

Bielsko-Biała, dnia 08 lutego 2022 roku



**DYREKTOR
KRAJOWEJ INFORMACJI SKARBOWEJ**

0112-KDIL1-1.4012.16.2019.10.WN

UNP: 1508352

Gmina Miasto Rzeszów

ul. Rynek 1

35-064 Rzeszów

NIP: 813-000-86-13

elektroniczny adres do doręczeń
w systemie e-PUAP:
/UMRZ/skrytka

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 13 § 2a, art. 14b § 1 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.), Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej po ponownym rozpatrzeniu sprawy w związku z wyrokiem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z 11 czerwca 2019 r. sygn. akt I SA/Rz 304/19 (doręczenie prawomocnego orzeczenia 8 listopada 2021 r.) oraz Naczelnego Sądu Administracyjnego z 24 czerwca 2021 r. sygn. akt I FSK 1598/19 (data wpływu orzeczenia NSA 8 października 2021 r.), stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku z 14 stycznia 2019 r. (data wpływu 14 stycznia 2019 r.) o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie opodatkowania kwot otrzymanych przez Wnioskodawcę od innych jednostek samorządu terytorialnego w formie dotacji celowej w związku z organizacją i prowadzeniem na ich rzecz publicznego transportu zbiorowego - **jest prawidłowe**.

UZASADNIENIE

W dniu 14 stycznia 2019 r. wpłynął do tutejszego organu ww. wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie opodatkowania kwot otrzymanych przez Wnioskodawcę od innych jednostek samorządu terytorialnego w formie dotacji celowej w związku z organizacją i prowadzeniem na ich rzecz publicznego transportu zbiorowego.



Krajowa Administracja
Skarbowa

Ogólną klauzulę informacyjną dot. przetwarzania danych osobowych znajdują Państwo na stronie Biuletynu Informacji Publicznej www.kis.gov.pl w zakładce Organizacja – Ochrona Danych Osobowych oraz na tablicach informacyjnych Krajowej Informacji Skarbowej.

ul. Teodora Sixta 17, 43-300 Bielsko-Biała | tel.: +48 33 472 79 00 | fax: +48 33 472 79 04 |
tel. kontaktowy delegatury: +48 33 485 34 00 | e-mail: kancelaria.kis@mf.gov.pl | adres e-PUAP: /KIS/SkrytkaESP lub /KIS/wnioski |
www.kis.gov.pl
NIP: 547 21 69 306 | REGON: 366063511

Dotychczasowy przebieg postępowania:

W dniu 27 lutego 2019 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej wydał interpretację indywidualną nr 0112-KDIL1-1.4012.16.2019.1.MJ, w której uznał stanowisko Wnioskodawcy w zakresie opodatkowania kwot otrzymanych przez Wnioskodawcę od innych jednostek samorządu terytorialnego w formie dotacji celowej w związku z organizacją i prowadzeniem na ich rzecz publicznego transportu zbiorowego, za nieprawidłowe.

27 marca 2019 r. (data wpływu 2 kwietnia 2019 r.) na ww. interpretację złożono skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie.

Wyrokiem z 11 czerwca 2019 r., sygn. akt I SA/Rz 304/19, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie uchylił zaskarżoną interpretację indywidualną.

Od powyższego wyroku została wniesiona przez Organ skarga kasacyjna.

Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z 24 czerwca 2021 r., sygn. akt I FSK 1598/19 oddalił skargę kasacyjną Organu (data wpływu wyroku NSA 8 października 2021 r.).

Odpis prawomocnego wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z 11 czerwca 2019 r., sygn. akt I SA/Rz 304/19 wpłynął do tut. Organu 8 listopada 2021 r.

W myśl art. 153 ustawy z 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2019 r. poz. 2325 ze zm.) ocena prawna i wskazania co do dalszego postępowania wyrażone w orzeczeniu sądu wiążą w sprawie organy, których działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania było przedmiotem zaskarżenia, a także sądy, chyba że przepisy prawa uległy zmianie.

Wskutek powyższego, wniosek Strony wymaga ponownego rozpatrzenia przez tut. Organ.

We wniosku przedstawiono następujący stan faktyczny:

Gmina Miasto Rzeszów - jednostka samorządu terytorialnego (dalej: „Gmina”) - jest czynnym podatnikiem VAT. Gmina jest zarejestrowana pod NIP 8130008613. Z dniem 1 stycznia 2017 r. Gmina podjęła łącznie (scentralizowane) rozliczenia VAT wraz ze wszystkimi swoimi jednostkami budżetowymi. Oznacza to, iż od tej daty jedynym czynnym podatnikiem VAT jest Gmina, a jej rozliczenia obejmują wszystkie transakcje sprzedaży i zakupu realizowane przez wszystkie jednostki budżetowe Gminy. Jednostki te nie przestają istnieć - zmienia się natomiast ich status na gruncie VAT, gdyż przestają one być traktowane jako odrębni od Gminy podatnicy VAT, lecz z punktu widzenia VAT stają się częścią jednego podatnika, tj. Gminy.

