

Bielsko-Biała, dnia 11 kwietnia 2017 r.



**DYREKTOR
KRAJOWEJ INFORMACJI SKARBOWEJ**

2461-IBPP3.4512.14.2017.2.JP

Gmina Miasto Rzeszów
ul. Rynek 1
35-064 Rzeszów
NIP 813-00-08-613

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 13 § 2a, art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r., poz. 201, z późn. zm.) oraz art. 223 ust. 1 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2016 r., poz. 1948 z późn. zm.) Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku z dnia 4 stycznia 2017 r. (data wpływu 12 stycznia 2017 r.) o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie braku obowiązku stosowania prewspółczynnika przy dokonywaniu odliczenia podatku naliczonego od zakupów dokonywanych przez Zarząd Transportu Miejskiego i związanych z działalnością tej jednostki – **jest nieprawidłowe.**

UZASADNIENIE

W dniu 12 stycznia 2017 r. wpłynął do tutejszego organu ww. wnioski o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie braku obowiązku stosowania prewspółczynnika przy dokonywaniu odliczenia podatku naliczonego od zakupów dokonywanych przez Zarząd Transportu Miejskiego i związanych z działalnością tej jednostki.



Krajowa Administracja
Skarbowa

Adres do korespondencji:

Krajowa Informacja Skarbowa

ul. Teodora Sixta 17 | tel.: +48 33 485 34 83

43-300 Bielsko-Biała |

| tel. Kontaktowy Delegatury | NIP: 5472169306

| +48 33 485 34 00

| REGON: 366063511

www.kis.gov.pl

e-mail: kis@sl.mofnet.gov.pl

W przedmiotowym wniosku przedstawiono następujące zdarzenie przyszłe:

Gmina Miasto Rzeszów – jednostka samorządu terytorialnego (dalej: „Wnioskodawca” lub „Miasto”) – jest czynnym podatnikiem VAT. Gmina Miasto Rzeszów jest zarejestrowana pod NIP 8130008613 jako Gmina Miasto Rzeszów – Urząd Miasta Rzeszowa. W myśl art. 2 ust. 1 oraz art. 6 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (t.j. Dz.U. z 2016 r. poz. 446 ze zm.) do zakresu działania jednostki samorządu terytorialnego należą wszystkie sprawy publiczne o znaczeniu lokalnym, niezastrzeżone ustawami na rzecz innych podmiotów.

A. Konieczność centralizacji rozliczeń VAT w Mieście.

29 września 2015 r. Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej także: „Trybunał” lub „TSUE”) wydał wyrok w sprawie C-276/14 Gmina Wrocław przeciwko Ministrowi Finansów (dalej jako: Wyrok TSUE). W wyroku TSUE stwierdzono, że podmioty prawa publicznego, takie jak gminne jednostki budżetowe, nie mogą być uznane za podatników VAT, ponieważ nie spełniają kryterium samodzielności. 26 października 2015 r. Naczelny Sąd Administracyjny wydał natomiast uchwałę o sygn. akt I FPS 4/15 (dalej: „Uchwała”), w której stwierdzono, że także zakłady budżetowe nie mogą być uznane za podatników VAT, gdyż nie spełniają kryterium samodzielności.

W efekcie, pojawiła się konieczność dostosowania samorządowych rozliczeń VAT do tez przedstawionych w Wyroku TSUE i Uchwale. Wyżej wspomniane dostosowanie będzie polegać na scentralizowaniu rozliczeń VAT w jednostce samorządu terytorialnego.

Z dniem 1 stycznia 2017 r. Miasto podejmuje łączne (scentralizowane) rozliczenia VAT wraz ze wszystkimi swoimi jednostkami budżetowymi. Oznacza to, że od tej daty jedynym czynnym podatnikiem VAT będzie Miasto, a jego rozliczenia VAT obejmować będą wszystkie transakcje sprzedaży i zakupu realizowane przez wszystkie jednostki organizacyjne Miasta. Jednostki te nie przestają jednak istnieć – zmienia się natomiast ich status na gruncie VAT, gdyż przestają one być traktowane jako odrębni od Miasta podatnicy VAT, lecz z punktu widzenia VAT stają się częścią jednego podatnika – tj. Miasta.

B. Zakres działania Zarządu Transportu Miejskiego w Rzeszowie.

W skład scentralizowanej struktury Miasta wejdzie m.in. Zarząd Transportu Miejskiego w Rzeszowie dalej: „ZTM”. ZTM jest samodzielną jednostką organizacyjną Gminy Miasto Rzeszów, nieposiadającą osobowości prawnej, działającą jako samorządowa jednostka budżetowa na podstawie Uchwały nr LVIII/954/2009 Rady Miasta Rzeszowa z dnia 7 lipca 2009 r. ze zm.

Zgodnie ze Statutem ZTM, przedmiotem jego działalności jest planowanie, organizowanie i zarządzanie publicznym transportem zbiorowym, a w szczególności:

- planowanie rozkładów jazdy oraz dokonywanie ich aktualizacji,
- wybór przewoźników i kontraktowanie usług przewozowych,
- emisja i sprzedaż biletów uprawniających do korzystania z usług publicznego transportu, ustalanie sposobów dystrybucji biletów,
- organizacja kontroli posiadania przez pasażerów dokumentów uprawniających do korzystania z przejazdów środkami transportu zbiorowego oraz pobieranie opłat dodatkowych,
- rozliczanie za świadczone przez przewoźników usługi przewozowe według zasad ustalonych w umowach,
- informowanie o usługach przewozowych, prowadzenie działalności marketingowej, reklamowej, promocyjnej i innej dla uzyskania dochodów.

Przychody osiągnane przez ZTM związane z realizacją wymienionych powyżej zadań mogą zostać przyporządkowane do jednej z dwóch wymienionych poniżej kategorii:

- przychody z tytułu czynności opodatkowanych VAT,
- przychody z tytułu czynności nieobjętych zakresem ustawy o VAT.

Do pierwszej z wskazanych grup, należy zaliczyć przychody z tytułu:

- sprzedaży usług komunikacji miejskiej,
- dzierżawy dworca,
- dzierżawy taboru autobusowego,
- dzierżawy miejsc pod reklamę na wiatkach przystankowych,
- usługi aktualizacji rozkładów jazdy,
- odpłatności pracowników za rozmowy telefoniczne.

