

Received: 25.03.2021
Accepted: 30.04.2021
Published: 30.06.2021

Roczniki Administracji i Prawa
Annals of The Administration and Law
2021, XXI, z. 2: s. 283-289
ISSN: 1644-9126
DOI: 10.5604/01.3001.0015.5716
<https://rocznikiadministracjiiprawa.publisherspanel.com>

Łukasz Sowul*
Nr ORCID: 0000-0002-3617-0859

OPODATKOWANIE PODATKIEM VAT REKOMPENSAT ZA ŚWIADCZONE USŁUGI PRZEWOZOWE W AUTOBUSACH KOMUNIKACJI MIEJSKIEJ – GŁOSA KRYTYCZNA DO WYROKU NSA Z DNIA 7 LISTOPADA 2018 R., SYGN. AKT I FSK 1692/16

TAXATION OF VAT ON COMPENSATIONS FOR PROVIDED TRANSPORT SERVICES IN PUBLIC TRANSPORT BUSES – GLOSS TO THE JUDGMENT OF THE SUPREME ADMI- NISTRATIVE COURT OF 7 NOVEMBER 2018, REF. NO. ACT I FSK 1692/16

Streszczenie: Zgodnie z glosowanym wyrokiem NSA z dnia 7 listopada 2018 r., sygn. akt I FSK 1692/16 rekompensaty za świadczone usługi przewozowe w autobusach komunikacji miejskiej nie powinny podlegać opodatkowaniu podatkiem VAT. Opracowanie skupia się przede wszystkim na tym, czy NSA słusznie uznał je za dopłaty o charakterze podobnym do dotacji oraz subwencji, o których mowa w ustawie o VAT. W związku z powyższym w glosie zostało przedstawione znaczenie dotacji oraz subwencji na gruncie prawa polskiego oraz prawa wspólnotowego. Ostateczna konkluzja jest taka, iż rekompensaty obejmujące rozsądny zysk nie mogą być zaliczone do dopłat o podobnym charakterze do wyżej wskazanych środków, gdyż stanowią one formę zapłaty, a zatem powinny podlegać opodatkowaniu podatkiem VAT. W pozostałym zakresie należałoby natomiast podzielić stanowisko NSA, biorąc pod uwagę szeroką definicję subwencji/dotacji znajdującą swoje źródło w prawie unijnym.

Słowa kluczowe: rekompensata, dotacja, subwencja, podatek VAT, dyrektywa, implementacja

Summary: According to the glossed judgment of the Supreme Administrative Court of November 7, 2018, file ref. Act I FSK 1692/16 compensation for the provided transport services in public transport buses should not be subject to VAT. The article focuses primarily on whether the Supreme Administrative Court rightly recognized them as subsidies similar to donation and subsidy referred to in the VAT Act. In connection with the above, the gloss presents the meaning of donation and

* mgr; Wydział Prawa o Administracji, Uniwersytet w Białymstoku. Źródła finansowania publikacji: środki własne autora; e-mail: lsowul123@wp.pl

subsidy under Polish and EU law. The final conclusion is that compensations involving a reasonable profit cannot be included in a surcharge of a similar nature to the above-mentioned measures, as they are a form of payment and therefore should be subject to VAT. In the remaining scope, however, the position of the Supreme Administrative Court should be shared, taking into account the broad definition of subsidies/subsidies found in EU law.

Keywords: compensation, donation, subsidy, VAT, directive, implementation

TEZA WYROKU:

Rekompensaty za świadczone usługi przewozowe w autobusach komunikacji miejskiej, przyznawane operatorom na podstawie przepisów rozdziału 6 ustawy z dnia 16 grudnia 2010 r. o publicznym transporcie zbiorowym (obecnie Dz.U. z 2017 r., poz. 2136, z późn. zm.), nie mogą być uznane za dotacje, subwencje i inne dopłaty o podobnym charakterze, zaliczane do podstawy opodatkowania, o której mowa art. 29a ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (obecnie Dz.U. z 2017 r., poz. 1221, z późn. zm.). Rekompensaty te nie mają bowiem bezpośredniego wpływu na ceny za usługi świadczone przez tych operatorów.

