**Ekspertyza dotycząca kwestii podatku VAT**

**w projekcie pt. *„Usługi indywidualnego transportu door-to-door oraz poprawa dostępności architektonicznej wielorodzinnych budynków mieszkalnych”***

**dla Państwowego Funduszu Rehabilitacji**

**Osób Niepełnosprawnych (PFRON)**

Katowice, 24 kwietnia 2020 r.

Spis treści

[I. Podstawa sporządzenia ekspertyzy 3](#__RefHeading___Toc16442_512754799)

[II. Przedmiot Umowy (ekspertyzy) 3](#__RefHeading___Toc4961_61956352)

[III. Stan faktyczny i stan prawny 5](#__RefHeading___Toc4963_61956352)

[IV. Wykaz aktów prawnych i stosowanych skrótów 11](#__RefHeading___Toc4965_61956352)

[V. Analiza zagadnienia 13](#__RefHeading___Toc4967_61956352)

[1. VAT od otrzymanej dotacji na realizację usług transportowych door-to-door przez JST 13](#__RefHeading___Toc4969_61956352)

[2. VAT od zakupu przez JST pojazdu służącego do przewozu osób o szczególnych potrzebach 31](#__RefHeading___Toc4977_61956352)

[3. VAT od leasingu przez JST pojazdu służącego do przewozu osób o szczególnych potrzebach 36](#__RefHeading___Toc3776_3235734992)

[4. VAT od świadczenia usług transportowych door-to-door przez JST lub spółkę komunalną 37](#__RefHeading___Toc4851_1472122084)

[5. VAT od świadczenia usług transportowych door-to-door przez podmiot, któremu JST powierzył wykonanie usługi (firma lub organizacja pozarządowa) 48](#__RefHeading___Toc4853_1472122084)

[6. Rozliczenie przejazdu - dokumentacja 51](#__RefHeading___Toc4855_1472122084)

[7. Ewidencja przebiegu pojazdu 53](#__RefHeading___Toc4857_1472122084)

[8. Weryfikacja kwalifikowalności podatku VAT 55](#__RefHeading___Toc4859_1472122084)

[VI. Wnioski 64](#__RefHeading___Toc14242_3456557757)

*Załącznik nr 1. Oświadczenie o kwalifikowalności podatku od towarów i usług (VAT)*

*Załącznik nr 2. Ankieta weryfikująca kwalifikowalność VAT*

# I. Podstawa sporządzenia ekspertyzy

Podstawą sporządzenia niniejszej ekspertyzy jest umowa nr 2020/04/151 zawarta w dniu 2 kwietnia 2020 r. (dalej - „Umowa”) pomiędzy Państwowym Funduszem Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych (dalej - „PFRON”) a spółką Grupa Gumułka - Kancelaria Prawa Finansowego Sp. z o.o.

# II. Przedmiot Umowy (ekspertyzy)

Przedmiotem Umowy jest opracowanie ekspertyzy dotyczącej kwestii podatku VAT dla Wnioskodawców będących jednostkami samorządu terytorialnego, którzy w ramach konkursu grantowego zorganizowanego przez PFRON pozyskają środki na świadczenie usług indywidualnego transportu door-to-door dla osób o szczególnych potrzebach w zakresie mobilności – w ramach projektu pt. *„Usługi indywidualnego transportu door-to-door oraz poprawa dostępności architektonicznej wielorodzinnych budynków mieszkalnych”.*

Ekspertyza ma na celu określenie/wskazanie, czy jednostki samorządu terytorialnego (dalej - „JST”) będą zobowiązane do odprowadzenia/zapłaty podatku VAT, jeśli tak to według jakiej stawki oraz ustalenie kwestii ewentualnych odliczeń ze wskazaniem podstawy prawnej w następujących obszarach:

1. VAT od otrzymanej dotacji na realizację usług transportowych door-to-door przez JST;
2. VAT od zakupu przez JST pojazdu służącego do przewozu osób o szczególnych potrzebach (m.in. busów 7, 8 i 10-osobowych przystosowanych do przewozu osób niepełnosprawnych);
3. VAT od leasingu przez JST pojazdu służącego do przewozu osób o szczególnych potrzebach;
4. VAT od świadczenia usług transportowych door-to-door przez JST lub spółkę komunalną;
5. VAT od świadczenia usług transportowych door-to-door przez podmiot, któremu JST powierzył wykonanie usługi (firma lub organizacja pozarządowa);

W tym zakresie analizie podlega kwestia ewentualnego odliczenia VAT od usług świadczonych przez firmę lub organizację pozarządową na rzecz JST, tj. analizie nie podlega kwestia VAT w relacji firma/organizacja pozarządowa - pasażer.

1. Na podstawie jakich dokumentów powinno nastąpić rozliczenie przejazdu (usługi door-to-door na rzecz użytkownika – beneficjenta ostatecznego);
2. Czy JST zobowiązane będą do prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu, w przypadku jego zakupu lub leasingu ze środków grantu?

W każdym z ww. obszarów, informacja powinna dotyczyć zarówno przypadku, gdy usługi door-to-door świadczone są bezpłatnie, jak i przypadku pobierania opłat za przejazd od użytkownika – beneficjenta ostatecznego.

1. W jaki sposób PFRON w ramach rozliczania grantów powinien weryfikować kwalifikowalność podatku VAT przy zakupie pojazdów, ujęcia ich w środki trwałe oraz leasingu – czy wystarczy oświadczenie o zasadach rozliczenia VAT obowiązujących w danej jednostce oraz jaka powinna być jego treść.

W odniesieniu do każdego z ww. zakresów należy opracować odpowiednie dokumenty/formularze, które będą wypełniać Wnioskodawcy, jeśli są one potrzebne, wraz z instrukcją ich wypełniania.

