



C-615/23

Wpisano do rejestru	
Trybunału Sprawiedliwości pod numerem	1270293
Luksemburg, dnia	09. 10. 2023
Faks/E-mail:	
Wpłynęło dnia:	06/10/2023
	Sekretarz, z upoważnienia Maria Siekierzyńska administratorka

Numer referencyjny złożonego przez e-Curia pisma	: DC194320
Numer fiski	: 2
Podmiot składający pismo	: Chlebny Jacek (J363624)
Data złożenia	: 06/10/2023

POSTANOWIENIE

Dnia 16 czerwca 2023 r.

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie:

Przewodniczący Sędzia NSA	Roman Wiatrowski (sprawozdawca)
Sędzia NSA	Danuta Oleś
Sędzia del. WSA	Dominik Mączyński
Protokolant	Justyna Papiernik

po rozpoznaniu w dniu 16 czerwca 2023 r.

na rozprawie w Izbie Finansowej

skargi kasacyjnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej

od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku

z dnia 26 listopada 2019 r., sygn. akt I SA/Gd 1392/19

w sprawie ze skargi P. [...] S.A. z siedzibą w G.

na interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej

z dnia 14 maja 2019 r., nr [...]

w przedmiocie podatku od towarów i usług

postanawia:

1. na podstawie art. 267 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana z 2012 r. - Dz. Urz. U.E. z dnia 26 października 2012 r. Nr C 326 s. 1 i nast.) skierować do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej następujące pytanie prejudycjalne:
" Czy art. 73 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE seria L z 2006 r. Nr 347/1 ze zm.) należy interpretować w ten sposób, że rekompensata, taka jak opisana we wniosku o wydanie interpretacji, wypłacana odrębnemu podmiotowi (operatorowi) przez jednostkę samorządu terytorialnego za świadczenie usług publicznego transportu zbiorowego, wchodzi w zakres podstawy opodatkowania, o którym mowa w tym przepisie?",
2. na podstawie art. 124 § 1 pkt 5 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2023 r. poz. 259) zawiesić postępowanie w sprawie do czasu rozstrzygnięcia przedstawionego wyżej pytania prejudycjalnego.



Na oryginale właściwe podpisy
Za zgodność z oryginałem

ZASTĘPCA KIEROWNIKA
Sekretariatu Wydziału I

Karolina Latańska

UZASADNIENIE

I. Ramy prawne.

1. Regulacje unijne.

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

art. 73

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.

2. Regulacje krajowe.

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 ustawa o VAT:

art. 29a ust. 1

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.

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

art. 50 ust. 1 pkt 2 lit. c

1. Finansowanie przewozów o charakterze użyteczności publicznej może polegać w szczególności na:

2) przekazaniu operatorowi rekompensaty z tytułu:

c) poniesionych kosztów w związku ze świadczeniem przez operatora usług w zakresie publicznego transportu zbiorowego, lub

II. Stan faktyczny.

1. Postępowanie przed organami podatkowymi.

1.1. P. [...] S.A. z siedzibą w G. (dalej wnioskodawca, spółka, skarżąca) zwróciła się do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (dalej organ, DKIS) z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku od towarów i usług. We wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji przedstawiła następujące stanowisko w sprawie.

Wnioskodawca jest przedsiębiorcą prowadzącym działalność gospodarczą w formie spółki kapitałowej. Nie jest podmiotem powiązany kapitałowo lub osobowo z jednostkami samorządu terytorialnego, tzn. nie jest podmiotem wewnętrznym w rozumieniu Rozporządzenia (WE) nr 1370/2007 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 23 października 2007 r. dotyczącego usług publicznych w zakresie kolejowego i drogowego transportu pasażerskiego oraz uchylające rozporządzenia Rady (EWG) nr 1191/69 i (EWG) nr 1107/70 (Dz.Urz.UE.L. 2007 nr 315, str. 1), dalej rozporządzenie 1370/2007. Spółka prowadzi pełną księgowość, opodatkowana jest podatkiem od osób prawnych, jest czynnym podatnikiem podatku od towarów i usług. Wnioskodawca prowadzi głównie działalność polegającą na przewozie osób. W związku z wejściem w życie rozporządzenia 1370/2007 oraz u.p.t.z. wnioskodawca rozważa możliwość zawierania umów o świadczenie usług w zakresie publicznego transportu drogowego przewidujących przekazywanie wnioskodawcy rekompensaty, o której mowa w art. 50 ust. 1 pkt 2 lit. c u.p.t.z. W rozumieniu u.p.t.z. i rozporządzenia 1370/2007 wnioskodawca występowałby w charakterze operatora, zaś drugą stroną umowy byłby organizator (organizator publicznego transportu zbiorowego), tj. jednostka samorządu terytorialnego (dalej JST lub związek JST).