Stosownie do postanowień art. 2 ust. 1 oraz art. 6 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tj. Dz. U. z 2018 r. poz. 994 ze zm.) – dalej: „ustawa o samorządzie gminnym” - do zakresu działania Gminy należą wszystkie sprawy publiczne o znaczeniu lokalnym, niezastrzeżone ustawami na rzecz innych podmiotów. W myśl postanowień art. 7 ust. 1 pkt 4 tej ustawy, do zadań własnych Gminy należy lokalny transport zbiorowy.

Na podstawie art. 74 ust. 1 i 2 ustawy o samorządzie gminnym, Gmina zawiera z innymi jednostkami samorządu terytorialnego (dalej: Jst) porozumienia, w których inne Jst powierzają

do realizacji zadania w zakresie publicznego transportu zbiorowego na terenie tych Jst. Organizatorem publicznego transportu zbiorowego na terenie innych Jst będzie Gmina, w imieniu której zadanie to realizuje jej jednostka budżetowa - Zarząd Transportu Miejskiego w Rzeszowie (dalej: ZTM), poprzez operatora publicznego transportu zbiorowego - Miejskie Przedsiębiorstwo Komunikacyjne - Rzeszów Sp. z o.o. (dalej: MPK).

Cena urzędowa biletów na terenie Gminy ustalona jest w oparciu o kalkulację przedkładaną przez MPK, która podlega weryfikacji przez ZTM. Ostateczną decyzję o wysokości cen urzędowych biletów podejmuje Rada Miasta Rzeszowa. Cena urzędowa biletu stanowi jedynie część całkowitych kosztów organizacji transportu publicznego w Gminie. W pozostałej części koszty te finansowane są z budżetu Gminy. Ceny urzędowe za usługi przewozowe publicznego transportu zbiorowego na terenie Gminy i innych Jst są jednakowe.

Obowiązująca na terenie Gminy Uchwała Rady Miasta Rzeszowa określa również:

- 1) ceny urzędowe za usługi przewozowe publicznego transportu zbiorowego na terenie innych Jst oraz uprawnienia do zwolnień i ulg w opłatach za usługi przewozowe publicznego transportu zbiorowego na terenie tych Jst;
- 2) opłaty dodatkowe w razie niedopełnienia obowiązku zapłaty należności przewozowych z tytułu przewozu osób, zabranych ze sobą do przewozu rzeczy i zwierząt oraz wysokość opłaty manipulacyjnej, a także opłaty dodatkowe w razie spowodowania zatrzymania lub zmiany trasy środka transportowego bez uzasadnionej przyczyny, na terenie tych Jst;
- 3) warunki obsługi podróżnych oraz przepisy porządkowe związane z przewozem osób i bagażu środkami publicznego transportu zbiorowego na terenie tych Jst.

Gmina zobowiązuje się w ramach zorganizowania i prowadzenia publicznego transportu zbiorowego na terenie Jst do:

- 1) wywieszania rozkładów jazdy na wszystkich przystankach na terenie Jst;
- 2) kontroli i egzekwowania przestrzegania regularnego i punktualnego kursowania autobusów operatora zgodnie z ustalonym rozkładem jazdy;
- 3) używania do wykonywania transportu sprawnych, właściwie oznakowanych pojazdów;
- 4) aktualizacji informacji przystankowej na przystankach komunikacyjnych oraz dworcach w przypadku zmiany rozkładu jazdy lub jego zniszczenia bądź kradzieży;
- 5) sprzedaży biletów komunikacji miejskiej i ponoszenia kosztów związanych z tą sprzedażą.

Jst zobowiązują się do:

- 1) refundowania Gminie części kosztów organizacji i prowadzenia transportu publicznego zgodnie z przedkładanymi zestawieniami kosztów;
- 2) utrzymania w czystości, zimowego odśnieżania oraz konserwacji nawierzchni (jezdnie, zatoki, chodniki) na drogach gminnych, w obrębie przystanków i pętli położonych na jej terenie;
- 3) utrzymywania i naprawiania na własny koszt przystanków komunikacyjnych oraz wyposażenia przystanków komunikacyjnych, których jest właścicielem lub zarządzającym;
- 4) ponoszenia wszelkich kosztów zmiany lokalizacji przystanków komunikacyjnych, dworców oraz pętli położonych na jej terenie, w tym kosztów uzgodnień i wykonania niezbędnych prac z tym związanych;
- 5) informowania Gminy o wszelkich utrudnieniach na trasach objętych niniejszym porozumieniem.