Ponadto ekspertyza powinna zawierać:

1. analizę ewentualnych ryzyk związanych z uznaniem VAT za wydatek kwalifikowalny w ramach grantu w przypadku tych JST, które przedstawią oświadczenie, iż realizując projekt nie mają prawnej możliwości jego odzyskania na mocy prawodawstwa krajowego oraz zobowiążą się do zwrotu zrefundowanej już w ramach projektu części poniesionego VAT (wynikającego z zapisów budżetu projektu), jeżeli zaistnieją przesłanki umożliwiające odzyskanie tego podatku;
2. określenie metod weryfikacji, czy ww. przesłanki nie zaistniały w okresie realizacji projektu lub w okresie trwałości, wraz z opracowaniem odpowiednich dokumentów/formularzy służących takiej weryfikacji, jeśli będą one potrzebne, wraz z instrukcją ich stosowania;
3. wskazanie przepisów prawa, które mają zastosowanie do niniejszej opinii prawnej/ekspertyzy;
4. wskazanie orzecznictwa lub interpretacji podatkowych do poruszanych w opinii zagadnień – jeśli jest to niezbędne do ustalenia stanu prawnego.

# III. Stan faktyczny i stan prawny

Projekt pt. *„Usługi indywidualnego transportu door-to-door oraz poprawa dostępności architektonicznej wielorodzinnych budynków mieszkalnych”* (Działanie 2.8 PO WER) jest realizowany od sierpnia 2019 r. Jednym z jego etapów jest przeprowadzenie konkursu grantowego dla jednostek samorządu terytorialnego.

Zgodnie z Regulaminem konkursu, do udziału w konkursie uprawnione są następujące jednostki samorządu terytorialnego (dalej - „JST”), „gminy, związki i porozumienia gmin, powiaty oraz związki i porozumienia powiatów”, w których nie występuje dotychczas usługa transportu door-to-door.

Usługa door-to-door to usługa indywidualnego transportu osoby z potrzebą wsparcia w zakresie mobilności, obejmująca pomoc w wydostaniu się z mieszkania lub innego miejsca, przejazd i pomoc w dotarciu do miejsca docelowego. Pojęcie indywidualnego transportu obejmuje również sytuacje, w których z transportu korzysta w tym samym czasie – o ile pozwalają na to warunki pojazdu – kilka osób uprawnionych, jadąc z jednej wspólnej lokalizacji do wspólnego miejsca docelowego albo jadąc z kilku lokalizacji do wspólnego miejsca docelowego i z powrotem.

W zakres pojęcia usługi door-to-door wchodzą zarówno usługi realizowane przy pomocy specjalistycznego pojazdu dostosowanego do przewożenia osób z niepełnosprawnościami, jak i pojazdu bez dostosowania, gdy rodzaj wsparcia w zakresie mobilności użytkownika/użytkowniczki nie wymaga przewozu specjalistycznym taborem. Usługi door-to-door będą kierowane w szczególności do osób, które potencjalnie mogą wejść/powrócić na rynek pracy. Zasadniczym elementem wsparcia w ramach usługi transportu door-to-door jest transport osoby z potrzebą wsparcia w zakresie mobilności z miejsca zamieszkania lub innego wskazanego miejsca do miejsca docelowego. Cel przejazdu w ramach usługi door-to-door powinien być powiązany z aktywizacją społeczno-zawodową osób z potrzebą wsparcia w zakresie mobilności (użytkowników/użytkowniczki). Potencjalnymi użytkownikami/ użytkowniczkami usług transportu door-to-door są osoby, które mają trudności w samodzielnym przemieszczaniu się np. ze względu na ograniczoną sprawność (w tym: poruszające się na wózkach, poruszające się o kulach, niewidome, słabowidzące i inne). Będą to zarówno osoby z potrzebą wsparcia w zakresie mobilności posiadające orzeczenie o niepełnosprawności lub orzeczenie o stopniu niepełnosprawności (lub równoważne), jak i osoby nieposiadające takiego orzeczenia (w szczególności osoby z trudnościami w poruszaniu się). Usługi door-to-door, finansowane w ramach Projektu PFRON, mają mieć na celu zaspokajanie potrzeb osób wymagających wsparcia w zakresie mobilności związanych z aktywizacją społeczno-zawodową oraz mają ułatwiać korzystanie z usług aktywnej integracji.

W ramach konkursu finansowanie mogą uzyskać projekty zakładające uruchomienie ww. usługi oraz jako element uzupełniający – realizację usprawnień w częściach wspólnych wielorodzinnych budynków mieszkalnych.

Z dotychczasowych informacji wynika, iż istnieją trzy modele świadczenia usług transportowych door-to-door przez JST:

1. samodzielne świadczenie ww. usług przez JST lub spółkę komunalną;
2. zlecenie usług door-to-door podmiotowi komercyjnemu;
3. powierzenie usług door-to-door organizacji pożytku publicznego.

W pierwszym modelu mamy do czynienia z dwoma możliwościami realizacji świadczenia usług transportowych door-to-door. Może to być:

• realizacja usług własnymi siłami lub siłami własnych jednostek organizacyjnych;

• poprzez zlecenie świadczenia usługi własnej spółce.

W pierwszym przypadku mamy do czynienia z realizacją dodatkowego zadania w ramach już świadczonych usług (transport publiczny) poprzez wyodrębnioną w strukturze organizacyjnej JST wyspecjalizowaną jednostkę. W drugim przypadku, możliwość zlecenia świadczenia usług własnej spółce stwarza ustawa Prawo zamówień publicznych, tj. zamówienie in-house (art. 67 ust 1 Pzp pkt 12), 13) i 14)) lub powierzenie świadczenia usług publicznych (tj. realizacji zadania własnego - zaspokajanie potrzeb z zakresu lokalnego transportu zbiorowego) własnej spółce jako podmiotowi wewnętrznemu (w rozumieniu rozporządzenia (WE) Nr 1370/2007 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 23 października 2007 r.). Takie rozwiązanie zastosowane zostało w Łodzi, bowiem wśród zadań MPK w umowie o świadczenie usług publicznych w ramach organizacji lokalnego transportu zbiorowego (2010 r.) wymieniono świadczenie przewozów osób niepełnosprawnych w systemie od drzwi – do – drzwi.