W ramach działalności z zakresu zbiorowego transportu publicznego wnioskodawca uzyskiwałby przychody ze sprzedaży biletów, z których pokrywane byłyby koszty działalności przewozowej. Ceny biletów (obowiązujące taryfy w wykonywanych przewozach pasażerskich: międzywojewódzkich, wojewódzkich, powiatowych, powiatowo-gminnych, gminnych innych niż komunikacja miejska lub gminnych - komunikacji miejskiej) ustalałby alternatywnie: 1) organizator publicznego

transportu zbiorowego poprzez ustalenie cen uchwałami właściwych organów (rad gmin, powiatów, sejmików wojewódzkich); 2) organizator w formie wzoru umowy o świadczenie usług w zakresie publicznego transportu drogowego.

Wnioskodawca uzyskiwałby przychody z następujących źródeł: 1) przychody ze sprzedaży biletów oraz inne opłaty taryfowe podlegające opodatkowaniu VAT (co do zasady stawka 8%); 2) rekompensat z tytułu utraconych przychodów z tytułu stosowania ustawowych uprawnień do ulgowych przejazdów w publicznym transporcie zbiorowym ustawa z 20 czerwca 1992 r. o uprawnieniach do ulgowych przejazdów środkami publicznego transportu zbiorowego (Dz.U. z 2012 r. poz. 1138 ze zm., dalej ustawa z 20 czerwca 1992 r.) otrzymywana od właściwego marszałka województwa, która ma charakter przedmiotowy i podlega opodatkowaniu podatkiem VAT (8%); 3) rekompensata z tytułu utraconych przychodów z tytułu stosowania uprawnień do ulgowych przejazdów w publicznym transporcie zbiorowym ustanowionych na obszarze właściwości organizatora; 4) inne przychody (np. udostępnianie powierzchni reklamowej); przy czym źródła przychodów z pkt 2-4 mogą występować jednocześnie, w części lub nie występować stosowanie do treści danej umowy zawartej z organizatorem i/lub przepisów ustawowych.

Finansowanie wykonywanych usług transportu publicznego ww. przychodami nie pokrywałoby kosztów prowadzonej działalności przewozowej, wobec czego wnioskodawca otrzymywałby od organizatora rekompensatę na pokrycie strat z tytułu świadczenia usług transportu publicznego. Wysokość tej rekompensaty nie może przekroczyć kwoty odpowiadającej wynikowi finansowemu netto świadczenia usług komunikacji miejskiej obliczonemu zgodnie z rozporządzeniem 1370/2007.

Umowa z organizatorem określałaby szczegółowe zasady obliczania wysokości wyniku finansowego netto świadczenia usług i sposób wypłaty rekompensaty. Ujemny wynik finansowy stanowi podstawę rekompensaty. Rekompensata, którą otrzymywałby wnioskodawca, nie wpływałaby na cenę biletu, czyli na cenę świadczonej usługi. Ma ona charakter ogólny, jest dofinansowaniem ogólnych kosztów działalności przewozowej świadczonej zgodnie z umową.

Umowa zawarta z organizatorem określałaby maksymalną kwotę rekompensaty na dany okres. Rekompensata nie wpływałaby na cenę biletu, czyli na cenę świadczonej usługi, z uwagi na ustalanie cen biletów przez organizatora. Ma

ona charakter ogólny, jest dofinansowaniem kosztów działalności, która nie byłaby podjęta, gdyby operator miał realizować usługi bez dofinansowania.