Jst zobowiązuje się do refundowania części kosztu świadczenia przez Gminę usług w zakresie prowadzenia publicznego transportu zbiorowego na jej terenie w formie dotacji celowej. Wysokość dotacji jest ustalona w oparciu o rozkład jazdy (liczba rzeczywiście wykonanych kursów i przejechanych kilometrów na terenie Jst - liczonych od granicy Gminy), ulgi samorządowe oraz narzut kosztów administracyjnych organizacji działalności publicznego transportu zbiorowego, tj. w przeliczeniu o tzw. koszt wozokilometra. Tytułem refundacji inne Jst wpłacają na konto Gminy kwotę refundacji do 20-go dnia każdego miesiąca za miesiąc poprzedni, na podstawie wyliczenia sporządzonego i przekazanego do 5-go dnia każdego miesiąca kalendarzowego przez ZTM. Gmina sporządza zestawienia należnych kwot refundacji w następujący sposób:

- 1) za okres od dnia rozpoczęcia w danym roku świadczenia przez Gminę usług w zakresie publicznego transportu zbiorowego do 30 listopada danego roku w terminie do 20 stycznia następnego roku;
- 2) w latach następnych za okres od 1 grudnia roku ubiegłego do 30 listopada danego roku w terminie do 20 stycznia następnego roku.

Dochody ze sprzedaży biletów za przejazd autobusami organizatora publicznego transportu zbiorowego na terenie Jst stanowią dochód Gminy. Gmina otrzymuje od Jst refundację kosztów organizacji i prowadzenia publicznego transportu zbiorowego na terenie Jst.

Refundacja ta obejmuje szerszy zakres kosztów niż cena biletu. Refundowane koszty w formie dotacji celowej nie można w sposób bezpośredni powiązać z pojedynczą świadczoną usługą transportową i z ceną za tę usługę transportową. Cena biletu stanowi ekwiwalent za pojedynczą usługę przewozu transportem zbiorowym na terenie Jst. Zatem refundacja nie podlega opodatkowaniu podatkiem VAT.

W związku z powyższym opisem zadano następujące pytanie:

Czy otrzymana przez Gminę od innych Jst refundacja kosztów organizacji i świadczenia usług publicznego transportu zbiorowego na terenie innych Jst w formie dotacji celowej podlega opodatkowaniu podatkiem VAT?

Stanowisko Wnioskodawcy:

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT, opodatkowaniu podatkiem VAT podlegają odpłatna dostawa towarów oraz odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

Stosownie do art. 8 ust. 1 ww. ustawy, przez świadczenie usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, 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
4. w jego imieniu lub nakazem wynikającym z mocy prawa.

Na mocy art. 29a ust. 1 ustawy o VAT, podstawą opodatkowania, z zastrzeżeniem ust. 2-5, art. 30a-30c, art. 32, art. 119 oraz art. 120 ust. 4 i 5 ustawy o VAT, 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.

Należy podkreślić, że otrzymanie dotacji nie jest odrębną czynnością opodatkowaną. Dotacja podlega opodatkowaniu jedynie w zakresie ceny czynności (dostawa, usługa), z którą ta dotacja jest związana jedynie wówczas jeśli bezpośrednio wpływa na cenę dostawy lub usługi. Oznacza to, że jeśli dotacja bezpośrednio wpływa na cenę określonej usługi lub określonej dostawy to opodatkowana jest według zasad jakie przewidziano dla opodatkowania dostawy lub usługi, z którą jest związana. Natomiast dotacja nie dająca się powiązać z konkretnymi czynnościami podlegającymi opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług nie stanowi podstawy opodatkowania w rozumieniu przepisu art. 29a ust. 1 ustawy o VAT.

Tym samym podstawę opodatkowania podatkiem VAT zwiększa się tylko o takie dotacje, które, w sposób bezwzględny i bezpośredni są związane z daną dostawą towarów lub świadczeniem usług. Jeżeli taki bezpośredni związek nie występuje, dofinansowanie ogólne - na pokrycie kosztów działalności (czy też kosztów realizacji konkretnego zadania) - nie zwiększa podstawy opodatkowania, a tym samym nie podlega opodatkowaniu.

Otrzymane przez Gminę dotacje celowe od innych Jst stanowią sfinansowanie ponoszonych przez Gminę kosztów organizacji i prowadzenia transportu zbiorowego na terenie innych Jst objętych porozumieniem. Refundacja kosztów jest ustalona na podstawie liczby rzeczywiście wykonanych kursów autobusów i przejechanych kilometrów na terenie innych Jst (tj. od granicy Gminy), z uwzględnieniem dni roboczych, sobót i świąt, ulg samorządowych, a także narzut kosztów administracyjnych, tj. na podstawie kosztu tzw. wozokilometra. Gmina jako organizator transportu publicznego na terenie innych Jst realizuje kursy autobusów niezależnie od ilości pasażerów, a zatem ponosi określone koszty realizacji zadania na terenie każdej z Jst objętych porozumieniem. Ceny biletów za usługi przewozowe, opłaty dodatkowe są jednakowe na terenie Gminy i innych Jst.