Natomiast czynności nieobjęte zakresem ustawy o VAT będą generować następujące przychody:

- opłata dodatkowa za jazdę bez biletu, I
- zwrot kosztów sądowych i komorniczych, I
- odszkodowania od ubezpieczyciela, II
- kary umowne, III
- odsetki za opóźnienie zapłaty należności, III
- wynagrodzenie dla płatnika, I
- opłata za wydanie przewoźnikom zezwoleń na przewóz osób zgodnie z art. 18 ust. 1 i art. 20 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2016 r. o transporcie drogowym, I
- opłata za wydanie zaświadczeń, zgodnie z art. 28 ustawy z dnia 16 grudnia 2010 r. o publicznym transporcie zbiorowym, I
- opłata z tytułu udostępniania przewoźnikom przystanków i dworca, II
- kwoty VAT odzyskanego z Urzędu Skarbowego. I

W powyższej sytuacji po stronie Miasta pojawiła się wątpliwość co do obowiązku stosowania proporcji, o której mowa w art. 86 ust. 2a-2h ustawy o VAT (dalej: „pre-współczynnik”) przy dokonywaniu odliczenia podatku naliczonego od zakupów dokonywanych przez ZTM i związanych z działalnością tej jednostki.

W związku z powyższym opisem zadano następujące pytanie.

Czy Miasto będzie zobowiązane do stosowania pre-współczynnika przy dokonywaniu odliczenia podatku naliczonego od zakupów dokonywanych przez ZTM i związanych z działalnością tej jednostki?

Stanowisko Wnioskodawcy:

W ocenie Miasta, nie będzie ono zobowiązane do stosowania pre-współczynnika przy dokonywaniu odliczenia podatku naliczonego od zakupów dokonywanych przez ZTM i związanych z działalnością tej jednostki.

UZASADNIENIE STANOWISKA WNIOSKODAWCY

Zgodnie z art. 86 ust. 1 ustawy o VAT, w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi, o którym mowa w art. 15, przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, z zastrzeżeniem art. 114, art. 119 ust. 4, art. 120 ust. 17 i 19 oraz art. 124 ustawy o VAT.

Stosownie do treści art. 86 ust. 2 pkt 1 ustawy o VAT kwotę podatku naliczonego stanowi suma kwot podatku wynikających z faktur otrzymanych przez podatnika z tytułu:

- a) nabycia towarów i usług,

b) dokonania całości lub części zapłaty przed nabyciem towaru lub wykonaniem usługi.

Od dnia 1 stycznia 2016 r. na podstawie przepisu art. 1 pkt 4 ustawy z dnia 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo zamówień publicznych (Dz.U. z 2015 r., poz. 605) do ustawy o VAT dodane zostały m.in. przepisy art. 86 ust. 2a-2h. Nowelizacja ta spowodowała zmiany w sposobie odliczania podatku naliczonego w związku z dokonywaniem nabyć 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 (dalej: „zakupy mieszane”).

I tak, zgodnie z art. 86 ust. 2a ustawy o VAT, w przypadku dokonania zakupów mieszanych, 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 powołanego przepisu, oblicza się zgodnie ze sposobem określenia zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej, zwanym dalej „sposobem określenia proporcji”.

W konsekwencji, w myśl przywołanych regulacji zasadniczym kluczem podziału dokonywanych przez podatnika nabyć towarów i usług, jest ich przeznaczenie na szeroko rozumianą działalność gospodarczą oraz na cele inne niż działalność gospodarcza. W rezultacie, dopiero w sytuacji zaistnienia w działalności podatnika innych celów niż jego działalność gospodarcza – pojawi się zdaniem Wnioskodawcy konieczność stosowania pre-współczynnika. Przepisy art. 86 ust. 2a-2h ustawy o VAT nie odnoszą się więc do obrotu niepodlegającego opodatkowaniu VAT, lecz do czynności, które w ogóle nie są związane z działalnością gospodarczą. W tym miejscu wskazać należy, iż zgodnie z art. 15 ust. 1 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.

Zdaniem Wnioskodawcy, intencją ustawodawcy było rozróżnienie celów wykonywanej przez podatnika działalności gospodarczej od celów innych niż działalność gospodarcza, np. działalność podmiotu związana z nieodpłatną działalnością statutową.

Z uzasadnienia projektu ustawy nowelizującej z dnia 9 kwietnia 2015 r. wynika, że cele prowadzonej działalności gospodarczej należy rozpatrywać w kontekście definicji działalności gospodarczej określonej przepisami art. 15 ust. 2 i 3 ustawy o VAT.

Wnioskodawca uważa, że jako jednostka samorządu terytorialnego działająca poprzez samorządową jednostkę budżetową – ZTM – wykonuje swoje wymienione wcześniej działania wyłącznie w ramach działalności gospodarczej jednakże w określonych wypadkach działalność ta nie generuje opodatkowania podatkiem VAT. W przypadku ZTM wszystkie zakupy służą wyłącznie prowadzonej działalności gospodarczej, co skutkuje tym, że w ocenie Miasta w przedmiotowym zakresie nie będzie miał zastosowania art. 86 ust. 2a ustawy o VAT. W konsekwencji ZTM będzie miał prawo do pełnego odliczenia podatku naliczonego (przy założeniu braku wystąpienia sprzedaży zwolnionej z opodatkowania). Jak bowiem wskazano w stanie faktycznym działalność ZTM sprowadza się do zapewnienia transportu miejskiego dla mieszkańców miasta i okolicznych miejscowości, co bezsprzecznie uznane musi zostać za działalność gospodarczą. Przychody uzyskiwane z tego głównego przedmiotu działalności gospodarczej (sprzedaż usług komunikacji) w całości opodatkowane są podatkiem od towarów i usług. Natomiast przychody uzyskiwane z innych tytułów – bez względu na to czy są opodatkowane czy niepodlegające opodatkowaniu VAT – stanowią naturalną konsekwencję

wykonywania głównej działalności gospodarczej przez ZTM, a zatem wpisują się w cel prowadzonej działalności przez ZTM. Wszystkie czynności wykonywane przez ZTM, a zarazem uzyskiwane przychody, mają związek z działalnością polegającą na zapewnieniu usług komunikacji. Zatem zakupy dokonywane przez ZTM służą jedynie celom prowadzonej działalności gospodarczej, co na gruncie obowiązujących przepisów ustawy o podatku od towarów i usług daje pełne prawo do odliczenia podatku naliczonego. Brak możliwości odliczenia podatku naliczonego przez ZTM skutkować będzie naruszeniem zasady neutralności podatku VAT, spójności systemu prawa, a także godzić będzie w pewność co do racjonalności ustawodawcy. Należy bowiem zauważyć, iż odliczenie podatku naliczonego gwarantuje zachowanie zasady neutralności VAT, jako podstawowej cechy krajowego i wspólnotowego systemu VAT. Zasada ta stanowi, iż podatek VAT powinien być dla podatników neutralny na każdym etapie wykonywania działalności gospodarczej. Realizacji tego celu służy wprowadzenie podstawowego mechanizmu, jakim jest prawo podatnika do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego.