Rekompensata określona na podstawie art. 50 ust. 1 pkt 2 lit. c u.p.t.z. nie zawsze pokrywałaby poziom strat na realizowanej komunikacji. Wysokość rekompensaty strat z tytułu usług nie może przekroczyć kwoty odpowiadającej wynikowi finansowemu netto świadczenia usług komunikacji obliczonemu zgodnie z ustaleniami stron. Szczegółowy sposób obliczania rekompensaty regulowałaby umowa między organizatorem a operatorem.

W związku z tak przedstawionym stanem faktycznym we wniosku o interpretację wnioskodawca zadał następujące pytania:

1) Czy rekompensata strat wynikających ze świadczenia usług publicznego transportu zbiorowego, którą otrzymywałby wnioskodawca od organizatora zgodnie z art. 50 ust. 1 pkt 2 lit. c u.p.t.z. stanowi obrót podlegający opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług w rozumieniu art. 29a ust. 1 ustawy o VAT?

2) Czy należna wnioskodawcy rekompensata z ww. tytułu powinna zostać udokumentowana fakturą VAT, czy też innym dokumentem zewnętrznym?

Jednocześnie we wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji wnioskodawca przedstawił własne stanowisko w sprawie zgodnie z którym rekompensata nie zwiększałaby podstawy opodatkowania w rozumieniu art. 29a ust. 1 ustawy o VAT, z uwagi na fakt, że nie ma ona bezpośredniego wpływu na cenę świadczonych usług zbiorowego transportu publicznego.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (dalej organ, DIKS) w interpretacji z 14 maja 2019 r. uznał za nieprawidłowe stanowisko wnioskodawcy w zakresie braku uznania otrzymanej rekompensaty za obrót w rozumieniu art. 29a ust. 1 ustawy o VAT i sposobu dokumentowania. DIKS stwierdził, że wnioskodawca wykonując opisane we wniosku czynności spełniające definicję działalności gospodarczej, określonej w art. 15 ust. 2 ustawy o VAT, działa w charakterze podatnika podatku VAT.

Organ stwierdził, że otrzymywana przez wnioskodawcę rekompensata z tytułu świadczenia usług w zakresie publicznego transportu będzie stanowić dopłatę w

rozumieniu art. 29a ust. 1 ustawy o VAT, mającą bezpośredni wpływ na cenę usług świadczonych przez wnioskodawcę.

III. postępowanie przed sądami administracyjnymi.

1. Wyrokiem z 26 listopada 2019 r., sygn. akt I SA/Gd 1392/19 Wojewódzki Sąd Administracyjny w G. uchylił zaskarżoną interpretację indywidualną.

W uzasadnieniu podjętego rozstrzygnięcia Sąd pierwszej instancji, powołując się za organem na orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (wyroki: z 22 listopada 2001, w sprawie C-184/00, Office des produits wallons ECLI:EU:C:2001:629 i z 13 czerwca 2002 r., w sprawie C-353/00, Keeping Newcastle Warm ECLI:EU:C:2002:369), podniósł, że z przedstawionego we wniosku stanu faktycznego, nie wynika, aby związek pomiędzy rekompensatą a ceną był jednoznacznie widoczny. Nie wynika też, że rekompensata stanowi element ustalenia ceny. Wprost przeciwnie z wniosku wynika, że rekompensata nie wpływałaby na cenę biletu, czyli na cenę świadczonej usługi, z uwagi na ustalenie cen biletów przez organizatora. Za nieprawidłowe Sąd pierwszej instancji uznał stanowisko organu, że z ekonomicznego punktu widzenia spółka nie mogłaby świadczyć usług transportu zbiorowego w narzuconych jej cenach, gdyby nie otrzymywana rekompensata, co oznacza, że rekompensata ta ma wpływ na cenę. Taka argumentacja, nie może być uznana za trafną w świetle koniecznych do spełnienia wymogów, na które zwraca uwagę TSUE, w szczególności zaś na to, że zależność pomiędzy ceną świadczonych usług przewozowych (ceną biletów), a rekompensatą, musi być jednoznaczna i wyraźnie dostrzegalna.