Dotacja z Jst nie finansuje jedynie ustalonej ceny usługi przewozu, ale obejmuje ona także koszty organizacji usługi transportu, takie jak koszty administracyjne, które nie są powiązane z każdą pojedynczą usługą transportową i ceną za tę usługę. Wobec tego dotacja z Jst nie może być uwzględniana w podstawie opodatkowania, zgodnie z art. 29a ust. 1 ustawy o VAT.

A zatem stwierdzić należy, że otrzymana przez Gminę od innych Jst refundacja kosztu świadczenia usług publicznego transportu zbiorowego na terenie innych Jst w formie dotacji celowej nie podlega opodatkowaniu podatkiem vat.

W wyniku ponownej analizy przedstawionego we wniosku opisu sprawy, w związku z art. 153 ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, stanowiącym, że ocena prawna i wskazania co do dalszego postępowania wyrażone w orzeczeniu sądu wiążą w sprawie ten sąd oraz organ, którego działanie lub bezczynność było przedmiotem zaskarżenia – biorąc pod uwagę rozstrzygnięcia zawarte w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z 11 czerwca 2019 r., sygn. akt I SA/Rz 304/19 oraz w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 24 czerwca 2021 r., sygn. akt I FSK 1598/19 - stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego – jest prawidłowe.

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2018 r. poz. 2174, ze zm.), zwanej dalej ustawą, opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

Przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 – w myśl art. 7 ust. 1 ustawy – rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel.

Natomiast zgodnie z art. 8 ust. 1 ustawy, przez świadczenie usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, 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.

Pod pojęciem usługi (świadczenia) należy rozumieć każde zachowanie, na które składać się może zarówno działanie (uczynienie, wykonanie czegoś na rzecz innej osoby), jak i zaniechanie (nieczynienie bądź też tolerowanie). Przy ocenie charakteru świadczenia jako usługi należy mieć na względzie, że ustawa zalicza do grona usług każde świadczenie, które nie jest dostawą towarów w myśl art. 7 ustawy. Każde świadczenie niebędące dostawą towarów polegające na działaniu, zaniechaniu lub tolerowaniu czyjegoś zachowania stanowi zatem co do zasady usługę w rozumieniu ustawy, niemniej jednak muszą być przy tym spełnione następujące warunki:

- w następstwie zobowiązania, w wykonaniu którego usługa jest świadczona, nabywca jest bezpośrednim beneficjentem świadczenia;
- świadczonej usłudze odpowiada świadczenie wzajemne ze strony nabywcy (wynagrodzenie).

Należy podkreślić, że oba ww. warunki winny być spełnione łącznie, aby świadczenie podlegało jako usługa, opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, na podstawie art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy.

Usługą jest tylko takie świadczenie, w przypadku którego istnieje bezpośredni konsument, odbiorca świadczenia odnoszący korzyść o charakterze majątkowym. W związku z powyższym czynność podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, w myśl art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy jedynie wówczas, gdy wykonywana jest w ramach umowy zobowiązaniowej, a jedna ze stron transakcji może zostać uznana za bezpośredniego beneficjenta tej czynności.

Aby świadczenie usługi podlegało opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, stosownie do art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy, musi mieć miejsce również odpłatność, tj. gdy istnieje bezpośredni związek pomiędzy świadczeniem usługi, a otrzymanym wynagrodzeniem będącym świadczeniem wzajemnym, zaś usługodawcę musi łączyć z odbiorcą stosunek prawny, z którego wynika obowiązek świadczenia usługi oraz wysokość wynagrodzenia (świadczenia wzajemnego) za dokonanie tych czynności. Bezpośredni związek pomiędzy świadczeniem usług a otrzymanym wynagrodzeniem istnieje wówczas, gdy istnieje bezpośrednia i jasno zindywidualizowana korzyść na rzecz świadczącego usługę i jeżeli świadczenie wzajemne pozostaje w bezpośrednim związku ze świadczeniem dokonanej czynności.

Taka definicja świadczenia usług jest wyrazem realizacji powszechności opodatkowania podatkiem od towarów i usług wszelkich transakcji wykonywanych przez podatników w ramach ich działalności gospodarczej.

W dorobku orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej przyjmuje się, że odpłatność ma miejsce wtedy, gdy istnieje bezpośredni związek pomiędzy dostawą towarów lub świadczeniem usług a otrzymanym wynagrodzeniem, przy czym wynagrodzenie jakkolwiek musi być wyrażone w pieniądzu, to jednak nie musi być w tej formie dokonane. Należy podkreślić, że na gruncie przepisów o podatku od towarów i usług bez znaczenia pozostaje to, czy kwota uzyskanego wynagrodzenia (cena) została skalkulowana tak, że stanowi tylko koszt wytworzenia towaru lub wykonania usługi, czy została powiększona także o zysk sprzedającego. Skoro przepisy nie określają formy zapłaty za świadczoną usługę należy uznać, że zobowiązanie usługobiorcy może mieć postać świadczenia nie tylko określonej sumy pieniędzy, ale także świadczenie innej usługi (usługi wzajemnej).