Zdaniem Miasta, brak jest zatem przesłanek do stosowania przez Wnioskodawcę nowych przepisów art. 86 ust. 2a-2h ustawy o VAT. W konsekwencji, skoro Wnioskodawca – w zakresie działalności ZTM – nie prowadzi żadnej wynikającej ze statutu nieodpłatnej działalności i wszystkie przychody jakie osiąga związane są z wykonywaną działalnością gospodarczą, a co za tym idzie nie ponosi wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą, to art. 86 ust. 2a ustawy o VAT nie znajdzie w jego przypadku zastosowania.

Co ważne, powyższa konstatacja znajduje swoje odzwierciedlenie również w interpretacjach indywidualnych wydawanych przez organy podatkowe, przykładowo:

- interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 2 marca 2016 r., nr ILPP2/4512-1-872/15-4/EN: „Wobec tego, otrzymanie określonego rodzaju przychodów (wskazanych w pkt C) (we wniosku wskazano następujące kategorie przychodów: przychody finansowe z tytułu zapłaconych i naliczonych odsetek od należności, zwrot kosztów sądowych, komorniczych i egzekucyjnych, odszkodowania majątkowe, darowizny na działalność kolejki wąskotorowej, dofinansowanie z UP) związane będzie z prowadzoną działalnością gospodarczą Wnioskodawcy, tym samym konieczne jest przyjęcie że mieszczą się one w pojęciu „celów związanych z działalnością gospodarczą”, w rozumieniu art. 86 ust. 2a ustawy. Zatem Wnioskodawca nie będzie zobowiązany do stosowania prewspółczynnika, o którym mowa w powyższym przepisie”;
- interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 25 marca 2016 r., nr ILPP2/4512-1-52/16-4/SJ: „W celach działalności gospodarczej mieścić się będą również działania, czy sytuacje występujące w ramach działalności gospodarczej („towarzyszące” tej działalności), niezależnie od tego czy ostatecznie bezpośrednio generują opodatkowanie VAT. Przykładowo: otrzymanie odszkodowań umownych czy odsetek za nieterminowe dokonywanie płatności od kontrahentów, sprzedaż wierzytelności „trudnych”, otrzymanie dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze niemających bezpośredniego wpływu na cenę dostarczanych przez podatnika towarów lub usług przez niego świadczonych lecz wykorzystywanych w całości do wykonywania działalności gospodarczej objętej podatkiem VAT, działania pracodawcy polegające na dokonaniu zakupów od osób trzecich, których nabycie w całości następuje ze środków funduszu tworzonego na podstawie ustawy o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych w celu udostępnienia ich nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie osobom uprawnionym na zasadach wymienionych w tej ustawie, obowiązki pracodawcy wynikające z ustawy o związkach zawodowych, np. udostępnienie pomieszczeń i urządzeń technicznych niezbędnych do wykonywania działalności związkowej w zakładzie pracy itp.”
- interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 22 sierpnia 2016 r., nr IPPP1/4512-521/16-2/RK – za prawidłowe uznano (przy jednoczesnym odstąpieniu od uzasadnienia prawnego dokonanej oceny) stanowisko wnioskodawcy, zgodnie z którym:

„zdarzenia znajdujące się poza zakresem VAT, ale dotyczące działalności gospodarczej nie powinny wpływać na wysokość proporcji sprzedaży, o której mowa w art. 86 ust. 2a ustawy o VAT. Podobne stanowisko zostało wyrażone w interpretacjach indywidualnych: Nr IPPP1/4512-1048/15-2/IGO z dnia 28 października 2015 r. wydanej przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, Nr ILPP2/4512-1-786/15-2/JK z dnia 21 stycznia 2016 r. oraz Nr ILPP2/4512-1-813/15-3/AW z dnia 27 stycznia 2016 r. wydanych przez Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu czy Nr 1TPP2/4512-104/16/AD z dnia 4 maja 2016 r. wydanej przez Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy. Z orzecznictwa TSUE (dawniej ETS) wynika również, iż rozliczenie poniesionych kosztów przy zastosowaniu proporcji może mieć zastosowanie wyłącznie w przypadku występowania działalności statutowej, która nie generuje sprzedaży opodatkowanej dla celów podatku VAT”;

- interpretacji indywidualnej Dyrektora izby Skarbowej w Katowicach z 31 sierpnia 2016 r., nr IBPP3/4512-370/16-1/MN: „Do celów związanych z działalnością gospodarczą Wnioskodawcy należy więc zaliczyć realizację obowiązków wynikających z przepisów art. 28 ust. 1 ustawy o publicznym transporcie zbiorowym, polegających na wydawaniu zaświadczeń o zawarciu umowy na świadczenie usług w zakresie publicznego transportu zbiorowego. Taki bowiem obowiązek na Wnioskodawcę został nałożony przepisami ustawy i w żadnym razie nie świadczy o tym, że takie wydawanie zaświadczeń odbywa się poza prowadzoną działalnością gospodarczą. Wydawanie zaświadczeń o zawarciu umowy na świadczenie usług w zakresie publicznego transportu zbiorowego podyktowane uregulowaniami ustawy wpisuje się więc w ogólną działalność gospodarczą prowadzoną przez Wnioskodawcę”.

Uwzględniając całość przedstawionego stanowiska, w ocenie Miasta przepisy ustawy o VAT w zakresie art. 86 ust. 2a-2h nie obejmują swoim zakresem sytuacji przedstawionej we wniosku o interpretację indywidualną. W rezultacie, Miasto będzie uprawnione do odliczenia pełnej kwoty podatku naliczonego, przy założeniu braku wystąpienia sprzedaży zwolnionej w ZTM.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego zdarzenia przeszłego jest nieprawidłowe.