2. W skardze kasacyjnej organ, na podstawie art. 188 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2018 r., poz. 1302 ze zm., dalej p.p.s.a.), wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i rozpoznanie skargi, względnie o jego uchylenie na podstawie art. 185 § 1 p.p.s.a. i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu w G. Ponadto organ na podstawie art. 203 pkt 2 w zw. z art. 205 § 2 p.p.s.a. wniósł o zasądzenie kosztów postępowania wraz z kosztami zastępstwa procesowego, według norm przepisanych oraz na podstawie art. 176 § 2 p.p.s.a. o rozpoznanie sprawy na rozprawie, podnosząc zarzuty naruszenia:

I. przepisów prawa materialnego, tj.:

1. art. 29a ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2018 r., poz. 2174 ze zm., dalej ustawa o VAT), poprzez jego błędną wykładnię polegającą na błędnym uznaniu, że otrzymana przez skarżącego rekompensata nie ma bezpośredniego wpływu na cenę usługi świadczonej przez skarżącą i w związku z tym nie powinna wejść do podstawy opodatkowania w rozumieniu art. 29a ust. 1 ustawy o VAT, podczas gdy otrzymana kwota rekompensaty ma bezpośredni wpływ na cenę usług świadczonych przez skarżącą i stosownie do art. 29a ust. 1 ustawy o VAT stanowi podstawę opodatkowania podatkiem VAT, bowiem z ekonomicznego punktu widzenia skarżąca nie byłaby w stanie świadczyć usług transportu publicznego w narzuconych jej cenach, gdyby nie otrzymywana rekompensata.

IV. Powody wystąpienia Sądu krajowego (NSA) z pytaniem prejudycjalnym.

1. Naczelny Sąd Administracyjny, występując z pytaniem, zamierza uzyskać odpowiedź Trybunału, czy art. 73 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że wypłacana przez jednostkę samorządu terytorialnego rekompensata z tytułu świadczenia przez podmiot usług transportu publicznego, umożliwiająca przewóz pasażerów, wyliczona według wozokilometrów, stanowi świadczenie wzajemne za świadczenie usług transportowych i tym samym wchodzi w zakres opodatkowania podatkiem VAT.

2. Organ interpretacyjny uważa, że otrzymane przez operatora (przedsiębiorstwo przewozowe) rekompensaty mogą stanowić podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT wynagrodzenie za świadczone usługi przewozu. DIKS wywodzi, że pomiędzy otrzymaną rekompensatą o świadczonymi przez operatora usługami zachodzi bezpośredni związek, ponieważ przedsiębiorstwo transportowe nie mogłoby świadczyć przedmiotowych usług, gdyby nie otrzymywało dotacji.

3. W dotychczasowym krajowym orzecznictwie przyjmuje się, że rekompensata nie wchodzi do podstawy opodatkowania i na tą okoliczność powoływane są następujące argumenty:

(1) kluczowa dla uznania kwoty otrzymanego przez podatnika dofinansowania za składnik podstawy opodatkowania z tytułu dokonanej dostawy towarów lub

świadczenia usług jest możliwość jednoznacznego przyporządkowania kwoty dofinansowania do konkretnej transakcji. Z okoliczności faktycznych transakcji musi wynikać, że dofinansowanie zostało udzielone przez podmiot trzeci jako część wynagrodzenia podatnika z tytułu konkretnej transakcji. W przypadku gdy taki bezpośredni związek nie istnieje należy uznać, że otrzymane przez podatnika dofinansowanie prowadzonej przez niego działalności nie powinno być uwzględniane w podstawie opodatkowania podatkiem od towarów i usług, nawet, jeśli dzięki opodatkowaniu efektywnie podatnik jest w stanie obniżyć cenę oferowanych towarów lub usług;