Z ogólnodostępnych informacji wynika także, iż:

- przy organizowaniu usług przewozowych dla osób niepełnosprawnych, na zadania własne gminy w zakresie transportu zbiorowego powołała się także m.in. Rada Miasta Szczecin w uchwale NR XXII/580/08 z dnia 19 maja 2008 r. w sprawie zasad świadczenia usług przewozowych dla osób niepełnosprawnych oraz pobierania opłat za te usługi. W uzasadnieniu do tej uchwały wskazano m.in., że *„MOPR świadczy usługi przewozowe dla osób niepełnosprawnych w ramach szeroko pojętego transportu zbiorowego (...) w celu dowiezienia osób niepełnosprawnych do szkół – poza obowiązkiem szkolnym, do ośrodków rehabilitacyjnych, zakładów pracy bądź innych miejsc zgodnie z indywidualnymi potrzebami osoby niepełnosprawnej”;*

- Rada Powiatu w Ostrołęce, w uchwale NR III/16/2015 z dnia 19 stycznia 2015 r. w sprawie ustalenia *"Regulaminu przewozu osób niepełnosprawnych przystosowanym do tego celu*

*samochodem typu mikrobus na terenie powiatu ostrołęckiego"* powołała się m.in. na zadania publiczne o charakterze ponadgminnym w zakresie wspierania osób niepełnosprawnych.

Z kolei, w dwóch kolejnych modelach umowę przewozu z pasażerem zawiera podmiot komercyjny lub organizacja pozarządowa. W tych przypadkach nie będzie istniał stosunek prawny pomiędzy JST a pasażerem. Istnieje powiązanie prawne:

a) podmiot komercyjny (organizacja pożytku publicznego) - pasażer;

b) podmiot komercyjny (organizacja pożytku publicznego) - JST.

Dochód ze świadczenia usług transportowych miałby być zwracany na rachunek danej JST, tj. jeśli pasażerowie (użytkownicy) mieliby uiszczać opłaty, to podmiot komercyjny lub organizacja pożytku publicznego odprowadzaliby je na rachunek JST.

W każdym przypadku pasażer uczestnicząc w projekcie podpisuje oświadczenie, potwierdzające spełnienie kryterium dostępu oraz świadomości uczestnictwa w projekcie finansowanym przez PFRON i realizowanym przez daną JST.

Powyższe modele zaprezentowano w udostępnionym przez PFRON opracowaniu pt. *„Zestawienie prezentujące dotychczas stosowane w Polsce modele usługi door-to-door”.*

Z opracowania tego wynika ponadto, iż:

- zlecanie usług transportu podmiotom zewnętrznym było najczęściej wybieraną możliwością;

- zasady świadczenia usług w przypadku stosowania modelu polegającego na zlecaniu usług podmiotom zewnętrznym w drodze postępowania publicznego nie różnią się istotnie od Modelu 1, zwłaszcza w tych sytuacjach, kiedy samodzielne świadczenie usług przez JST polega na ich wykonywaniu przez przedsiębiorstwo komunalne;

- Zlecanie usługi transportowej organizacji pozarządowej w oparciu o procedury z ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie jest relatywnie najrzadziej stosowanym modelem świadczenia tego rodzaju usług. W zależności od przyjętych przez JST założeń użytkownicy albo nie płacą za usługę, albo ponoszą część kosztów w wysokości uzależnionej od sytuacji danej osoby z niepełnosprawnością.

Finansowanie ww. usług transportowych w projektach grantowych może, w zależności od wybranego przez samorządy modelu ich świadczenia, objąć np. zakup pojazdu dostosowanego do przewozu osób z potrzebami wsparcia w zakresie mobilności, koszty zatrudnienia kierowcy i innych pracowników zaangażowanych w świadczenie usługi, koszty eksploatacji samochodu wynikające ze świadczenia usługi, albo koszt usług door-to-door świadczonych przez wybrany przez samorząd podmiot zewnętrzny, firmę lub organizację, wyłonioną z zastosowaniem odpowiedniej procedury.

Zgodnie ze wstępnymi założeniami projektu, dotyczącymi konkursu grantowego, usługi door-to-door muszą spełniać m.in. następujące warunki:

1. być przystępne cenowo dla osób korzystających (osób z potrzebą wsparcia w zakresie mobilności);
2. być kierowane w szczególności do osób, które potencjalnie mogą wejść/powrócić na rynek pracy.

Użytkownik/użytkowniczka usługi musi mieć precyzyjne informacje, czy przejazd w ramach usługi door-to-door jest odpłatny, a jeżeli tak to: jaka jest wysokość opłat (informacja o wysokości opłaty powinna być również umieszczona w widocznym miejscu w pojeździe) oraz jaki jest sposób wnoszenia opłat (płatność z góry czy po realizacji kursu, bezpośrednio w pojeździe czy również dopuszczalne się inne formy płatności), oraz czy użytkownikowi/użytkowniczce zostanie wydane potwierdzenie zapłaty.

W przypadku przyjęcia przez jednostkę samorządu terytorialnego obowiązkowej współpłatności za usługi, wysokość opłat powinna być współmierna do wysokości kosztów realizacji usług transportu door-to-door. Jednostka samorządu terytorialnego powinna dokonać symulacji takich kosztów. Podstawowymi czynnikami determinującymi koszty transportu door-to-door są:

1. liczebność załogi pojazdu;
2. długość przejazdu (np. stała opłata na terenie powiatu/gminy, w pozostałych przypadkach stawka za kilometr);
3. region kraju (ceny w dużych miastach co do zasady są znacznie wyższe, niż na terenach miejsko-wiejskich);
4. wielkość pojazdu, mająca wpływ na zużycie paliwa i koszty przeglądów;
5. koszty działania firmy przewozowej;
6. konkurencja na rynku firm świadczących usługi przewozowe;
7. liczba posiadanych pojazdów przez podmiot realizujący usługę;
8. miejsce zamieszkania obsługiwanych użytkowników/użytkowniczek;
9. wielkość popytu na daną usługę i liczba podmiotów świadczących usługi;
10. czas realizacji zamówienia od momentu zgłoszenia się użytkownika/użytkowniczki do rozpoczęcia realizacji usługi przewozowej;
11. zasady ponoszenia opłaty za kurs (lub jej części) w przypadku rezygnacji z usługi przez użytkownika/użytkowniczkę;
12. możliwość korzystania z usług w porze nocnej i w dni wolne od pracy.