Zgodnie z art. 86 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U. z 2016 r. poz. 710 ze zm.), dalej ustawa, w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi, o którym mowa w art. 15, przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, z zastrzeżeniem art. 114, art. 119 ust. 4, art. 120 ust. 17 i 19 oraz art. 124.

Stosownie do treści art. 86 ust. 2 pkt 1 ustawy, kwotę podatku naliczonego stanowi suma kwot podatku wynikających z faktur otrzymanych przez podatnika z tytułu:

- a. nabycia towarów i usług,
- b. dokonania całości lub części zapłaty przed nabyciem towaru lub wykonaniem usługi.

Z powyższego wynika, że prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przysługuje wówczas, gdy zostaną spełnione określone warunki, tzn. odliczenia tego dokonuje podatnik podatku od towarów i usług oraz gdy towary i usługi, z których nabyciem podatek został naliczony, są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, tzn. takich, których następstwem jest określenie podatku należnego (powstanie zobowiązania podatkowego).

Odliczyć zatem można w całości podatek naliczony, który jest związany z transakcjami opodatkowanymi podatnika. Wskazana zasada wyłącza tym samym możliwość dokonywania odliczeń podatku naliczonego związanego z towarami i usługami, które nie są w ogóle wykorzystywane do czynności opodatkowanych, czyli w przypadku ich wykorzystywania do

czynności zwolnionych od podatku lub niepodlegających opodatkowaniu VAT. Jednocześnie z zasady tej wynika, że odliczenie podatku naliczonego może być częściowe, tzn. w tej części, w jakiej dane towary lub usługi, z którymi związany jest podatek naliczony są wykorzystywane do realizacji czynności opodatkowanych, z pominięciem tej części podatku od tych towarów i usług, w jakiej towary te (usługi) są wykorzystywane do wykonywania czynności nieopodatkowanych podatkiem VAT.

Podatnik w celu odliczenia podatku naliczonego, w pierwszej kolejności ma obowiązek odrębnego określenia, z jakim rodzajem działalności będzie związany podatek wynikający z otrzymanych faktur zakupu, czyli dokonania tzw. bezpośredniej alokacji. Jeżeli takie wyodrębnienie jest możliwe, podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego w całości przy nabyciu towarów i usług związanych ze sprzedażą opodatkowaną, brak jest natomiast takiego prawa w stosunku do towarów i usług wykorzystywanych do wykonywania czynności niepodlegających temu podatkowi.

Natomiast na mocy art. 86 ust. 2a ustawy, 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.

Stosownie do treści art. 86 ust. 2b ustawy, sposób określenia proporcji najbardziej odpowiada specyfice wykonywanej przez podatnika działalności i dokonywanych przez niego nabyć, jeżeli:

1. zapewnia dokonanie obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego wyłącznie w odniesieniu do części kwoty podatku naliczonego proporcjonalnie przypadającej na wykonywane w ramach działalności gospodarczej czynności opodatkowane oraz
2. obiektywnie odzwierciedla część wydatków przypadającą odpowiednio na działalność gospodarczą oraz na cele inne 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 wydatków w całości do działalności gospodarczej nie jest możliwe.

Zgodnie z art. 86 ust. 2c ustawy, przy wyborze sposobu określenia proporcji można wykorzystać w szczególności następujące dane:

1. średnioroczną liczbę osób wykonujących wyłącznie prace związane z działalnością gospodarczą w ogólnej średniorocznej liczbie osób wykonujących prace w ramach działalności gospodarczej i poza tą działalnością;
2. średnioroczną liczbę godzin roboczych przeznaczonych na prace związane z działalnością gospodarczą w ogólnej średniorocznej liczbie godzin roboczych przeznaczonych na prace związane z działalnością gospodarczą i poza tą działalnością;
3. roczny obrót z działalności gospodarczej w rocznym obrocie podatnika z działalności gospodarczej powiększonym o otrzymane przychody z innej działalności, w tym wartość dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze, otrzymanych na sfinansowanie wykonywanej przez tego podatnika działalności innej niż gospodarcza;
4. średnioroczną powierzchnię wykorzystywaną do działalności gospodarczej w ogólnej średniorocznej powierzchni wykorzystywanej do działalności gospodarczej i poza tą działalnością.

Zgodnie z art. 86 ust. 2d ustawy, w celu obliczenia kwoty podatku naliczonego w przypadku, o którym mowa w ust. 2a, przyjmuje się dane za poprzedni rok podatkowy.

Na mocy art. 86 ust. 2e ustawy, podatnik rozpoczynający w danym roku podatkowym wykonywanie działalności gospodarczej i działalności innej niż działalność gospodarcza, w celu obliczenia kwoty podatku naliczonego w przypadku, o którym mowa w ust. 2a, przyjmuje dane wyliczone szacunkowo, według prognozy uzgodnionej z naczelnikiem urzędu skarbowego w formie protokołu.

Zgodnie z art. 86 ust. 2f ustawy, przepis ust. 2e stosuje się również, gdy podatnik uzna, że w odniesieniu do wykonywanej przez niego działalności i dokonywanych przez niego nabyć dane za poprzedni rok podatkowy byłyby niereprezentatywne.

Na podstawie art. 86 ust. 2g ustawy, proporcję określa się procentowo w stosunku rocznym. Proporcję tę zaokrąglą się w górę do najbliższej liczby całkowitej. Przepisy art. 90 ust. 5, 6, 9a i 10 stosuje się odpowiednio.

Zgodnie z art. 86 ust. 22 ustawy minister właściwy do spraw finansów publicznych może, w drodze rozporządzenia, określić w przypadku niektórych podatników sposób określenia proporcji uznany za najbardziej odpowiadający specyfice wykonywanej przez tych podatników działalności i dokonywanych przez nich nabyć oraz wskazać dane, na podstawie których jest obliczana kwota podatku naliczonego z wykorzystaniem tego sposobu określenia proporcji, uwzględniając specyfikę prowadzenia działalności przez niektórych podatników i uwarunkowania obrotu gospodarczego.

W przypadku gdy podatnik, dla którego sposób określenia proporcji wskazują przepisy wydane na podstawie ust. 22, uzna, że wskazany zgodnie z przepisami wydanymi na podstawie ust. 22 sposób określenia proporcji nie będzie najbardziej odpowiadać specyfice wykonywanej przez niego działalności i dokonywanych przez niego nabyć, może zastosować inny bardziej reprezentatywny sposób określenia proporcji – art. 86 ust. 2h.