1. STAN FAKTYCZNY

Dnia 8 stycznia 2016 r. Minister Finansów wydał negatywną interpretację indywidualną. Nie zgodził się on w niej ze stanowiskiem przedstawionym we wniosku przez spółkę P. sp. z o.o., zdaniem której rekompensata, o której mowa w art. 50 ust. 1 pkt 2 u.p.t.z.¹, przyznawana jej przez Gminę Miasto B. na podstawie umowy, nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, gdyż nie ma ona bezpośredniego związku z ceną biletów. Organ podatkowy uznał takie stanowisko za nieprawidłowe, wskazując, iż uzyskanie tej rekompensaty pozwala Spółce na świadczenie usług publicznego transportu zbiorowego z zastosowaniem cen biletów, czy też zwolnień z odpłatności za przejazdy komunikacją miejską określonych uchwałą Rady Miasta i bez tej rekompensaty nie byłaby ona w stanie świadczyć usług transportu miejskiego w narzuconych jej cenach i z zastosowaniem określonych zwolnień z odpłatności.

Spółka wniosła skargę do WSA w Bydgoszczy, który w wyroku z dnia 13 czerwca 2016 r., sygn. akt I SA/Bd 233/16² podzielił jej stanowisko. Sąd podkreślił, iż rekompensata nie stanowi dopłaty do ceny wykonywanych usług przewozowych, a jej istotą jest pokrycie kosztów działalności statutowej. Otrzymana przez wnioskodawcę rekompensata nie będzie więc stanowić obrotu w rozumieniu obowiązującego wówczas art. 29 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług.

Organ podatkowy złożył skargę do NSA, który ją jednak oddalił glosowanym wyrokiem³. Uzasadniając swoje stanowisko, Sąd skupił się przede wszystkim na braku bezpośredniego związku między rekompensatą a cenami biletów. Wskazał on, iż zgodnie z art.

¹ Ustawa z dnia 16 grudnia 2010 r. o publicznym transporcie zbiorowym (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r., poz. 2016, ze zm.), dalej: u.p.t.z.

² Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 13 czerwca 2016 r., sygn. akt I SA/Bd 233/16, LEX nr 2103791.

³ Wyrok NSA z dnia 7 listopada 2018 r., sygn. akt I FSK 1692/16, LEX nr 2629219.

50a u.p.t.z. ceny ustala rada gminy w drodze aktów prawa miejscowego i nie mają one związku z dopłatami. Dodatkowo, zgodnie z art. 52 u.p.t.z., celem rekompensat jest pokrycie strat związanych z tego rodzaju działalnością (ewentualnie uzyskanie rozsądnego zysku) i umożliwienie jej prowadzenia w takiej sytuacji. Ponadto przepisy rozdziału 6. omawianej ustawy mają wskazywać, iż dopłata ta ma charakter podmiotowy, a nie przedmiotowy.

2. DEFINICJA DOTACJI ORAZ SUBWENCJI W PRAWIE POLSKIM

Powyższa teza NSA na pierwszy rzut oka stoi w oczywistej sprzeczności z polskim prawem. Rozważania w przedmiotowej sprawie skupiały się przede wszystkim na tym, czy rekompensaty przyznawane przewoźnikom mają charakter bezpośredni, czy też pośredni, całkowicie jednak pomijając charakter tych środków. Zgodnie z treścią art. 29a ust. 1 u.p.t.u.⁴ podstawą opodatkowania, z pewnymi zastrzeżeniami, 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. Aby zatem podlegać podatkowi VAT, dane środki muszą zostać zaliczone do jednej z kategorii wskazanych w przepisie. NSA jednak w żadnym miejscu nie pokusił się o taką ocenę, przyjmując apriorycznie, iż rekompensata ma charakter „innej dopłaty”, nie uzasadniając jednak takiego stanowiska.

Aby ocenić, czy mamy do czynienia z tego rodzaju środkiem, powinno się ustalić, czy posiada on podobny charakter do dotacji bądź subwencji. Definicja dotacji znajduje się w art. 126 u.f.p.⁵ Zgodnie z nim dotacje to podlegające szczególnym zasadom rozliczania środki z budżetu państwa, budżetu jednostek samorządu terytorialnego oraz z państwowych funduszy celowych przeznaczone na podstawie niniejszej ustawy, odrębnych ustaw lub umów międzynarodowych, na finansowanie lub dofinansowanie realizacji zadań publicznych. Jak widać, możemy wyróżnić następujące elementy ustawowej definicji dotacji:

- szczególne zasady rozliczania środków,
- źródło dotacji,
- podstawę prawną,
- przeznaczenie środków.