W przypadku zaplanowania przez jednostkę samorządu terytorialnego pobierania opłat za usługi transportowe door-to-door, jednostka będzie rozliczała te środki jako dochód uzyskany w wyniku realizacji projektu. Dochód ten będzie podlegał zwrotowi na konto wskazane przez PFRON po zakończeniu realizacji projektu grantowego. Dopuszczalna jest sytuacja, gdy opłaty będą pobierane przez JST dopiero po zakończeniu realizacji projektu, w okresie jego trwałości (nawet w sytuacji braku ich pobierania w okresie realizacji projektu) - wówczas nie podlegają one zwrotowi.

Wydatkami kwalifikowalnymi w ramach świadczenia usług transportowych door-to-door są   
w szczególności wydatki na:

1) zakup pojazdu dostosowanego do przewożenia osób z potrzebą wsparcia w zakresie mobilności,

2) zakup i montaż wyposażenia pojazdu w celu dostosowania go do przewożenia osób   
z potrzebą wsparcia w zakresie mobilności,

3) leasing (w formach opisanych w Wytycznych w zakresie kwalifikowalności wydatków) pojazdu dostosowanego do przewożenia osób z potrzebą wsparcia w zakresie mobilności,

4) koszty serwisu samochodu/samochodów i paliwa używanego do realizacji usług transportowych door-to-door,

5) zakup usług transportowych door-to-door u podmiotów zewnętrznych,

6) koszty wynagrodzenia personelu merytorycznego związanego z realizacją usług transportowych door-to-door, w tym kierowca/asystent,

7) koszty opracowania lub zakupu aplikacji internetowej do zamawiania i monitorowania przejazdów,

8) zakup i montaż stacji dokujących dla samochodów elektrycznych,

9) koszty ubezpieczenia osób wspierających użytkowników i użytkowniczki w dotarciu do   
i z pojazdu,

10) koszty niezbędnych szkoleń dla kierowców i asystentów.

Koszty rozliczane są na podstawie rzeczywiście poniesionych wydatków. Wszystkie wydatki muszą być uzasadnione i uwzględnione w budżecie projektu. Przy rozliczaniu poniesionych wydatków nie jest możliwe przekroczenie łącznej kwoty wydatków kwalifikowalnych w ramach projektu, wynikającej z zatwierdzonego wniosku o przyznanie grantu.

Finansowanie (grant) na realizację projektu będzie wypłacane w formie transz: pierwsza transza zaliczkowo po podpisaniu umowy z PFRON, w wysokości 60% przyznanego grantu, druga transza zaliczkowo w wysokości 30% przyznanego grantu po złożeniu przez jednostkę samorządu terytorialnego częściowego sprawozdania i rozliczenia co najmniej 60% pierwszej transzy i uznania tego rozliczenia przez PFRON; trzecia transza do 10% przyznanego grantu   
w formie refundacji, po złożeniu przez jednostkę samorządu terytorialnego sprawozdania końcowego i rozliczeniu wcześniej przekazanych przez PFRON środków.

Planowany okres realizacji projektów grantowych będzie wynosił 2 lata i w okresie maksymalnie 2 lat samorządy będą również zobowiązane rozliczyć się z przyznanej dotacji. Dodatkowo należy wskazać, iż  Wnioskodawcy będą zobowiązani do świadczenia usług door-to-door  przez okres co najmniej 12 miesięcy po zakończeniu finansowania ww. usług w ramach otrzymanego grantu, a ich zakres i poziom świadczenia nie będzie mógł być mniejszy niż w czasie realizacji dofinansowanego projektu.

Deklarowany okres świadczenia usługi nie ma wpływu na wysokość grantu. Warunek przystępności ceny odnosi się także do okresu trwałości.

Jednostka samorządu terytorialnego, która uzyska finansowanie w ramach Projektu PFRON na wdrożenie usług transportowych door-to-door, będzie musiała przyjąć Regulamin świadczenia usług transportowych door-to-door zgodnie z procedurami w niej obowiązującymi, albo poprzez akt organu stanowiącego (uchwałę rady gminy lub rady powiatu), albo akt organu wykonawczego gminy lub powiatu (zarządzenie). Zasady dostępu do usługi transportowej door-to-door powinny być precyzyjnie określone w regulaminie świadczenia usług transportowych door-to-door. W regulaminie tym powinny być także jednoznacznie i szczegółowo rozstrzygnięte zagadnienia takie, jak zakres i formy współpłacenia za usługi oraz sposób pobierania opłat.

Obowiązek przyjęcia Regulaminu świadczenia usług transportowych door-to-door dotyczy każdej formy świadczenia usług door-to-door, tj. także przypadku świadczenia usług za pośrednictwem podmiotów zależnych od jednostki samorządu terytorialnego lub zlecenia usługi podmiotowi zewnętrznemu.

W niniejszej ekspertyzie przyjęto stan prawny obowiązujący na dzień wydania ekspertyzy, tj. 24 kwietnia 2020 r.

# IV. Wykaz aktów prawnych i stosowanych skrótów

Ustawa o VAT – ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług *(t.j. Dz.U. z 2020r., poz. 106 z poźn. zm.)*

Dyrektywa VAT – Dyrektywa 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej *(Dz.U. UE L Nr 347 s. 1 ze zm.)*

USG – ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym *(t.j. Dz.U. z 2020 r., poz. 713)*

USP – ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym *(t.j. Dz.U. z 2019 r., poz. 511).*

UPP – ustawa z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie *(t.j. Dz.U. z 2019 r., poz. 688).*

Ustawa wdrożeniowa – ustawa z dnia 11 lipca 2014 r. o zasadach realizacji programów w zakresie polityki spójności finansowanych w perspektywie finansowej 2014-2020 *(t.j. Dz.U. z 2018 r., poz. 1431 z późn. zm.)*

Ordynacja podatkowa – ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa *(t.j. Dz.U. z 2019 r. poz. 900 z późn. zm.)*

Rozporządzenie 1370/2007 – rozporządzenie (WE) Nr 1370/2007 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 23 października 2007 r.) z dnia 23 października 2007 r. dotyczące usług publicznych w zakresie kolejowego i drogowego transportu pasażerskiego oraz uchylające rozporządzenia Rady (EWG) nr 1191/69 i (EWG) nr 1107/70 *(Dz.U.UE.L.2007.315.1)*