Powołany wyżej art. 86 ust. 2a ustawy, wprost określa, co stanowi kwotę podatku naliczonego w przypadku nabycia towarów i usług, wykorzystywanych zarówno do celów wykonywanej przez podatnika działalności gospodarczej, jak i do celów innych.

Cele prowadzonej działalności gospodarczej należy rozpatrywać w kontekście definicji działalności gospodarczej, określonej w art. 15 ust. 2 i 3 ustawy. 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. Za czynności zrównane z czynnościami wykonywanymi w ramach działalności gospodarczej uznaje się także nieodpłatną dostawę towarów lub nieodpłatne świadczenie usług na cele osobiste, w przypadkach o których mowa w art. 7 ust. 2 i art. 8 ust. 2 ustawy. Uzasadnia to fakt, że chociaż czynności te z definicji nie mają związku z działalnością gospodarczą, w przypadkach określonych w tych przepisach następuje obowiązek naliczenia VAT. Natomiast przez cele inne, rozumie się sferę działalności danego podmiotu niebędącą działalnością gospodarczą w rozumieniu art. 15 ust. 2 i 3 ustawy (przykładowo działalność podmiotu w charakterze organu władzy czy nieodpłatną działalność statutową).

W myśl art. 15 ust. 1 ustawy, 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, na podstawie 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.

Wskazać należy, że definicja zawarta w art. 15 ust. 2 ustawy stanowi wprost jakiego rodzaju czynności należy uznać za działalność gospodarczą, stąd też należy dokonać jej wykładni literalnej.

Określenie działalności producenta, handlowca lub usługodawcy następuje każdorazowo w stosunku do odpłatnej dostawy towarów oraz odpłatnie świadczonych usług na terenie kraju, będących przedmiotem opodatkowania. Przez pojęcie producenta w takim razie będziemy rozumieli podmiot, który w zorganizowany sposób dokonuje produkcji towarów w celu ich dalszego zbycia. Handlowiec dokonuje w sposób zorganizowany zakupu towarów w celu ich odsprzedaży. Podobnie usługodawca, który świadczy usługi w celach zarobkowych. Płaszczyzna działalności podmiotów będących podatnikami podatku od towarów i usług, o czym świadczy zdanie drugie art. 15 ust. 2 ustawy, opierać się musi na działalności podejmowanej w szczególności w sposób ciągły w celach zarobkowych, w ramach prowadzonego przez nich profesjonalnego obrotu gospodarczego. Jednocześnie bez znaczenia dla bycia podatnikiem VAT jest efekt prowadzonej działalności, w szczególności, czy jest to działalność dochodowa, czy też przynosząca straty.

Samodzielność gospodarcza w prowadzeniu działalności gospodarczej oznacza możliwość podejmowania decyzji, a zarazem posiadanie odpowiedniego stopnia odpowiedzialności za podjęte decyzje, w tym za szkody poniesione wobec osób trzecich, jak również ponoszenie przez podmiot ryzyka gospodarczego.

W celu dokonania oceny czynności nieodpłatnych pod względem skutków, jakie mogą wywoływać w świetle przepisów dotyczących podatku od towarów i usług punktem wyjścia powinna być ocena, czy czynności te należy uznać za odrębny, obok działalności gospodarczej, przedmiot działalności podatnika, czy też czynności te „towarzyszą” działalności gospodarczej. W przypadku stwierdzenia, że czynności nieodpłatne stanowią odrębny, obok działalności gospodarczej, przedmiot działalności danego podatnika, wówczas nie będą one podlegały opodatkowaniu ww. podatkiem, jak również nie będzie przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego związanego z tymi czynnościami. W takim przypadku będziemy mieli do czynienia z podatnikiem prowadzącym działalność o charakterze mieszanym (tj. działalność gospodarczą oraz działalność inną niż działalność gospodarcza). Jeżeli podatnik nie będzie miał możliwości bezpośredniego przyporządkowania podatku naliczonego w całości do działalności gospodarczej znajdą zastosowanie przepisy art. 86 ust. 2a-2h ustawy o podatku od towarów i usług.

Wątpliwości Wnioskodawcy dotyczą ustalenia czy w przedstawionym stanie faktycznym Wnioskodawca jest zobowiązany do stosowania tzw. przewspółczynnika, o którym mowa w art. 86 ust. 2a ustawy o VAT, w celu ustalenia wartości podatku naliczonego podlegającego odliczeniu.

Zatem odnosząc się do wątpliwości Wnioskodawcy w pierwszej kolejności należy ustalić, czy czynności wskazane w opisie sprawy są wykonywane przez Wnioskodawcę w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, uwzględniając cele prowadzonej przez Wnioskodawcę działalności.

Należy w tym miejscu zaznaczyć, że na podstawie art. 6 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (t.j. Dz.U. z 2016 r., poz. 446 ze zm.) – do zakresu działania gminy należą wszystkie sprawy publiczne o znaczeniu lokalnym, niezastrzeżone ustawami na rzecz innych podmiotów.

W myśl art. 7 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym – do zadań własnych gminy należy zaspokajanie zbiorowych potrzeb wspólnoty. W szczególności zadania własne obejmują sprawy: gminnych dróg, ulic, mostów, placów oraz organizacji ruchu drogowego (art. 7 ust. 1 pkt 2 cyt. ustawy) oraz lokalnego transportu zbiorowego (art. 7 ust. 1 pkt 4 ww. ustawy).

Stosownie do art. 9 ust. 1 niniejszej ustawy – w celu wykonywania zadań gmina może tworzyć jednostki organizacyjne, a także zawierać umowy z innymi podmiotami, w tym z organizacjami pozarządowymi. Podmioty takie są wyodrębnionymi jednostkami organizacyjnymi niemającymi osobowości prawnej, które prowadzą swoją działalność w formie zakładu lub jednostki budżetowej.

Jak wynika z opisu sprawy wynika, w skład scentralizowanej struktury Miasta wchodzi m.in. Zarząd Transportu Miejskiego, będący samodzielną jednostką organizacyjną Gminy, nie posiadającą osobowości prawnej, działającą jako samorządowa jednostka budżetowa. Przedmiotem działalności ZTM jest planowanie, organizowanie i zarządzanie publicznym transportem zbiorowym.