Wobec powyższych rozważań dostawa towarów lub świadczenie usług podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług wtedy, gdy są wykonane odpłatnie oraz gdy pomiędzy dostawcą towaru lub świadczącym usługę i ich beneficjentem (odbiorcą) istnieje jawny lub dorozumiany stosunek prawny (umowa), w ramach którego spełniane są świadczenia wzajemne.

Należy wskazać, że opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług zgodnie z zasadą powszechności opodatkowania podlegają wszelkie transakcje, których przedmiotem jest dostawa towarów lub świadczenie usług, pod warunkiem, że są one realizowane przez podatników w rozumieniu ustawy i są wykonywane w ramach działalności gospodarczej.

W świetle postanowień art. 15 ust. 1 ustawy, podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.

Działalność gospodarcza – stosownie do treści 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. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.

Zgodnie z 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.

Stosownie do przepisu art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2018 r., poz. 994, ze zm.), gmina wykonuje zadania publiczne w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność. Natomiast zgodnie z art. 6 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym, do zakresu działania gminy należą wszystkie sprawy publiczne o znaczeniu lokalnym, niezastrzeżone ustawami na rzecz innych podmiotów. Do zadań własnych gminy należy zaspokajanie zbiorowych potrzeb wspólnoty, w szczególności zadania własne obejmują sprawy lokalnego transportu zbiorowego (art. 7 ust. 1 pkt 4 ustawy o samorządzie gminnym).

Z powołanych wyżej przepisów wynika, że jednostki samorządu terytorialnego są podatnikami podatku od towarów i usług jedynie w zakresie wszelkich czynności, które mają charakter cywilnoprawny, tzn. są przez nie realizowane na podstawie umów cywilnoprawnych. Będą to zatem wszystkie realizowane przez te jednostki (urzędy) czynności w sferze ich aktywności cywilnoprawnej, np. czynności sprzedaży, zamiany (nieruchomości i ruchomości), wynajmu, dzierżawy itp., umów prawa cywilnego (nazwanych i nienazwanych).

Zgodnie z art. 74 ust. 1 i 2 ustawy o samorządzie gminnym, gminy mogą zawierać porozumienia międzygminne w sprawie powierzenia jednej z nich określonych przez nie zadań publicznych. Gmina wykonująca zadania publiczne objęte porozumieniem przejmuje prawa i obowiązki pozostałych gmin, związane z powierzonymi jej zadaniami, a gminy te mają obowiązek udziału w kosztach realizacji powierzonego zadania.

Stosownie do art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 16 grudnia 2010 r. o publicznym transporcie zbiorowym (Dz. U. z 2018, poz. 2016, ze zm.) organizatorem publicznego transportu zbiorowego, zwanym dalej "organizatorem", właściwym ze względu na obszar działania lub zasięg przewozów, jest gmina:

- a) na linii komunikacyjnej albo sieci komunikacyjnej w gminnych przewozach pasażerskich,
- b) której powierzono zadanie organizacji publicznego transportu zbiorowego na mocy porozumienia między gminami - na linii komunikacyjnej albo sieci komunikacyjnej w gminnych przewozach pasażerskich, na obszarze gmin, które zawarły porozumienie;

Zgodnie z art. 8 ww. ustawy do zadań organizatora należy:

- 1) planowanie rozwoju transportu;
- 2) organizowanie publicznego transportu zbiorowego;
- 3) zarządzanie publicznym transportem zbiorowym.

Na tle przedstawionego we wniosku opisu sprawy wątpliwości Wnioskodawcy dotyczą ustalenia, czy otrzymana przez Gminę od innych jednostek samorządu terytorialnego refundacja kosztów organizacji i świadczenia usług publicznego transportu zbiorowego na terenie innych jednostek samorządu terytorialnego w formie dotacji celowej podlega opodatkowaniu podatkiem VAT.

Stosownie do art. 29a ust. 1 ustawy – podstawą 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.

Cytowany przepis stanowi odzwierciedlenie art. 73 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, str. 1, ze zm.), z treści którego wynika, że w odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług innych niż te, o których mowa w art. 74-77, podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług, od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia.

Związane jest to z tym, że podstawa opodatkowania stanowi wartość faktycznie uzyskaną przez sprzedawcę z tytułu danej opodatkowanej czynności. Należy jednocześnie wskazać, że nie ma tu znaczenia status podmiotu wypłacającego dofinansowanie ani pochodzenie środków, z których to dofinansowanie jest wypłacane.