(2) rekompensaty te nie mają bowiem bezpośredniego wpływu na ceny za usługi świadczone przez spółkę (ceny za bilety). Celem rekompensat ma być przede wszystkim pokrycie strat związanych z tego rodzaju działalnością (ewentualnie uzyskanie rozsądnego zysku) i umożliwienie jej prowadzenia w tego rodzaju sytuacji. Także sposób przyznania tych rekompensat wskazuje, że stanowią one dopłatę o charakterze podmiotowym związaną z kosztami funkcjonowania spółki w zakresie, w jakim świadczy przewozy o charakterze użyteczności publicznej, a nie z cenami usług przewozowych, na które rekompensata nie oddziałuje.

4. Dla rozstrzygnięcia, czy omawiana rekompensata stanowi podstawę opodatkowania konieczne jest wskazanie na jej charakter wynikający z u.p.t.z.:

- plan transportowy, opracowywany przez określonego organizatora publicznego transportu zbiorowego określa w szczególności przewidywane finansowanie usług przewozowych (art. 12 ust. 2 pkt 3);

- przy opracowywaniu planu transportowego należy uwzględnić w szczególności rentowność linii komunikacyjnych (art. 12 ust. 2 pkt 6);

- finansowanie przewozów o charakterze użyteczności publicznej może polegać w szczególności na przekazaniu operatorowi rekompensaty z tytułu:

a) utraconych przychodów w związku ze stosowaniem ustawowych uprawnień do ulgowych przejazdów w publicznym transporcie zbiorowym, lub

b) utraconych przychodów w związku ze stosowaniem uprawnień do ulgowych przejazdów w publicznym transporcie zbiorowym ustanowionych na obszarze właściwości danego organizatora, o ile zostały ustanowione, lub

c) poniesionych kosztów w związku ze świadczeniem przez operatora usług w zakresie publicznego transportu zbiorowego (art. 50 ust. 1 pkt 2);

- operatorowi przysługuje rekompensata, jeżeli wykaże, że podstawą poniesionej straty z tytułu realizacji usług w zakresie publicznego transportu zbiorowego są utracone przychody i poniesione koszty, o których mowa w art. 50 ust. 1 pkt 2, proporcjonalnie do poniesionej straty (art. 52 ust. 1);

- w ramach rekompensaty, w części, o której mowa w art. 50 ust. 1 pkt 2 lit. c, operatorowi przysługuje rozsądny zysk, o którym mowa w załączniku do rozporządzenia (WE) nr 1370/2007 (art. 52 ust. 2);

- rekompensata to środki pieniężne lub inne korzyści majątkowe przyznane operatorowi publicznego transportu zbiorowego w związku ze świadczeniem usług w zakresie publicznego transportu zbiorowego (art. 4 ust. 1 pkt 15);

- organizator publicznego transportu zbiorowego dokonuje wyboru operatora publicznego transportu zbiorowego (art. 19 ust. 1);

- świadczenie usług w zakresie publicznego transportu zbiorowego odbywa się w oparciu o umowę między organizatorem publicznego transportu zbiorowego a operatorem publicznego transportu zbiorowego, która przyznaje temu operatorowi prawo i zobowiązuje go do wykonywania określonych usług związanych z wykonywaniem przewozu o charakterze użyteczności publicznej (art. 4 ust. 1 pkt 24 i art. 5 ust. 2 pkt 1);

- w zawartej umowie określa się m.in. zasady rozliczeń, w szczególności zasady podziału kosztów za realizację usług w zakresie publicznego transportu zbiorowego, z uwzględnieniem stosowania przez operatora ulg ustawowych oraz ulg ustanowionych na obszarze właściwości danego organizatora jak również sposób, w jaki jest obliczana rekompensata (art. 25 ust. 3 pkt 10 i 15);

- jeżeli operator poza świadczeniem usług w zakresie publicznego transportu zbiorowego prowadzi też inną działalność gospodarczą, to jest obowiązany do prowadzenia oddzielnej rachunkowości dla usług świadczonych w zakresie publicznego transportu zbiorowego, związanych z wykonywaniem przewozu o charakterze użyteczności publicznej (art. 58).