Należy wskazać, iż są to wyłącznie cechy ustawowe, jednakże doktryna tworzy również pozaustawowe katalogi cech mających charakteryzować ten typ środków. Przykładowo K. Czarnecki wskazuje, że głównymi cechami niewymienionymi w u.f.p. są bezzwrotność i nieodpłatność⁶. Zdaniem C. Kosikowskiego ustawodawca pominął w definicji istotne cechy dotacji. Wymienia on:

- bezzwrotny (co do zasady) charakter;
- publicznoprawny charakter stosunku dotowania (art. 150 u.f.p.);

⁴ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r., poz. 2174, ze zm.), dalej: u.p.t.u.

⁵ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 869, ze zm.), dalej: u.f.p.

⁶ K. Czarnecki, *Komentarz do art. 126 u.f.p.*, [w:] Z. Ofiarski (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2019, s. 778.

- brak roszczenia sądowego do uzyskania dotacji;
- poddanie ich wykorzystania kontroli (art. 150 pkt 6 oraz art. 175 ust. 1 pkt 2 u.f.p.);
- odpowiedzialność prawną za niezgodne z prawem pobranie dotacji oraz wykorzystanie jej na inny cel niż była udzielona (na podstawie ustawy z 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych – tekst jedn. Dz.U. z 2018 r., poz. 1458), a także za nieterminowe rozliczenie dotacji lub brak jej zwrotu, gdy taki wchodził w grę (art. 168-169 u.f.p.)⁷.

Odnosnie do definicji legalnej subwencji – brak jest takowej w polskim systemie prawnym. W literaturze przedmiotu przyjmuje się, iż subwencja to forma redystrybucji środków publicznych, świadczenie publicznoprawne państwa na rzecz innych podmiotów, wydatek budżetu państwa, który w odróżnieniu od dotacji nie jest skierowany na określone zadania, a zatem ma charakter ogólny⁸. Opisując tego typu środki, podkreśla się następujące cechy:

- powszechność,
- obligatoryjność,
- bezzwrotność,
- bezwarunkowość⁹.

Należy również zaznaczyć, iż dotacje podmiotowe, będące jednym z trzech rodzajów dotacji (obok przedmiotowych oraz celowych), nie będą uwzględniane w podstawie opodatkowania ze względu na swój ogólny charakter¹⁰. Takie same uwagi można poczynić odnośnie do subwencji, co w zasadzie neguje zasadność przytoczenia jej w art. 29a ust. 1 u.p.t.u.

3. CHARAKTER PRAWNY REKOMPENSATY

Znając cechy dotacji oraz subwencji, należałoby je zestawić z konstrukcją prawną rekompensaty. O taką ocenę pokusił się SN w postanowieniu z dnia 11 stycznia 2018 r., sygn. akt III CZP 63/17¹¹. Na początku swych rozważań wskazuje on, iż „charakter prawny rekompensaty wywołuje poważne wątpliwości, zwłaszcza że jej definicja ujęta została tak szeroko i elastycznie, iż otwiera możliwość niejednorodnej oceny poszczególnych jej rodzajów”. SN stwierdza dalej, iż istnieją przesłanki wskazujące na to, że rekompensaty niewskazane wprost w u.p.t.z. jako dotacje można uznać za świadczenia cywilnoprawne. Przytacza on liczne przesłanki za takim stanowiskiem, jak umowny charakter, brak odesłań do u.f.p., czy też fakt, iż rekompensata jest w swej ekonomicznej istocie zapłatą (częściową zapłatą) za wykonaną usługę, obejmującą zwrot zainwestowanych środków i rozsądny zysk. Zgodnie z tezą tego postanowienia:

„Nawet jeżeli z punktu widzenia prawa publicznego rekompensata z tytułu poniesionych kosztów wykazuje cechy dotacji, w zakresie stosunku między organizatorem i operatorem należy ją traktować – ze względu na wyrażoną w ustawie z dnia 16 grudnia 2010 roku o pu-

⁷ C. Kosikowski, *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2011, s. 378-379.

⁸ M. Wróblewska, *Subwencja*, [w:] A. Drwiłło, D. Maśniak (red.), *Leksykon prawa finansowego*, Warszawa 2009, s. 436.