Z treści powołanych przepisów wynika, że w sytuacji, gdy podatnik, w związku z konkretną dostawą towarów lub świadczeniem usług, otrzymuje dofinansowanie (dotację, subwencję), stanowiące dopłatę do ceny towaru lub usługi, tego rodzaju dofinansowanie stanowi obok ceny, uzupełniający element podstawy opodatkowania z tytułu danej dostawy lub świadczenia. Kryterium uznania dofinansowania za stanowiące podstawę opodatkowania jest zatem stwierdzenie, że dofinansowanie dokonywane jest w celu sfinansowania konkretnej czynności podlegającej opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Natomiast dofinansowanie niedające się powiązać z konkretnymi czynnościami podlegającymi opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, nie stanowią podstawy opodatkowania w rozumieniu przepisu art. 29a ust. 1 ustawy.

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.

Należy zauważyć, że otrzymanie dofinansowania (dotacji, dopłaty) nie stanowi samo w sobie żadnej czynności, ani też zdarzenia opodatkowanego. Dotacje (dopłaty) podlegają bowiem opodatkowaniu jako składnik ceny czynności, z którą są związane. Dotacje, które stanowią dopłatę do ceny sprzedawanych towarów, czy świadczonych usług, są ściśle związane z daną usługą, czy towarem i podlegają opodatkowaniu.

Włączenie do podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze ma miejsce tylko wówczas, gdy jest to celowa dotacja, subwencja i inna dopłata o podobnym charakterze związana bezpośrednio z dostawą towaru lub świadczeniem usług. Do podstawy opodatkowania zaliczane są tylko takie dotacje, subwencje i inne dopłaty o podobnym charakterze, które są bezpośrednio przeznaczone na dofinansowanie ceny konkretnego towaru czy też konkretnego rodzaju usługi. Nie jest więc zapłatą ogólna dotacja (subwencja, inna dopłata o podobnym charakterze) uzyskana przez podatnika, niezwiązana z dostawą towaru lub świadczeniem usług. W przypadku natomiast, gdy podatnik otrzyma dofinansowanie, które będzie związane z dostawą lub świadczeniem usług, jako pokrycie części ceny konkretnego świadczenia lub rekompensatę z tytułu wykonania określonego świadczenia po cenach obniżonych, płatność taka będzie zaliczana do podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Dla określenia, czy dane dotacje mają czy też nie bezpośredni wpływ na cenę świadczonych usług, a co za tym idzie – czy podlegają opodatkowaniu, istotne są zatem szczegółowe warunki ich przyznawania, określające cele realizowanego w określonej formie dofinansowania.

Tym samym podstawę opodatkowania podatkiem od towarów i usług zwiększa się tylko o takie dotacje, które w sposób bezwzględny i bezpośredni są związane z daną dostawą towarów lub świadczeniem usług. Jeżeli jednak taki bezpośredni związek nie występuje, dofinansowanie ogólne – na pokrycie kosztów działalności – nie podlega opodatkowaniu.

Koniecznym zatem dla wykładni art. 29a ust. 1 ustawy jest wyjaśnienie pojęcia „subwencja bezpośrednio związana z ceną”.

W tym celu istotne znaczenie ma orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, w szczególności wyroki w sprawach C-184/00 (Office des produits wallons ASBL v. Belgian State) oraz C-353/00 (Keeping Newcastle Warm Limited v. Commissioners of Customs and Excise, w skrócie KNW).

W wyroku C-184/00 Trybunał stwierdził, że pojęcie subwencji (dotacji) bezpośrednio związanych z ceną należy interpretować jako obejmujące wyłącznie subwencję, które stanowią całość lub część wynagrodzenia za dostawę towarów lub świadczenie usług, a które są wypłacane przez podmiot trzeci w stosunku do sprzedawcy lub świadczącego. Trybunał argumentował, że 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. Zobowiązanie do zapłaty dotacji dokonane przez osobę, która jej udziela, rodzi korelat, jakim jest prawo beneficjenta do jej otrzymania, ponieważ dokonał on dostawy podlegającej opodatkowaniu. Ten związek pomiędzy dotacją a ceną musi być jednoznacznie widoczny na podstawie indywidualnej analizy okoliczności stanowiących podstawę wypłaty tego wynagrodzenia. Z drugiej strony nie jest konieczne, aby cena towarów lub usług bądź część tej ceny została ustalona. Wystarczy by możliwe było jej ustalenie. Cena jaką płaci nabywca musi być ustalana w taki sposób, że zmniejsza się ona w proporcji do dotacji przyznanej sprzedawcy towarów lub świadczącemu usługi, co zatem stanowi element ustalenia ceny, jakiej żąda ten ostatni. Trybunał w sprawie będącej przedmiotem rozpoznania wskazał sądowi odsyłającemu szereg wskazówek, stwierdzając, że sąd krajowy musi zbadać obiektywnie, czy fakt, że dotacja jest wypłacana sprzedawcy lub świadczącemu pozwala mu sprzedawać towary lub świadczyć usługi po cenie niższej, niż musiałby on żądać w braku takiej dotacji. Nie jest konieczne, by dotacja odpowiadała bezpośrednio zmniejszeniu ceny dostarczanych towarów, wystarczy by relacja pomiędzy zmniejszeniem ceny a dotacją, która może być wyrażona ryczałtowo, była istotna.