Rozporządzenie MF ws. kas rejestrujących – Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 kwietnia 2019 r. w sprawie kas rejestrujących (Dz.U. z 2019 r. poz. 816)

Rozporządzenie MF z 28.12.2018 – Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2018 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących *(Dz.U. z 2018 r. poz. 2519)*

Rozporządzenie MF z 28.05.2014 – Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 maja 2014 r. w sprawie przypadków, w których nie stosuje się warunku prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu *(Dz.U. z 2014 r. poz. 709)*

VAT – podatek od towarów i usług

DIS – Dyrektor Izby Skarbowej

DKIS – Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

NSA – Naczelny Sąd Administracyjny

WSA – Wojewódzki Sąd Administracyjny

TSUE – Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej

PK – podmiot komercyjny

SK – spółka komunalna

JST – jednostka samorządu terytorialnego

PW – proporcja, o której mowa w art. 86 ust. 2a i następne ustawy o VAT

WSP – proporcja, o której mowa w art. 90 ust. 2 ustawy o VAT

OPP – organizacja pożytku publicznego

# V. Analiza zagadnienia

Jak wskazano na wstępie, niniejsza ekspertyza ma na celu określenie/wskazanie, czy JST będą zobowiązane do odprowadzenia/zapłaty podatku VAT, a jeśli tak, to według jakiej stawki oraz ustalenie kwestii ewentualnych odliczeń ze wskazaniem podstawy prawnej.

## 1. VAT od otrzymanej dotacji na realizację usług transportowych door-to-door przez JST

Kwestia kwalifikacji dla celów opodatkowania VAT otrzymanej przez JST dotacji powinna być analizowana w kontekście modelu, w jakim będzie świadczona usługa transportowa door-to-door.

Zagadnienie będące przedmiotem niniejszego punktu jest też ściśle związane z pkt. 4, jak i pkt. 5 niniejszej ekspertyzy.

Na wstępie wskazać należy, iż **dotacja jako taka nie podlega opodatkowaniu VAT. W określonych przypadkach może ona natomiast stanowić element podstawy opodatkowania VAT czynności podlegającej temu podatkowi.**

Rozstrzygnięcie tej kwestii zależy zatem **w pierwszej kolejności** od tego, **czy w analizowanej sytuacji będziemy mieć do czynienia z wykonywaniem czynności podlegających opodatkowaniu VAT.**

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

Na podstawie art. 7 ust. 1 ww. ustawy, przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel (...). Przy czym, towarami - w myśl art. 2 pkt 6 cyt. ustawy - są rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii.

Natomiast, stosownie do art. 8 ust. 1 ww. ustawy, przez świadczenie usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7, w tym również:

1. przeniesienie praw do wartości niematerialnych i prawnych, bez względu na formę, w jakiej dokonano czynności prawnej;
2. zobowiązanie do powstrzymania się od dokonania czynności lub do tolerowania czynności lub sytuacji;
3. świadczenie usług zgodnie z nakazem organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w jego imieniu lub nakazem wynikającym z mocy prawa.

Powołane przepisy wskazują, że pojęcie świadczenia usług ma bardzo szeroki zakres, gdyż nie obejmuje wyłącznie działań podatnika, lecz również zobowiązanie do powstrzymania się od dokonywania czynności lub do tolerowania czynności bądź sytuacji. Pod pojęciem usługi (świadczenia) należy rozumieć zasadniczo każde zachowanie, na które składać się może zarówno działanie (uczynienie, wykonanie czegoś), jak i zaniechanie (nieczynienie bądź też tolerowanie, znoszenie określonych stanów rzeczy).

W świetle orzecznictwa TSUE, przyjmuje się, iż **określone świadczenie podlega opodatkowaniu VAT, gdy łącznie spełnione są następujące warunki:**

\* w następstwie zobowiązania, w wykonaniu którego usługa jest świadczona**, druga strona (nabywca) jest bezpośrednim beneficjentem świadczenia,**

\* świadczonej **usłudze odpowiada świadczenie wzajemne ze strony nabywcy (wynagrodzenie).**

(por. m.in. wyrok TSUE z 22.06.2016 r. w sprawie C-11/15).

W konsekwencji stwierdzić należy, że **opodatkowaniu VAT będzie podlegało tylko takie świadczenie, w przypadku którego istnieje konsument, tj. odbiorca świadczenia odnoszący z niego choćby potencjalną korzyść**.

Ponadto, **musi istnieć bezpośredni związek pomiędzy świadczoną usługą i otrzymanym wynagrodzeniem,** w ten sposób, że zapłacone kwoty stanowią rzeczywiste wynagrodzenie za usługę świadczoną w ramach stosunku prawnego lub dochodzi do wymiany świadczeń wzajemnych. Otrzymana zapłata powinna być konsekwencją wykonania świadczenia, tj. wynagrodzenie (odpłatność) musi być należne za wykonanie tego świadczenia (por. wyrok TSUE z 08.03.1988 r. w sprawie C-102/86).

Jak bowiem wynika z orzecznictwa TSUE, *"(...) w ramach systemu podatku VAT czynnościami podlegającymi opodatkowaniu są transakcje między stronami, przewidujące zapłatę ceny lub inne wynagrodzenie (...) jeżeli czynność polega jedynie na świadczeniu jednej ze stron, bez bezpośredniego wynagrodzenia, nie ma podstawy opodatkowania, w związku z czym świadczenie takie nie podlega podatkowi VAT* (por. wyrok TSUE z 27.10.2011 r. w sprawie C-93/10).

Co także istotne, aby świadczenie usług mogło być uznane za "odpłatne" dla celów VAT, nie jest wymagane, „*aby świadczenie wzajemne za taką usługę było uzyskane bezpośrednio od jej odbiorcy. Świadczenie wzajemne może pochodzić także od osoby trzeciej”* (por. m.in. wyrok TSUE z 27.03.2014 r. w sprawie C-151/13).

