zarządzającym jest gmina oraz które są położone na jej obszarze przy drogach publicznych bez względu na kategorię tych dróg;"(...).

Treść powyższych regulacji jest czytelna, jasna i zrozumiała. Gmina utrzymuje czystość i porządek na przystankach komunikacyjnych położonych na jej obszarze przy drogach publicznych, a za korzystanie przez operatora i przewoźnika z przystanków komunikacyjnych mogą być pobierane opłaty. Opłaty mają zatem charakter fakultatywny, a nie obowiązkowy. W razie pobierania tych opłat, górną granicę stawek określa uchwałą właściwy organ danej jednostki samorządu terytorialnego.

W rozpatrywanej sprawie opłaty będą pobierane na podstawie umów cywilnoprawnych zawieranych pomiędzy wnioskodawcą a przewoźnikami regulujących zasady korzystania z przystanków, prawa i obowiązki stron, a także wysokość opłaty.

Należy zatem zgodzić się z organami podatkowymi, że w rozpatrywanej sprawie mamy do czynienia z odpłatnym świadczeniem usług na podstawie umowy, a stosownie do art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlega odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. Z kolei, przepisy art. 7 ust. 1 i art. 8 ust. 1 ustawy o VAT definiują pojęcie dostawy towarów i świadczenia usług za wynagrodzeniem.

W szczególności zgodnie z art. 8 ust. 1 ustawy o VAT 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.

W ocenie Sądu, w podanym stanie faktycznym i prawnym opłaty te mają charakter cywilnoprawny, a nie publicznoprawny. Te ostatnie są bowiem należnościami bezzwrotnymi, przymusowymi i nieodpłatnymi. Opłaty o charakterze publicznoprawnym podlegają z zasady reżimowi Ordynacji podatkowej i są egzekwowane w trybie ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. Postępowanie egzekucyjne w administracji (j.t. Dz.U. z 2005 r., nr 229, poz. 1954 ze zm.). Wymienione ustawy nie mają zastosowania do opłat za korzystanie z przystanków komunikacyjnych, a to wobec braku ustawowych ku temu przesłanek.

Z kolei, opłaty administracyjne pobierane są za określoną czynność urzędową, jak np. opłata skarbową, legalizacyjną, probierczą, patentową itd., a do ich poboru z reguły są uprawnione organy podatkowe. Pobranie opłat publicznych i wynikające stąd stosunki prawne kształtowane są zatem wyłącznie przez normy prawa publicznego.

Natomiast w rozpatrywanej sprawie podstawowe znaczenie dla uregulowania treści stosunku prawnego ma wola stron wyrażona w umowie cywilnoprawnej.

Zgodnie z art. 15 ust. 1 ww. ustawy o VAT podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.

Działalność gospodarcza w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług 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 ww. ustawy 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.

Słusznie zauważył organ, że unormowanie to pozostaje w zgodzie z art. 13 ust. 1 Dyrektywy 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. U. UE. L. z 2006 r. nr 347, poz. 1), który stwierdza, iż krajowe, regionalne i lokalne organy władzy oraz inne podmioty prawa publicznego nie są uważane za podatników w związku z działalnością, którą podejmują lub transakcjami, których dokonują jako organy władzy publicznej, nawet jeśli pobierają należności, opłaty, składki lub płatności w związku z takimi działaniami lub transakcjami.

Generalnie organy oraz urzędy publiczne są uznawane za podatników. Organy oraz urzędy publiczne nie są bowiem uznawane za podatników w zakresie realizowanych zadań

nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane. Tak więc załatwianie przez organy tzw. spraw urzędowych nie podlega, co do zasady, podatkowi VAT, gdyż wówczas podmioty te nie działają jako podatnicy.

Z powyższej definicji wynika zatem, że organy oraz urzędy administracji publicznej działają w charakterze podatników wówczas, 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.

Ponadto w § 13 ust. 1 pkt 12 obowiązującego od dnia 6 kwietnia 2011r. rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 kwietnia 2011r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 73. poz. 392 ze zm.) 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. 1694 ze zm.).

Zgodnie z powołanym przepisem, z podatku wolne są 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.

Jednostki samorządu terytorialnego niewątpliwie mieszczą się w pojęciu władzy publicznej określonej w ww. Dyrektywie. W orzecznictwie sądowym często traktuje się gminy jako organy władzy publicznej. Tak np. WSA we Wrocławiu w wyroku z dnia 5 marca 2009 r. (I SA/Wr 1045/08, LEX nr 491808) stwierdził: "Użyte przez ustawodawcę w art. 15 ust. 6 ustawy VAT określenie "organy władzy publicznej" nie zostało sprecyzowane. Niemniej jednak, wychodząc z celu tej regulacji, należałoby uznać, że obejmuje ono także jednostki samorządu terytorialnego (w tym gminy), skoro niewątpliwie realizują zadania publiczne, nałożone nań przepisami prawa". Także w piśmiennictwie zauważa się, że "samorząd terytorialny kwalifikuje się jako organ władzy publicznej" (A. Derkacz, Podmiotowość podatkowa jednostki samorządu terytorialnego na gruncie ustawy o VAT, Finanse Komunalne 2009, nr 3, s. 38).

Uznać jednak należy, że w przypadku czynności wykonywanych na podstawie umów cywilnoprawnych dany podmiot nie działa w charakterze organu, lecz występuje jako zwykły uczestnik obrotu gospodarczego (por. VAT Komentarz, A. Bartosiewicz, R. Kubacki. LEX 2012).

Mając na uwadze treść powyższych przepisów należy podzielić stanowisko i argumentację organu interpretującego co do braku podstaw do zwolnienia od podatku opłat za korzystanie z przystanków komunikacyjnych. W podanym stanie faktycznym wnioskodawca nie jest organem władzy publicznej, ale stroną umowy cywilnoprawnej regulującej odpłatne korzystanie przez przewoźników z przystanków komunikacyjnych. Poza sporem jest, że wnioskodawca jest podatnikiem podatku VAT.

Trybunał Konstytucyjny wskazał w uchwale z dnia 25 stycznia 1995 r. (W 14/94, OTK 1995/1/19), że interpretator powinien dążyć do takiego tłumaczenia norm, które by tworzyło spójny z prakseologicznego punktu widzenia system. Oznacza to, że rozumienie przepisu prawnego powinno być wyznaczone nie tylko przez jego literalne brzmienie, lecz także przez

treść innych przepisów prawa mających wpływ na rozumienie tego przepisu w ramach uwzględnienia tzw. argumentum a rubrica czyli wykładni uwzględniającej miejsce przepisu prawa w systemie prawa o to zarówno systematyce wewnętrznej jak i systematyce zewnętrznej.

W stanie faktycznym przedstawionym przez wnioskodawcę, wszystkie niezbędne przesłanki zastosowania wskazanej przez organ stawki VAT zostały spełnione.

Reasumując Sąd orzekający w sprawie uznał, iż w rozpatrywanej sprawie stanowisko organu interpretującego jest prawidłowe.

Sądowi znane jest stanowisko WSA w Krakowie zaprezentowane w wyroku z dnia 25 stycznia 2012 r., sygn. I SA/Kr 1966/11 oraz WSA w Łodzi zajęte w wyroku z dnia 5 września 2012 r., sygn. I SA/Łd 792/12 w podobnych sprawach, ale należy wskazać, że powołane orzeczenia dotyczą zasadniczo innego stanu faktycznego, co powoduje brak odniesienia do sprawy niniejszej.

Wobec powyższego, uwzględniając całokształt okoliczności sprawy Sąd działając na podstawie art. 151 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. p.p.s.a., skargę oddalił.