⁹ M. Munnich, *Komentarz do art. 124 u.f.p.*, [w:] P. Smoleń (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2014, s. 762.

¹⁰ A. Bartosiewicz, *VAT. Komentarz*, Warszawa 2019, s. 472.

¹¹ Postanowienie SN z dnia 11 stycznia 2018 r., sygn. akt III CZP 63/17, LEX nr 2502049.

blicznym transporcie zbiorowym (t.j. Dz.U. z 2016 r. poz. 1867) wolę włączenia jej w ramy stosunku cywilnoprawnego (odrębność regulacji) – tak jak świadczenie cywilnoprawne. W tym zakresie nie podlega ona regulacji ustawy o finansach publicznych, lecz stanowi świadczenie umowne organizatora (in casu pieniężne), podlegające – przynajmniej co do zasady – regulom cywilnoprawnym, w tym dotyczącym skutków wykonania i niewykonania zobowiązania (art. 471 i n. KC) oraz spełnienia nienależnego świadczenia (art. 410 KC).¹²

Rekompensata omawiana w orzeczeniu NSA nie jest wypłacana w formie dotacji, a zatem w związku z powyższym należałoby przyjąć, iż jest ona świadczeniem cywilnoprawnym. Trudno również wykazać podobieństwo w stosunku do dotacji bądź subwencji, które są świadczeniami publicznoprawnymi, bezzwrotnymi oraz nieodpłatnymi, podczas gdy mamy tutaj do czynienia ze świadczeniem cywilnoprawnym, które może być dochodzone przed sądami powszechnymi oraz stanowi zapłatę za usługę. Należy więc odnieść się krytycznie do stanowiska NSA, które całkowicie pomija powyższe rozważania, a które to rozważania są kluczowe dla omawianej sprawy. W związku z powyższym na pierwszy rzut oka może się wydawać, iż na tle polskiego prawa należałoby uznać rekompensatę za wynagrodzenie, które podlega w związku z tym opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

4. ZNACZENIE POJĘCIA „SUBWENCJA” W PRAWIE UNII EUROPEJSKIEJ

Należy podkreślić, iż wskazane powyżej przemyślenia dotyczą wyłącznie prawa polskiego, które jednak powinno być zgodne z prawem Unii Europejskiej, jak również z orzecznictwem TSUE. Należy zauważyć, iż treść przepisu art. 29a ust. 1 u.p.t.u. wynika z implementacji dyrektywy VAT¹², a jego odpowiednikiem jest art. 73 wspomnianego aktu. Zgodnie z jego treścią 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. W wersji angielskiej tekstu pojawia się słowo *subsidies*, które w wolnym tłumaczeniu można tłumaczyć jako „dotacja”, „subwencja”, „subsydium”, a zatem brak jest możliwości ustalenia zakresu znaczeniowego i znalezienia dokładnego odpowiednika w prawie polskim.

Trzeba również zwrócić uwagę, iż dyrektywa ta jest częścią porządku prawnego UE, a w związku z jej implementacją stała się również częścią porządku prawnego poszczególnych państw członkowskich. Aby zapewnić jednolitą interpretację tych przepisów, zwrot ten powinien posiadać jednakowe znaczenie we wszystkich krajach Wspólnoty, zgodnie z celami i ogólnymi zasadami wynikającymi z dyrektywy¹³. „W tzw. Drugim Raplocie Komisja stwierdziła, że wyrażenie „subsytia bezpośrednio związane z ceną” transakcji dokonywanych przez podatnika może być interpretowane tylko w ścisłym i literalnym znaczeniu dla celów art. 11A (1) (a) VI dyrektywy (obecnie art. 73 dyrektywy VAT)”¹⁴.

¹² Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz.UE.L 2006 nr 347, s. 1, ze zm.), dalej: dyrektywa VAT.

¹³ P. Fałkowski, *Komentarz do artykułu 73 Dyrektywy VAT*, [w:] K. Lewandowski, P. Fałkowski, *Dyrektywa VAT 2006/112. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 332.

¹⁴ J. Martini, P. Skorupa, M. Wojda, *Podatek od towarów i usług. Komentarz*, Legalis 2014.