5. Z powyższej charakterystyki wynika, że dzięki rekompensacie świadczona usługa ma wymiennie niższą cenę, ponieważ gdyby nie dotacja operator nie byłby w stanie świadczyć usług po cenie, która nie odzwierciedla poniesionych przez operatora kosztów oraz odpowiedniej dla niego marży. Rekompensata występuje wprawdzie wyłącznie w przypadku wystąpienia ujemnego wyniku finansowego netto, ale dzięki temu cena biletów może być ustalona w maksymalnej wysokości przez organizatora.

6. W dotychczasowym orzecznictwie Sądów krajowych powoływano się na orzecznictwo TSUE rozumiejąc je w ten sposób, że uznawano, że sama okoliczność, że subwencja może mieć wpływ na cenę towarów lub usług dostarczanych lub świadczonych przez podatnika nie jest wystarczająca aby wchodziła do podstawy opodatkowania. Konieczne jest bowiem, aby była przyznawana konkretnie podmiotowi subwencionowanemu, po to aby dostarczał on określonego towaru lub wykonywał określoną usługę (wyrok TSUE w sprawie C-184/00, do którego Trybunał nawiązuje także w innych wyrokach np. wyrok TSUE z 15 lipca 2004 r. C-463/02, Komisja przeciwko Szwecji, ECLI:EU:C:2004:455). Przy tym cena, którą ma zapłacić nabywca lub usługobiorca powinna być ustalona w taki sposób, aby zmniejszała się w stosunku odpowiadającym subwencji przyznanej sprzedawcy towarów lub świadczącemu usługi, która stanowiłaby zatem element determinujący ceny, jakiej ten ostatni zażąda. Należy zatem zbadać, czy okoliczność, że subwencja jest przyznawana sprzedawcy lub świadczącemu usługi, pozwala obiektywnie na sprzedaż towarów lub świadczenie usług po cenie niższej od tej, której by żądał, gdyby nie otrzymał subwencji (ww. wyrok C-184/00 pkt 12 -14). Dokonując analizy powyższego orzecznictwa, TSUE sądy krajowej zwracają uwagę, że dla uznania kwoty otrzymanego przez podatnika dofinansowania za składnik podstawy opodatkowania z tytułu dokonanej dostawy towarów lub świadczenia usług kluczowa jest możliwość jednoznacznego przyporządkowania kwoty dofinansowania do konkretnej transakcji. Z okoliczności faktycznych transakcji musi wynikać, że dofinansowanie zostało udzielone przez podmiot trzeci jako część wynagrodzenia podatnika z tytułu konkretnej transakcji. W przypadku gdy taki bezpośredni związek nie istnieje należy uznać, że otrzymane przez podatnika dofinansowanie prowadzonej przez niego działalności nie powinno być uwzględniane w podstawie opodatkowania podatkiem od towarów i usług, nawet jeśli dzięki opodatkowaniu

efektywnie podatnik jest w stanie obniżyć cenę oferowanych towarów lub usług (zob. np. wyroki NSA z 27 września 2018 r. sygn. akt I FSK 1875/16 i sygn. akt I FSK 1876/16).

7. Sąd występujący z pytaniem ma jednak wątpliwości, czy stanowisko TSUE jest prawidłowo odczytywane.

Sądowi krajowemu chodzi w szczególności o to, czy dla odpowiedzi na zadane pytanie istotne jest istnienie bezpośredniego związku pomiędzy cenami biletów a uzyskiwaną rekompensatą, rozumianego jako bezpośrednia dopłata do biletów proporcjonalnie zmniejszająca ich cenę, czy też dla ustalenia takiego bezpośredniego związku wystarczające jest ustalenie, że bez rekompensat bilety musiałyby mieć wyższą cenę.