W wyroku C-353/00 Trybunał wyraził pogląd, że niezależnie od tego, czy dofinansowanie spełnia warunek bezpośredniego związku z ceną, czy też nie spełnia takiego warunku, zwiększać będzie podstawę opodatkowania, jeśli osoba trzecia (także organ władzy publicznej) wpłaca pewną kwotę pieniędzy na poczet usług świadczonych na rzecz osoby fizycznej. Orzeczenie to dotyczyło dopłat wypłacanych firmie zajmującej się usługami związanymi z doradztwem w dziedzinie energetyki.

Związek dotacji z ceną nie został szczegółowo przeanalizowany w tym wyroku. Szersze uwagi na ten temat znalazły się natomiast w opinii rzecznika generalnego oraz pisemnym stanowisku rządu Wielkiej Brytanii, które zaaprobował Trybunał. Jak wskazuje rzecznik, dotacje mogą mieć różną formę i charakter. Zwykle przez dotacje (subwencje) rozumie się sumy wypłacane danemu podmiotowi z funduszy publicznych w interesie ogólnym. W praktyce dotacje mogą mieć postać dopłat ogólnych do działalności przedsiębiorstwa (i wówczas nie podlegają opodatkowaniu) albo też stanowić subsydia do konkretnych dostaw lub usług, umożliwiając nabycie ich ostatecznemu odbiorcy po niższej cenie (lub w ogóle bez odpłatności z jego strony). W tym ostatnim przypadku podlegają podatkowi VAT.

Jeżeli otrzymywana dotacja jest w sposób zindywidualizowany i policzalny związana z ceną danego świadczenia (tj. świadczenie dzięki dotacji ma cenę niższą o konkretną kwotę), taka dotacja podlega VAT. Jeżeli natomiast związek tego rodzaju nie występuje i równocześnie dotacja nie jest elementem wynagrodzenia związanego z danymi dostawami towarów lub usług, wówczas można – i należy – potraktować ją jako płatność niepodlegającą podatkowi VAT.

Dokonując rozstrzygnięcia kwestii będącej przedmiotem zapytania Wnioskodawcy, trzeba mieć na uwadze stanowisko Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie wyrażone w ww. wyroku z 11 czerwca 2019 r. sygn. akt I SA/Rz 304/19 oraz stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego wyrażone w wyroku z 24 czerwca 2021 r. sygn. akt I FSK 1598/19, które to wyroki zapadły w tej sprawie. Należy przy tym podkreślić, że w świetle powołanego wcześniej przepisu art. 153 ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi stanowiska ww. Sądów wyrażone w tych wyrokach jest wiążące dla tut. organu w niniejszej sprawie.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie w wyroku z 11 czerwca 2019 r. sygn. akt I SA/Rz 304/19 wskazał, że „(...) w sytuacji opisanej we wniosku zauważyć więc należy, że sposób kalkulowania dotacji odnosi się do szerszego aspektu funkcjonowania jednostki skarżącej, jaką jest ZTM, niż tylko sprzedaż usług na rzecz pasażerów. Z zasady więc frekwencja na danej linii nie wpływa na wysokość refundacji, a więc i sama refundacja bezpośrednio nie wpłynie na cenę sprzedaży konkretnej usługi.

To wszystko sprawia, że choć refundacja nominalnie wypłacana jest do świadczenia przewozów organizowanych, i odniesieniu do elementów z nimi związanych, to jej celem w istocie jest dofinansowanie całości działalności skarżącej w zakresie, jaki objęty jest zawartymi porozumieniami.

Tak więc przyznawana Wnioskodawcy refundacja, w formie w jakiej została ukształtowana umową zawartą z operatorem, nie ma czysto przedmiotowego charakteru. Tym samym jej wpływ na cenę świadczonych usług, który z ekonomicznego punktu widzenia niewątpliwie istnieje, nie może być oceniany jako bezpośredni, na gruncie art. 29a ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, z uwagi na niemożność stwierdzenia bezpośredniego związku refundacji z ceną świadczonych usług na rzecz konkretnych nabywców (pasażerów dokonujących zakupu biletów na przejazd). Związek ten jest dość odległy, aby można było przyjąć, że w sposób bezpośredni kształtuje on cenę świadczonych usług, gdyż opiera się na elementach kalkulacyjnych, odnoszących się kosztów określonej, choć szerokiej działalności skarżącej, wyliczanych w odniesieniu do kosztów obsługi określonych linii komunikacyjnych, w oderwaniu od cen konkretnie dostarczanych usług.”