W odniesieniu do danej transakcji **musimy jednak każdorazowo badać także aspekt podmiotowy, tj. to, czy dany podmiot zbywający towar lub świadczący usługę działa w konkretnym przypadku jako podatnik VAT, wykonujący działalność gospodarczą.**

Zgodnie natomiast 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 art. 15 ust. 2 ustawy o VAT, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. W myśl ust. 2 powołanego artykułu, działalność gospodarcza obejmuje natomiast 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.

Jednakże, w tym kontekście, **w przypadku podmiotów jakimi są jednostki samorządu terytorialnego, pod uwagę należy brać dodatkowo art. 15 ust. 6 powołanej ustawy.**

Na podstawie tego przepisu, **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. Powołany przepis stanowić ma implementację art. 13 ust. 1 Dyrektywy VAT, a poprzednio art. 4 ust. 5 tzw. VI Dyrektywy, tj. Szóstej Dyrektywy Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (77/388/EWG) (Dz.U.UE.L.1977.145.1).

Art. 13 ust. 1 Dyrektywy VAT stanowi natomiast, iż "krajowe, regionalne i lokalne organy władzy oraz inne podmioty prawa publicznego nie są uważane za podatników w związku z działalnością, którą podejmują lub transakcjami, których dokonują jako organy władzy publicznej, nawet jeśli pobierają należności, opłaty, składki lub płatności w związku z takimi działaniami lub transakcjami. Jednakże w przypadku gdy podejmują one takie działania lub dokonują takich transakcji, są uważane za podatników w odniesieniu do tych działań lub transakcji, gdyby wykluczenie ich z kategorii podatników prowadziło do znaczących zakłóceń konkurencji. W każdych okolicznościach podmioty prawa publicznego są uważane za podatników w związku z czynnościami określonymi w załączniku I, chyba że niewielka skala tych działań sprawia, że mogą być one pominięte.

Co istotne, w załączniku I wymieniono natomiast m.in. przewóz osób.

Ponadto, zauważyć należy, iż w zakresie, w jakim art. 15 ust. 6 ustawy o VAT nakazuje traktować jako podatników VAT organy władzy publicznej w zakresie czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych jest on niezgodny z Dyrektywą VAT. W art. 13 ust. 1 Dyrektywa VAT nie formułuje bowiem takiej przesłanki (tj. forma cywilnoprawna aktywności organu władzy), ale zawiera ona odniesienie do działań lub transakcji organów władzy, w przypadku których wykluczenie tych organów z kategorii podatników prowadziło do znaczących zakłóceń konkurencji.

**Odnosząc powyższe do analizowanej sytuacji, nie powinno ulegać wątpliwości, iż jednostka samorządu terytorialnego (gmina, powiat, województwo) posiada status organu władzy publicznej dla celów stosowania ww. regulacji.**

W naszej ocenie, to samo odnieść należy do związków międzygminnych oraz związków powiatów. Zgodnie bowiem z art. 64 ust. 1 USG, w celu wspólnego wykonywania zadań publicznych gminy mogą tworzyć związki międzygminne.

Związek wykonuje zadania publiczne w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność (art. 65 ust. 1 tej ustawy). Posiada on osobowość prawną (ust. 2 powołanego artykułu).

Analogicznie jest w przypadku związków powiatów (art. 65 i dalszej USP).

Inaczej jest natomiast w przypadku porozumień międzygminnych oraz porozumień między powiatami. Stosownie do art. 74 ust. 1 USG, gminy mogą zawierać porozumienia międzygminne w sprawie powierzenia jednej z nich określonych przez nie zadań publicznych.

Natomiast w myśl ust. 2 ww. artykułu, gmina wykonująca zadania publiczne objęte porozumieniem przejmuje prawa i obowiązki pozostałych gmin, związane z powierzonymi jej zadaniami, a gminy te mają obowiązek udziału w kosztach realizacji powierzonego zadania.

Porozumienie takie stanowi przykład umowy publicznoprawnej. Na mocy porozumienia nie tworzy się zatem nowej struktury organizacyjnej. Podmiotem realizującym zadanie publiczne w ramach porozumienia międzygminnego jest gmina przejmująca to zadanie do wykonania, która wykonuje je w swoim imieniu. Zadanie to przestaje należeć do gminy powierzającej (por. J. Jagoda, *Porozumienie międzygminne a wykonywanie zadań w trybie zamówienia in-house*, Samorząd Terytorialny, 2019, nr 6, s. 61-71).

Analogicznie jest w przypadku związku porozumień powiatów (por. art. 73 ust. 1 USP: „Powiaty mogą zawierać porozumienia w sprawie powierzenia jednemu z nich prowadzenia zadań publicznych”).

**Jednakże, w świetle regulacji VAT, wyłączenie organów władzy z kategorii podatników ma miejsce przy spełnieniu łącznie dwóch przesłanek:**

1) podmiotowej, tj. wyłączenie odnosi się tylko do ww. kategorii podmiotów,

Przy czym, co także istotne w analizowanej sprawie, art. 13 ust. 1 Dyrektywy VAT w swojej warstwie podmiotowej odnosi się także do „innych podmiotów prawa publicznego”.

2) przedmiotowej, ponieważ obejmuje tylko prowadzenie czynności z zakresu władztwa publicznego (tj. „czynności, których dokonują jako organy władzy publicznej”).

Chodzi tu zatem o czynności wykonywane przez podmiot prawa publicznego działający w charakterze organu władzy publicznej.

Podmioty te, **aby korzystać z wyłączenia z grona podatników VAT, nie mogą prowadzić działalności, która byłaby wykonywana przez nie na tych samych warunkach prawnych, co działalność wykonywana przez prywatnych przedsiębiorców, a byłaby wobec nich konkurencyjna w znaczącym stopniu** (por. postanowienie TSUE z 20.03.2014 r. w sprawie C-72/13).