Sąd krajowy pragnie również wyjaśnić, czy istnienie takiego bezpośredniego związku pomiędzy wypłaconą rekompensatą a świadczoną usługą można upatrywać w tym, że usługi strony przyjmującej rekompensatę (operatora) charakteryzują się ciągłością ich wykonywania i stałą gotowością usługodawcy (operatora) do ich świadczenia. Organ interpretacyjny dopatruje się takiej wzajemności z tego tytułu, że uważa operatora za świadczącego usługę na rzecz organizatora transportu publicznego, tj. jednostki samorządu terytorialnego.

8. Wątpliwości Sądu występującego z pytaniem wynikają pośrednio z orzecznictwa TSUE. W szczególności Trybunał orzekł już, że „dotacja ryczałtowa na leczenie”, stanowi świadczenie wypłacane w zamian za świadczenia z tytułu opieki zdrowotnej udzielane odpłatnie przez zakład opiekuńczo-leczniczy dla osób niesamodzielnych w podeszłym wieku na rzecz jego pensjonariuszy i wchodzi tym samym w zakres opodatkowania podatkiem od wartości dodanej (wyrok TSUE z 27 marca 2014 r. w sprawie C-151/13, Le Rayon d'Or SARL, ECLI:EU:C:2014:185). W wyroku tym Trybunał przypomniał, że dotacje bezpośrednio związane z ceną transakcji podlegającej opodatkowaniu stanowią tylko jedną sytuację spośród wielu, o których mowa w art. 11 część A ust. 1 lit. a szóstej dyrektywy i że niezależnie od konkretnej sytuacji podstawą opodatkowania świadczenia usług jest w każdym wypadku wszystko, co składa się na świadczenie wzajemne (pkt 30 i powołane tam orzecznictwo). W orzeczeniu tym Trybunał zauważył, że aby świadczenie usług mogło być uznane za „odpłatne” w rozumieniu tej dyrektywy, nie wymaga ona, aby

świadczenie wzajemne za taką usługę było uzyskane bezpośrednio od jej odbiorcy (pkt 34 i powołane tam orzecznictwo). Ponadto Trybunał stwierdził, że okoliczność, że w sprawie w postępowaniu głównym bezpośrednim odbiorcą rozpatrywanych usług nie jest krajowa kasa ubezpieczenia zdrowotnego, która wypłaca dotację ryczałtową, ale ubezpieczony, nie prowadzi do zerwania bezpośredniego związku pomiędzy świadczeniem usług a otrzymanym w zamian świadczeniem.

9. W sprawie, w której Sąd występuje z pytaniem bez wątpienia rekompensata nie odnosi się do zindywidualizowanej usługi przewozu na rzecz osoby, która korzysta z takich publicznych przewozów. Rekompensaty nie można bowiem przyporządkować konkretnemu nabywcy biletu, pasażerowi czy biletowi, gdyż służy ona pokryciu ujemnego wyniku finansowego netto działalności polegającej na świadczeniu usług publicznych. Z drugiej jednak strony dzięki rekompensacie odpłatność ze strony pasażerów jest niższa, bo w sytuacji gdyby takiej rekompensaty nie było, to operator musiałby żądać znacznie wyższej ceny biletów.

Zauważyć należy również, że przedmiotowa rekompensata nie jest świadczeniem na ogół działalności operatora, ale jest związana tylko z jego działalnością w zakresie publicznego transportu zbiorowego, ponieważ jeśli operator poza świadczeniem usług w zakresie publicznego transportu zbiorowego prowadzi też inną działalność gospodarczą, to jest obowiązany do prowadzenia oddzielnej rachunkowości dla usług świadczonych w zakresie publicznego transportu zbiorowego, związanych z wykonywaniem przewozu o charakterze użyteczności publicznej, tylko z wykonywaniem konkretnych zleconych usług w zakresie publicznego transportu zbiorowego.