Natomiast Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 24 czerwca 2021 r. sygn. akt I FSK 1598/19 stwierdził, że „(...)refundacja, którą otrzymuje skarżąca od innych jednostek samorządu terytorialnego na podstawie zawartych porozumień, nie jest związana z ceną sprzedawanych biletów. Głównym wskaźnikiem służącym do wyliczenia dotacji/refundacji jest w tym wypadku tzw. współczynnik wozokilometra, który z założenia odnosi się do organizowanych przejazdów (ilości kursów, przejechanych kilometrów), z pominięciem takich czynników jak chociażby ilość sprzedanych biletów, a także ich rodzaj. Oznacza to, że rekompensata ma charakter ogólny, a jej celem jest wyłącznie dotowanie działalności skarżącej. Tym samym, w okolicznościach analizowanej sprawy, zasadnie wskazał Sąd pierwszej instancji, że nie da się powiązać tej rekompensaty z konkretnymi czynnościami podlegającymi opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Naczelny Sąd Administracyjny podziela tym samym ocenę Sądu administracyjnego pierwszej instancji, że opisana we wniosku Gminy o udzielenie interpretacji indywidualnej refundacja nie może być uznana za dotację, subwencje i inne dopłaty o podobnym charakterze zaliczane do podstawy opodatkowania, o której mowa w tym przepisie. Nie ma bowiem bezpośredniego wpływu na cenę dostarczanych towarów lub świadczonych usług.”.

Uwzględniając ww. stanowiska Naczelnego Sądu Administracyjnego wyrażone w wyroku z 24 czerwca 2021 r. sygn. akt I FSK 1598/19 oraz Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego

w Rzeszowie wyrażone w wyroku z 11 czerwca 2019 r. sygn. akt I SA/Rz 304/19, należy uznać, że otrzymana przez Gminę od innych jednostek samorządu terytorialnego refundacja kosztów organizacji i świadczenia usług publicznego transportu zbiorowego na terenie innych jednostek samorządu terytorialnego w formie dotacji celowej nie podlega opodatkowaniu podatkiem VAT.

Wobec powyższego, stanowisko Wnioskodawcy należy uznać za prawidłowe.

Tut. Organ informuje, że wydana interpretacja dotyczy tylko sprawy będącej przedmiotem wniosku (zapytania) Wnioskodawcy. Inne kwestie przedstawione we wniosku, które nie zostały objęte pytaniem nie mogą być – zgodnie z art. 14b § 1 Ordynacji podatkowej – rozpatrzone.

Zaznacza się także, że zgodnie z art. 14b § 3 ustawy Ordynacja podatkowa, składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej obowiązany jest do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego. Organ jest ściśle związany przedstawionym we wniosku opisem sprawy. Zainteresowany ponosi ryzyko związane z ewentualnym błędnym lub nieprecyzyjnym przedstawieniem we wniosku opisu stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego. Interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawnopodatkowe tylko wtedy, o ile rzeczywisty stan faktyczny sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie z opisem sprawy podanym przez Wnioskodawcę w złożonym wniosku. W związku z powyższym, w przypadku zmiany któregokolwiek elementu przedstawionego we wniosku opisu sprawy, udzielona odpowiedź traci swą aktualność.

Zgodnie z art. 14na § 1 Ordynacji podatkowej przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej:

- 1) z zastosowaniem art. 119a;
- 2) w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;
- 3) z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

Przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli korzyść podatkowa, stwierdzona w decyzjach wymienionych w § 1, jest skutkiem zastosowania się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej, interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych (art. 14na § 2 Ordynacji podatkowej). Powyższe unormowania należy odczytywać łącznie z przepisami art. 33 ustawy z 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2193 ze zm.), wprowadzającymi regulacje intertemporalne.

Interpretacja dotyczy zaistniałego stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dacie zaistnienia zdarzenia.

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie, ul. Kraszewskiego 4a, 35-016 Rzeszów, za pośrednictwem organu, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania jest przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy z 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. z 2019 r. poz. 2325 ze zm.).

Skargę wnosi się w dwóch egzemplarzach (art. 47 § 1 ww. ustawy) na adres: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Teodora Sixta 17, 43-300 Bielsko-Biała lub drogą elektroniczną na adres

Elektronicznej Skrzynki Podawczej Krajowej Informacji Skarbowej na platformie ePUAP: /KIS/SkrytkaESP (art. 54 § 1a ww. ustawy), w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie albo aktu, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 4a (art. 53 § 1 ww. ustawy). W przypadku pism i załączników wnoszonych w formie dokumentu elektronicznego odpisów nie dołącza się (art. 47 § 3 ww. ustawy). W przypadku wnoszenia skargi w okresie obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego i stanu epidemii jako najwłaściwszy proponuje się kontakt z wykorzystaniem systemu teleinformatycznego ePUAP.

Jednocześnie, zgodnie z art. 57a ww. ustawy, skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą i odmowę wydania opinii zabezpieczającej może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.

z up. Dyrektora
Krajowej Informacji Skarbowej