Do celów związanych z działalnością gospodarczą Wnioskodawcy należy zaliczyć opłaty dodatkowe za jazdę bez biletu, wynagrodzenie dla płatnika, kwoty VAT odzyskanego z Urzędu Skarbowego. Jakkolwiek nie podlegają one opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, jednakże „towarzyszą” one działalności gospodarczej i nie stanowią obok niej odrębnego przedmiotu działalności.

Ponadto do celów związanych z działalnością gospodarczą Wnioskodawcy należy zaliczyć realizację obowiązków wynikających z art. 18 ust. 1 i art. 20 ust. 1 ustawy o transporcie drogowym oraz art. 28 ustawy o publicznym transporcie zbiorowym.

W myśl art. 18 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2016 r. o transporcie drogowym (t.j. Dz.U. z 2016 r., poz. 1907 ze zm.), wykonywanie przewozów regularnych i przewozów regularnych specjalnych wymaga zezwolenia (...).

Zgodnie z art. 20 ust. 1 cyt. wyżej ustawy o transporcie drogowym, w zezwoleniu określa się w szczególności:

1. warunki wykonywania przewozów;
2. przebieg trasy przewozów, w tym miejscowości, w których znajdują się miejsca początkowe i docelowe przewozów;
3. miejscowości, w których znajdują się przystanki - przy przewozach regularnych osób.

W myśl przepisu art. 28 ustawy z dnia 16 grudnia 2010 r. o publicznym transporcie zbiorowym (t.j. Dz.U. z 2015 r. poz. 1440 ze zm.), o zawarciu umowy o świadczenie usług w zakresie publicznego transportu zbiorowego organizator wydaje operatorowi zaświadczenie, o ile jest wymagane (ust. 1).

Zaświadczenie, o którym mowa w ust. 1, powinno zawierać:

1. oznaczenie przedsiębiorcy, jego siedziby (miejsca zamieszkania) i adresu;
2. numer w rejestrze przedsiębiorców w Krajowym Rejestrze Sądowym, o ile przedsiębiorca taki numer posiada, oraz numer identyfikacji podatkowej (NIP);
3. określenie rodzaju i zakresu wykonywanych przewozów;
4. określenie rodzaju i liczby środków transportu;
5. określenie przebiegu linii komunikacyjnej, na której będzie wykonywany przewóz (ust. 2).

Załącznikiem do zaświadczenia, o którym mowa w ust. 1, jest rozkład jazdy (ust. 3).

Zaświadczenie, o którym mowa w ust. 1, potwierdza posiadanie przez operatora uprawnień do wykonywania publicznego transportu zbiorowego na danej linii komunikacyjnej, liniach komunikacyjnych lub sieci komunikacyjnej. Zaświadczenie oraz aktualny rozkład jazdy powinny znajdować się w środku transportu, w którym wykonywany jest publiczny transport zbiorowy w transporcie drogowym i powinny być okazywane na żądanie uprawnionego organu kontroli (ust. 4).

Właściwy organizator wydaje zaświadczenia w liczbie odpowiadającej liczbie środków transportu, którymi będzie wykonywany publiczny transport zbiorowy w transporcie drogowym (ust. 5).

Operator jest obowiązany wystąpić do właściwego organizatora z wnioskiem o zmianę treści zaświadczenia, o którym mowa w ust. 1, w przypadku wystąpienia zmiany danych, o których mowa w ust. 2 pkt 1 i 2, nie później niż w terminie 14 dni od dnia ich wystąpienia (ust. 6).

Do wniosku o zmianę zaświadczenia, o którym mowa w ust. 6, dołącza się poświadczoną przez operatora za zgodność z oryginałem kserokopię odpisu z rejestru przedsiębiorców w Krajowym Rejestrze Sądowym (ust. 7).

Za wydanie zaświadczenia, wtórnika zaświadczenia oraz za zmianę zaświadczenia, właściwy organizator pobiera opłaty (ust. 8).

Opłaty, o których mowa w ust. 8, stanowią dochód właściwego organizatora, z przeznaczeniem na realizację zadań:

1. wynikających z organizacji publicznego transportu zbiorowego;
2. określonych w art. 18 – w przypadku gdy organizatorem jest gmina (ust. 9).

Zezwolenie, o którym mowa w ust. 1, może być udzielone na okres nieprzekraczający danego roku kalendarzowego. (art. 28 ust. 2 ustawy o transporcie drogowym)

Przepisy ust. 1-2 stosuje się również w przypadku przejazdu pojazdu samochodowego bez ładunku. (art. 28 ust. 3 ustawy o transporcie drogowym)

Zatem wskazać należy, że przedmiot działalności Wnioskodawcy w zakresie organizowania i prowadzenia spraw związanych z publicznym transportem zbiorowym, stanowi przede wszystkim zapewnienie komunikacji zbiorowej. Natomiast opłata za wydanie zezwoleń na przewóz osób zgodnie z art. 18 ust. 1 i art. 20 ust. 1 ustawy o transporcie drogowym oraz opłata za wydanie zaświadczeń, zgodnie z art. 28 ustawy o publicznym transporcie drogowym stanowią realizację obowiązków nałożonych na organizatora publicznego transportu zbiorowego przepisami ww. ustaw.

Do celów związanych z działalnością gospodarczą Wnioskodawcy należy więc zaliczyć realizację ww. obowiązków wynikających z przepisów art. 18 ust. 1 i art. 20 ust. 1 ustawy o transporcie drogowym oraz z art. 28 ust. 1 ustawy o publicznym transporcie zbiorowym. Takie bowiem obowiązki na Wnioskodawcę zostały nałożone przepisami ustaw i w żadnym razie nie świadczą o tym, że realizacja tych obowiązków odbywa się poza prowadzoną działalnością gospodarczą. Realizacja ww. obowiązków wpisuje się więc w ogólną działalność gospodarczą prowadzoną przez Wnioskodawcę.

W konsekwencji uznać należy, że ww. działania nie stanowią wyłączonej spoza VAT odrębnej działalności (obok działalności gospodarczej).

Kolejną Kwestią wymagającą rozstrzygnięcia jest określenie czy czynności udostępniania przystanków i dworca, za które pobierane są opłaty będą mieściły się w pojęciu działalności gospodarczej Wnioskodawcy czy działalności innej niż działalność gospodarcza.

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy – opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

Jak stanowi art. 7 ust. 1 ustawy – przez dostawę towarów rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel (...).