Na gruncie ww. regulacji w orzecznictwie wskazuje się również, iż istotne jest to, czy strony danego stosunku prawnego mają pełną swobodę ustalania jego treści, czy też swoboda ta ograniczona jest przez przepisy powszechnie obowiązującego prawa administracyjnego (por. wyrok NSA z 06.11.2014 r., sygn. akt I FSK 1644/13). Ponadto, przyjęta przez organ władzy publicznej forma umowy sama nie przesądza o tym, czy działa on w sferze administrowania, czy też należy go postrzegać jako uczestnika obrotu gospodarczego objętego zakresem VAT. Nie każda umowa prawa cywilnego zawarta przez organ władzy publicznej automatycznie nadaje zatem temu organowi status podatnika VAT, ale tylko taka, która jest zawierana na warunkach znamiennych dla obrotu gospodarczego, w granicach swobody umów, a więc organ władzy publicznej występuje przy jej zawieraniu bez związku ze sferą imperium, w sposób typowy dla usługodawcy, producenta czy handlowca (por. wyrok WSA w Lublinie z 03.03.2017 r., sygn. akt I SA/Lu 1/17, *orzeczenie prawomocne*).

W analizowanej sytuacji **celem konkursu grantowego** ogłoszonego przez PFRON **jest** w szczególności **ułatwienie integracji społeczno-zawodowej** osób z potrzebami wsparcia w zakresie mobilności **poprzez zapewnienie** przez jednostki samorządu terytorialnego **usług indywidualnego transportu door-to-door.**

Nie ulega zatem wątpliwości, iż **bez względu na przyjęty model (wariant) wykonywania „usługi transportowej door-to-door”, w rezultacie wdrożenia tej usługi, określone osoby** fizyczne (osoby z potrzebą wsparcia w zakresie mobilności) **będą ostatecznymi jej beneficjentami,** tj. zostanie im udzielona pomoc w wydostaniu się z mieszkania lub innego miejsca, zapewniony będzie im przejazd, jak też pomoc w dotarciu do miejsca docelowego.

**Istotne jest jednak to, czy świadczonej usłudze odpowiadać będzie świadczenie wzajemne** (tj. wynagrodzenie/odpłatność za usługę), a nade wszystko to, czy przekazane przez PFRON na rzecz JST środki finansowe („dotacja”) uznać należy za takie wynagrodzenie (w przypadku braku odpłatności ze strony ww. osób), czy też część tego wynagrodzenia (w przypadku odpłatności ze strony ww. osób) za te usługi.

W celu rozstrzygnięcia tej kwestii **należy odwołać się do przepisów regulujących zagadnienie podstawy opodatkowania w podatku VAT.**

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

Ponadto, w myśl art. 29a ust. 6 ww. ustawy, podstawa opodatkowania obejmuje:

1. podatki, cła, opłaty i inne należności o podobnym charakterze, z wyjątkiem kwoty podatku;
2. koszty dodatkowe, takie jak prowizje, koszty opakowania, transportu i ubezpieczenia, pobierane przez dokonującego dostawy lub usługodawcę od nabywcy lub usługobiorcy.

Przepis art. 29a ust. 1 ustawy o VAT ma być z kolei odpowiednikiem art. 73 Dyrektywy VAT, zgodnie z którym 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.

Na gruncie ww. regulacji, z jednej strony, **szeroko interpretuje się pojęcie „zapłaty**, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży…". Zapłatą (wynagrodzeniem) jest bowiem wszystko, co otrzymuje sprzedawca w zamian za swoje towary lub usługi, niezależnie od tego, kto jest podmiotem wypłacającym. **Nie można pozostawiać kwot otrzymywanych przez podatnika poza podatkiem VAT tylko dlatego, że wypłacającym wynagrodzenie jest inny podmiot niż bezpośredni nabywca** (por. m.in. wyrok TSUE z 13.06.2002 r. w sprawie C-353/00).

**Z drugiej jednak strony**, wynagrodzeniem jest płatność otrzymywana w zamian za towary lub usługi, tj. **pomiędzy płatnością a towarem/usługą musi istnieć bezpośredni związek.** Ponadto, **do podstawy opodatkowania VAT wlicza się tyko takie dotacje**, subwencje i inne dopłaty o podobnym charakterze, **które mają bezpośredni wpływ na cenę dostarczanych towarów lub świadczonych usług,** a elementem zasadniczym wpływającym na objęcie uzyskanej przez podatnika dotacji definicją podstawy opodatkowania jest **stwierdzenie, czy dotacja udzielana jest w celu sfinansowania, czy też dofinansowania dostawy konkretnych towarów lub świadczenia konkretnych usług** (por. m.in. wyrok WSA w Łodzi z 12.03.2020 r., sygn. akt I SA/Łd 630/19, *orzeczenie nieprawomocne*).

Należy uznać, że ujęcie subwencji (dotacji) w podstawie opodatkowania VAT stanowi wyjątek od zasad ogólnych wspólnego systemu VAT. **Nie wszystkie subwencje (dotacje) stanowią element podstawy opodatkowania VAT,** a jedynie takie, które są subwencjami (dotacjami) związanymi bezpośrednio z ceną dostawy towarów czy ceną świadczenia usług.

Istotne zatem dla wykładni art. 29a ust. 1 ustawy o VAT, jest **wyjaśnienie pojęcia "dotacja bezpośrednio związana z ceną".** Na gruncie ww. regulacji **w orzecznictwie, doktrynie oraz w interpretacjach podatkowych wskazuje się w szczególności, iż:**

- taka sytuacja zachodzi, jeżeli otrzymywana dotacja jest w sposób zindywidualizowany i policzalny związana z ceną danego świadczenia, tj. świadczenie dzięki dotacji ma cenę niższą o konkretną kwotę (W. Varga, Glosa do wyroku TSUE z 13 czerwca 2002r. w sprawie C-353/00, System Informacji Prawnej LEX, 2012);

- powyższego warunki nie spełniają dotacje mające na celu dofinansowanie ogólnych kosztów działalności, nieuzależnione od ilości i wartości dostarczanych towarów lub świadczonych usług (por. interpretacja DIS w Bydgoszczy z 01.03.2016 r., sygn. ILPP5/4512-1-304/15-4/PG);

- chodzi tu o taki wpływ na cenę, który będzie można precyzyjnie określić, a ten wpływ powinien wynikać z charakteru dotacji, subwencji lub dopłaty (wyrok WSA w Łodzi z 29.04.2008r., sygn. akt I SA/Łd 225/08, *orzeczenie prawomocne*);

- sam tylko fakt, że dotacja wpływa na ostateczną cenę świadczenia (co niemal zawsze ma miejsce), nie może być decydujący dla uznania, że dotacja ta powinna zwiększać podstawę opodatkowania (wyrok TSUE z 22.11.2001 r. w sprawie C-184/00).