W wyroku z dnia 23 lutego 1961 r., sygn. akt C-30/59 ETS wskazał, iż przez dotację należy rozumieć płatność w gotówce oraz w każdej innej formie dokonaną przez państwo na rzecz przedsiębiorstwa inną niż płatność dokonana przez nabywcę lub konsumenta za towary lub usługi, które przedsiębiorstwo produkuje¹⁵. Należy jednak zaznaczyć, iż aktualnie „subwencja” nie musi być udzielana przez państwo, a nawet instytucje publiczne. Trzeba zatem dojść do konstatacji, że subwencją w rozumieniu art. 73 dyrektywy VAT będzie każda płatność bezpośrednio związana z ceną wypłacaną przez osobę trzecią, bez względu na status donatora jak również źródło środków¹⁶. Podobnie wskazuje również K. Gierszewska, określając dotację (subwencję) jako wszelką dopłatę stanowiącą część wynagrodzenia, otrzymaną od osób trzecich, również podmiotów prywatnych¹⁷.

5. PODSUMOWANIE

Głosowane orzeczenie bardzo trudno ocenić pod względem zasadności, biorąc pod uwagę powyższe rozważania. Całkowite pominięcie przez Sąd oceny charakteru rekompensat przyznawanych przewoźnikowi w kontekście polskich przepisów, które powinny być jednakże oceniane w kontekście dyrektywy VAT, jak i dorobku orzeczniczego sądownictwa europejskiego, należy ocenić zdecydowanie negatywnie. Nie można również przejść obojętnie wobec działań polskiego ustawodawcy, który bezrefleksyjnie implementował przepisy dyrektywy VAT, nie bacząc na fakt, iż wyrażenia, którymi się posłużył, mają ugruntowane znaczenie w prawie finansowym, tworząc przez to chaos semantyczny w tym zakresie. Sam wyrok został natomiast przyjęty pozytywnie przez podatników, którzy będą się na niego powoływać w celu unikania zapłaty podatku VAT.

Sama sprawa jest jednak wielowątkowa i wymaga szerszego wyjaśnienia, zarówno przez przedstawicieli doktryny, jak i judykatury. Należy podkreślić, iż rekompensata w zakresie obejmującym rozsądny zysk nie powinna być uważana za dopłatę, gdyż nie jest ona świadczeniem na rzecz osoby trzeciej, lecz stanowi formę zapłaty na rzecz przewoźnika. Niemniej jednak, pomimo licznych wątpliwości, przy przyjęciu szerokiej definicji „subwencji”, w pozostałym zakresie należałoby podzielić ostateczne stanowisko Sądu, zgodnie z którym rekompensaty przyznawane przewoźnikowi są dopłatami o charakterze podobnym do dotacji i subwencji, które jako niewpływające bezpośrednio na cenę nie podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT.

Bibliografia

Literatura:

Bartosiewicz A., VAT. Komentarz, Warszawa 2019.

Drwiłło A., Maśniak D. (red.), *Leksykon prawa finansowego*, Warszawa 2009.

Kosikowski C., *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2011.

¹⁵ Ibidem.

¹⁶ P. Falkowski, *Komentarz do artykułu 73...*, art. 332.

¹⁷ K. Gierszewska, *Dotacje*, [w:] E. Sokołowska-Strug (red.), *Leksykon VAT*, Warszawa 2014, s. 207.

Lewandowski K., Fałkowski P., *Dyrektywa VAT 2006/112. Komentarz*, Warszawa 2012.

Martini J., Skorupa P., Wojda M., *Podatek od towarów i usług. Komentarz*, Legalis 2014.

Ofiarski Z. (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2019.

Smoleń P. (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2014.

Sokołowska-Strug E. (red.), *Leksykon VAT*, Warszawa 2014.

Akty prawne:

Ustawa z dnia 16 grudnia 2010 r. o publicznym transporcie zbiorowym (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r., poz. 2016, ze zm.).

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 869, ze zm.).

Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz.U.E.L 2006 nr 347, s. 1, ze zm.).

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r., poz. 2174, ze zm.).

Orzecznictwo:

Wyrok NSA z dnia 7 listopada 2018 r., sygn. akt I FSK 1692/16, LEX nr 2629219.

Postanowienie SN z dnia 11 stycznia 2018 r., sygn. akt III CZP 63/17, LEX nr 2502049.

Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 13 czerwca 2016 r., sygn. akt I SA/Bd 233/16, LEX nr 2103791.