W myśl natomiast 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.

Nie każda jednak czynność stanowiąca świadczenie usług w rozumieniu art. 8 ustawy podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Aby dana czynność podlegała opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, musi być wykonana przez podatnika w rozumieniu cytowanego powyżej art. 15 ust. 1 ustawy.

Przy czym należy zauważyć, że stosownie do 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.

Z powołanych przepisów wynika, że jednostki samorządu terytorialnego są podatnikami podatku od towarów i usług jedynie w zakresie wszelkich czynności, które mają charakter cywilnoprawny. Są to zatem wszelkie realizowane przez te jednostki (urzędy) czynności w sferze ich aktywności cywilnoprawnej.

Jak już wskazano powyżej, z powołanego art. 7 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym – do zadań własnych gminy należy zaspokajanie zbiorowych potrzeb wspólnoty. W szczególności zadania własne obejmują sprawy: gminnych dróg, ulic, mostów, placów oraz organizacji ruchu drogowego (art. 7 ust. 1 pkt 2 cyt. ustawy) oraz lokalnego transportu zbiorowego (art. 7 ust. 1 pkt 4 ww. ustawy). Cel ten jest realizowany przez wykonywanie ww. zadań wymienionych w art. 7 ust. 1 pkt 4 ustawy o samorządzie gminnym przez jednostkę budżetową gminy.

Przepisy ustawy o publicznym transporcie zbiorowym wprowadzają pojęcie operatora publicznego transportu zbiorowego, przez którego w myśl art. 4 ust. 1 pkt 8 tejże ustawy rozumie się samorządowy zakład budżetowy oraz przedsiębiorcę uprawnionego 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.

Z kolei art. 15 ust. 2 niniejszej ustawy stanowi, że określenie przystanków komunikacyjnych i dworców oraz warunków i zasad korzystania, o których mowa w ust. 1 pkt 6, następuje w drodze uchwały podjętej przez właściwy organ danej jednostki samorządu terytorialnego.

Natomiast zgodnie z art. 16 ust. 1 i ust. 2 ustawy o publicznym transporcie zbiorowym – w transporcie drogowym za korzystanie przez operatora i przewoźnika z przystanków komunikacyjnych lub dworców mogą być pobierane opłaty. 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.

W przepisie art. 16 ust. 4 ustawy o publicznym transporcie zbiorowym, przewidziano również możliwość pobierania przez jednostkę samorządu terytorialnego opłat za korzystanie przez operatorów i przewoźników z przystanków komunikacyjnych lub dworców, których jest właścicielem albo zarządzającym, z tym, że stawka opłaty jest ustalana w drodze uchwały podjętej przez właściwy organ danej jednostki samorządu terytorialnego, z uwzględnieniem niedyskryminujących zasad.

W myśl art. 16 ust. 7 cyt. ustawy – opłaty, o których mowa w ust. 4, stanowią dochód właściwej jednostki samorządu terytorialnego, z przeznaczeniem na:

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

W przypadku więc, gdy właściwa jednostka samorządowa ustanowi – w drodze uchwały wydanej na podstawie art. 16 ust. 4 ustawy o publicznym transporcie zbiorowym – opłatę za korzystanie z przystanków, jednym z warunków korzystania z tych obiektów, określonych uchwałą wydaną na podstawie art. 15 ust. 2, powinien być obowiązek ponoszenia przez podmioty świadczące usługi przewozowe tej opłaty w wysokości wynikającej z pomnożenia opłaty przez liczbę zatrzymań wynikającą z rozkładu jazdy.

W kwestii wyłączenia organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy z kategorii podatników wielokrotnie wypowiadał się Trybunał Sprawiedliwości akcentując, że dla takiego wyłączenia konieczne jest spełnienie równocześnie dwóch przesłanek: działalność musi być wykonywana przez podmiot prawa publicznego i musi być wykonywana w celu sprawowania władzy publicznej (wyroki C-408/97, C-4/89, C-288/07). Zatem wyłączenie, o którym mowa jest wyłączeniem o charakterze podmiotowo-przedmiotowym; następuje wówczas, gdy spełniona jest przesłanka podmiotowa – czynności dokonuje organ władzy publicznej i przedmiotowa – czynność mieści się w zakresie władztwa publicznego.

Pojęcie „organu władzy publicznej” (ani „urzędu obsługującego ten organ”) nie zostało zdefiniowane w ustawie o VAT. Poszukując cech identyfikujących takie podmioty, w odróżnieniu od innych uczestników obrotu gospodarczego będących podatnikami w rozumieniu art. 15 ust. 1 ustawy o VAT, zasadne jest odwołanie się do postanowień Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Art. 16 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483) stanowi, że samorząd terytorialny uczestniczy w sprawowaniu władzy publicznej. Przysługującą mu w ramach ustaw istotną część zadań publicznych samorząd wykonuje w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność. Z art. 163 Konstytucji RP wynika z kolei, że samorząd wykonuje zadania publiczne nie zastrzeżone przez Konstytucję lub ustawy dla organów innych władz publicznych. Przepisy te pozwalają na usytuowanie jednostek samorządu terytorialnego obok innych organów władzy publicznej, co w istocie czyni je takimi organami, przy spełnieniu przesłanek przedmiotowych. Samorząd terytorialny wykonuje zadania administracji publicznej niezastrzeżone do kompetencji innych organów władzy państwowej. W tych działaniach organy samorządu mogą korzystać ze środków prawnych o charakterze władcym, które są właściwe dla władzy państwowej.

W kontekście omawianej sprawy należy również zwrócić uwagę na orzeczenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, który w wyroku z 20 marca 2013 r. o sygn. akt I FSK 687/12, odwołując się do art. 15 ust. 6 ustawy o VAT oraz art. 4 ust. 5 Dyrektywy Rady z 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej; ujednoliczona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. UE L z 13 czerwca 1977 r.) jednoznacznie stwierdził, że organy władzy o charakterze

krajowym, regionalnym i lokalnym i inne instytucje prawa publicznego nie są uważane za podatników w związku z działalnością, którą podejmują i transakcjami, które zawierają jako władze publiczne, nawet jeśli pobierają należności, opłaty, składki lub inne płatności w związku z taką działalnością lub transakcjami. Naczelny Sąd Administracyjny wskazał również, że: „pobieranie przez samorząd opłat (daniny publicznej) za korzystanie z przystanków komunikacyjnych i dworców jest bez wątpienia przejawem wykonywania władztwa publicznego”.