W świetle orzeczenia TSUE C-151/13 wydaje się, że dla uznania istnienia bezpośredniego związku pomiędzy usługą a świadczeniem wzajemnym, nie ma też znaczenia to, że bezpośrednim odbiorcą usług transportu publicznego (korzystającym) są korzystający z komunikacji a nie JST, która tę rekompensatę wypłaca. Świadczenie wzajemne nie musi być bowiem uzyskane bezpośrednio od jej odbiorcy, lecz może też pochodzić od osoby trzeciej. TSUE (m.in. orzeczenie C-151/13,) potwierdza też, że świadczenie wzajemne (wynagrodzenie) nie musi być otrzymane w całości od nabywcy usługi/towaru, gdyż może pochodzić też w części bądź nawet w całości od osoby trzeciej.

Wydaje się, że w ustaleniu bezpośredniego związku pomiędzy cenami biletów a rekompensatą, istotne jest również to, że świadczenie usług operatora charakteryzuje się ciągłością ich wykonywania i stałą gotowością usługodawcy do ich świadczenia. Tym samym dla uznania, że istnieje bezpośredni związek pomiędzy tym świadczeniem a otrzymywanym w zamian za nie świadczeniem wzajemnym (rekompensatą), nie ma potrzeby, aby zapłata odnosiła się do zindywidualizowanego i ściśle określonego świadczenia usługi transportu zbiorowego na rzecz konkretnego pasażera (podobnie TSUE w orzeczeniach: C-151/13 oraz C-174/14, Sudaçor, ECLI:EU:C:2015:733). Istnienie bezpośredniego związku wypłaconej rekompensaty ze świadczonymi usługami potwierdza też fakt, że umowy zlecające wykonanie usług przewozowych zawierają określone regulacje co do możliwości skorygowania wysokości rekompensaty, jeżeli na skutek zmiany sytuacji przyznana kwota okaże się niewystarczająca dla wykonania usług określonych w tej umowie.

Wydaje się również, że przeszkody dla uznania takiego bezpośredniego związku nie stanowi również to, że rekompensata ustalana jest ryczałtowo i w skali roku w celu pokrycia kosztów funkcjonowania operatora (a nie w oparciu o zindywidualizowane usługi), TSUE dopuszczał opodatkowanie dopłaty udzielanej ryczałtowo czy rekompensaty wypłaconej dla pokrycia kosztów funkcjonowania danego podmiotu (orzeczenia TSUE: C-174/14 oraz z 22 lutego 2018 r., w sprawie C-182/17, Ntp. Nagyszénás, ECLI:EU:C:2018:91). Jak wskazano wyżej usługi przewozowe są świadczone w sposób ciągły i nieprzerwany, tym samym nie zmienia to faktu, że istnieje bezpośredni związek pomiędzy dokonaniem świadczeniem usług a przyznanym za nie wynagrodzeniem, którego wysokość została ustalona wcześniej według określonych reguł.

Wydaje się również, że fakt, że ceny biletów i wysokość ewentualnych ulg są określane przez JST, a nie przez danego operatora nie ma przesądzającego znaczenia dla sprawy, gdyż te kwestie są także określone w umowie zawartej z operatorem i mają wpływ na wyliczanie wysokości rekompensaty. Trybunał orzekł, że pod warunkiem możliwości zidentyfikowania świadczenia wzajemnego nie ma konieczności, aby kwota dofinansowania odpowiadała dokładnie zmniejszeniu ceny, wystarczy natomiast, aby relacja pomiędzy tym zmniejszeniem a dofinansowaniem była istotna (wyrok TSUE z 15 lipca 2004 r., w sprawie C-144/02, Komisja przeciwko Niemcom pkt 30, ECLI:EU:C:2004:444).

Sygn. akt I FSK 535/20

10. Z tych względów Naczelny Sąd Administracyjny, na podstawie art. 267 TFUE, orzekł jak w pkt 1 sentencji niniejszego postanowienia.

10.1. W związku z przedstawionym pytaniem prejudycjalnym Naczelny Sąd Administracyjny zawiesił postępowanie kasacyjne na podstawie art. 124 § 1 pkt 5 p.p.s.a

Danuta Oleś

Roman Wiatrowski



~~Dominik Maczyński~~
Na oryginalne ręczne podpisy
Za zgodność z oryginałem

ZASTĘPCA KIEROWNIKA
Sekretariatu Wydziału I

Karolina Latańska