Stwierdzić zatem należy, że czynności prawne, polegające na pobieraniu opłat z tytułu korzystania z przystanków i dworca, należą do imperium uprawnionego organu zarządzającego daną drogą publiczną i infrastrukturą jej towarzyszącą, który wyposażony w kompetencje do orzekania w tych sprawach, realizuje zadania publiczne, wynikające z ustawowego powołania do pełnienia funkcji zarządcy dróg.

W konsekwencji uznać należy, że Wnioskodawca w przedstawionym we wniosku zakresie, spełnia obie przesłanki wskazane w art. 15 ust. 6 ustawy. Pobieranie przez samorząd opłat (daniny publicznej) za korzystanie z przystanków i dworców komunikacyjnych jest bez wątpienia przejawem wykonywania władztwa publicznego. Podmiot sprawujący zarząd i organizowanie lokalnego transportu zbiorowego przy wykonywaniu tych czynności działa na ustawowo uregulowanych zasadach, a zatem nie jest w stanie dokonywać modyfikacji, dopuszczalnych w stosunkach cywilnoprawnych w ramach swobody zawierania umów. Organ taki, co istotne, pobiera należność o charakterze daniny publicznej, zaś dochód uzyskany z jej poboru służy celom publicznym.

Tak więc w świetle art. 15 ust. 6 ustawy o VAT jednostka samorządowa nie jest w tym przypadku podatnikiem podatku od towarów i usług. Tym samym należy wskazać, że w zakresie w jakim przystanki i dworzec są udostępniane za opłatą wynikającą z przepisu art. 16 ust. 4 ustawy o publicznym transporcie drogowym, infrastruktura ta nie jest wykorzystywana przez Wnioskodawcę do działalności gospodarczej w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy. W konsekwencji czynności udostępniania przystanków i dworca, za które pobierana jest opłata należy uznać za działalność inną niż działalność gospodarcza.

Zatem w analizowanej sprawie, przystanki i dworzec udostępniane odpłatnie przewoźnikom wykorzystywane będą do działalności innej niż działalność gospodarcza.

Ponadto, w treści wniosku Wnioskodawca wskazał, że uzyskuje przychody z tytułu kar umownych i odsetek za opóźnienie zapłaty należności, zwroty kosztów sądowych i komorniczych, odszkodowania od ubezpieczyciela.

Wskazać należy, że w zakresie w jakim kary umowne, odsetki za opóźnienie zapłaty należności, zwroty kosztów sądowych i komorniczych, odszkodowania od ubezpieczyciela będą dotyczyły opłat z tytułu udostępniania przewoźnikom przystanków i dworca, należy uznać że będą miały charakter działalności innej niż działalność gospodarcza.

Natomiast w zakresie w jakim będą one dotyczyły pozostałych wskazanych przez Wnioskodawcę czynności będą miały związek z działalnością gospodarczą Wnioskodawcy.

Jak wskazano powyżej, przepisy art. 86 ust. 2a znajdują zastosowanie wyłącznie w przypadku zakupów towarów i usług mających związek zarówno z działalnością gospodarczą, jak i z czynnościami wykonywanymi w ramach działalności innej niż gospodarcza, których przypisanie w całości do działalności gospodarczej nie jest możliwe.

A zatem w przypadku zakupów towarów i usług mających związek zarówno z działalnością gospodarczą, jak i z czynnościami wykonywanymi w ramach działalności innej niż gospodarcza, których przypisanie w całości do działalności gospodarczej nie jest możliwe, znajdują zastosowanie zasady odliczania podatku naliczonego określone w art. 86 ust. 2a-2h ustawy o podatku od towarów i usług, przy czym Wnioskodawca będzie mógł skorzystać z metody zaproponowanej dla jednostek budżetowych w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2015 r. w sprawie sposobu określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników.

W konsekwencji, stwierdzić należy że Miasto będzie uzyskiwało przychody związane z działalnością gospodarczą oraz przychody związane z działalnością inną niż działalność gospodarcza w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy o VAT.

Dokonując zatem odliczenia podatku naliczonego w odniesieniu do zakupów dokonywanych przez ZTM i związanych z działalnością tej jednostki, których przypisanie do działalności gospodarczej nie będzie możliwe, Wnioskodawca będzie zobowiązany do stosowania tzw. prewspółczynnika, o którym mowa w art. 86 ust. 2a ustawy o VAT.

Nie można zatem uznać za prawidłowe wskazanie Wnioskodawcy, że w ocenie Miasta, nie będzie ono zobowiązane do stosowania pre-współczynnika przy dokonywaniu odliczenia podatku naliczonego od zakupów dokonywanych przez ZTM i związanych z działalnością tej jednostki oraz że będzie miał prawo do pełnego odliczenia podatku naliczonego.

Tym samym stanowisko Wnioskodawcy oceniane całościowo jest nieprawidłowe.

Zaznaczyć należy, że w przypadku zmiany stanu prawnego lub zmiany któregośkolwiek elementu zdarzenia przysłego, udzielona interpretacja traci aktualność.

Odnosnie powołanych przez Wnioskodawcę interpretacji indywidualnych, zauważyć należy, że zgodnie z art. 14b § 1 ustawy Ordynacja podatkowa, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, na wniosek zainteresowanego, wydaje, w jego indywidualnej sprawie, interpretację przepisów prawa podatkowego (interpretację indywidualną). Interpretacje wydawane są w indywidualnych sprawach wnioskodawcy w związku z tym skutki prawne, czy też ewentualna ochrona, określone w art. 14k do 14m mogą dotyczyć wyłącznie podmiotu, który uzyskał interpretację indywidualną.

Zgodnie z art. 14na 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.

Interpretacja dotyczy zdarzenia przysłego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania interpretacji.

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, po uprzednim wezwaniu na piśmie organu, który wydał interpretację – w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o jej wydaniu – do usunięcia naruszenia prawa (art. 52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. z 2016 r., poz. 718, z późn. zm.). Skargę do WSA wnosi się

(w dwóch egzemplarzach – art. 47 ww. ustawy) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie sześćdziesięciu dni od dnia wniesienia tego wezwania (art. 53 § 2 ww. ustawy).

Jednocześnie, zgodnie 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.

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy), na adres: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Teodora Sixta 17, 43-300 Bielsko-Biała.