W przywołanym wyżej orzeczeniu w sprawie C-184/00, Trybunał argumentował, że:

- w celu ustalenia, czy dotacja stanowi wynagrodzenie, cena towarów i usług musi, co do zasady, być ustalana nie później, niż w momencie zdarzenia podlegającego opodatkowaniu,

- związek pomiędzy dotacją a ceną musi być jednoznacznie widoczny na podstawie indywidualnej analizy okoliczności stanowiących podstawę wypłaty tego wynagrodzenia,

- cena jaką płaci nabywca musi być ustalana w taki sposób, że zmniejsza się ona w proporcji do dotacji przyznanej sprzedawcy towarów lub świadczącemu usługi.

Ponadto, Trybunał wskazał sądowi odsyłającemu szereg wskazówek, stwierdzając, że sąd krajowy **musi zbadać obiektywnie, czy fakt, iż dotacja jest wypłacana sprzedawcy lub świadczącemu pozwala mu sprzedawać towary lub świadczyć usługi po cenie niższej, niż musiałby on żądać w braku takiej dotacji**. Przy czym, według TSUE, nie jest konieczne, by dotacja odpowiadała bezpośrednio zmniejszeniu ceny dostarczanych towarów, wystarczy by relacja pomiędzy zmniejszeniem ceny a dotacją, która może być wyrażona ryczałtowo, była istotna.

Z kolei, w wyroku w sprawie C-353/00 Trybunał wyraził pogląd, że niezależnie od tego, czy dofinansowanie spełnia warunek bezpośredniego związku z ceną, czy też nie spełnia takiego warunku, zwiększać będzie podstawę opodatkowania, jeśli osoba trzecia (także organ władzy publicznej) wpłaca pewną kwotę pieniędzy na poczet usług świadczonych na rzecz osoby fizycznej. Szersze uwagi na ten temat znalazły się m.in. w opinii rzecznika generalnego, który zaaprobował TSUE w ww. orzeczeniu. Jak wskazał rzecznik, dotacje mogą mieć różną formę i charakter. Zwykle przez dotacje (subwencje) rozumie się sumy wypłacane danemu podmiotowi z funduszy publicznych w interesie ogólnym. W praktyce dotacje mogą mieć postać dopłat ogólnych do działalności przedsiębiorstwa (i wówczas nie podlegają opodatkowaniu) albo też stanowić subsydia do konkretnych dostaw lub usług, umożliwiając nabycie ich ostatecznemu odbiorcy po niższej cenie (lub w ogóle bez odpłatności z jego strony). W tym ostatnim przypadku podlegają podatkowi VAT (za: wyrok WSA w Białymstoku z 20.11.2019 r., sygn. akt I SA/Bk 469/19, *orzeczenie prawomocne*). Podobne tezy wynikają także m.in. z wyroków TSUE z 15.07.2004 r. (C-144-02) oraz z 09.10.2019 r. (C-573/18).

W sytuacji zatem, **gdy podatnik dla konkretnej dostawy towarów lub konkretnego świadczenia usług otrzymuje od innego podmiotu dofinansowanie, np. w postaci dotacji stanowiącej dopłatę do ceny towaru lub usługi - tego rodzaju dofinansowanie stanowi, obok ceny, uzupełniający ją element podstawowy opodatkowania z tytułu tej dostawy lub świadczenia.** Nie ma przy tym znaczenia to, od kogo dostawca towaru lub świadczący usługę otrzymuje zapłatę - czy od nabywcy czy od osoby trzeciej, ważne jest aby było to wynagrodzenie za dane konkretne świadczenie lub za daną konkretną dostawę.

Natomiast **dotacje mające na celu dofinansowanie ogólnych kosztów działalności, niedające się powiązać z konkretnymi czynnościami podlegającymi opodatkowaniu podatkiem VAT, a więc nieuzależnione od ilości i wartości** dostarczanych towarów lub **świadczonych usług, nie stanowią podstawy opodatkowania** w rozumieniu art. 29a ust. 1 ustawy o **VAT.**

**Mając na uwadze powyższe regulacje i spostrzeżenia, poniżej poddano dalszej analizie kwestię ujęcia dla celów VAT dotacji, w zależności od modelu realizacji usługi transportowej.**

**Model nr 1 - JST samodzielnie świadczy usługi lub usługi świadczy spółka komunalna**

Na wstępie wskazać należy, iż zgodnie ze Szczegółowym Opisem Osi Priorytetowych Programu Operacyjnego Wiedza Edukacja Rozwój 2014-2020 (Warszawa, 25 marca 2020 r.), wśród celów szczegółowych Działania 2.8., wymieniono zmniejszenie wykluczenia społecznego osób o ograniczonej mobilności, w tym osób z niepełnosprawnościami, które mają trudności w przemieszczaniu się, a wśród typów projektów - zwiększenie możliwości przemieszczania się osób o ograniczonej mobilności poprzez zapewnienie usług indywidualnego transportu door-to-door oraz poprawę dostępności budynków wielorodzinnych i użyteczności publicznej, w celu ułatwienia integracji społeczno-zawodowej oraz ocena efektywności wdrażanego systemu.

Powyższe zdaje się zatem korespondować z zadaniami własnymi gminy oraz powiatu.

Zgodnie bowiem z art. 7 ust. 1 USG, „zaspokajanie zbiorowych potrzeb wspólnoty należy do zadań własnych gminy. W szczególności zadania własne obejmują sprawy: (…) 6) pomocy społecznej, w tym ośrodków i zakładów opiekuńczych ...”.

Doprecyzowanie powyższego jest m.in. ustawa z dnia 12 marca 2004 r. o pomocy społecznej *(t.j. Dz.U z 2019 r. poz. 1507 z późn. zm.).* W art. 7 pkt 5 tej ustawy wskazano, iż pomocy społecznej udziela się osobom i rodzinom w szczególności z powodu niepełnosprawności.

Na ww. przepis USG powołał się m.in. DIS w Warszawie w interpretacji z 12.03.2009r. (IPPP1-443-2202/08-3/IZ) dotyczącej gminy, która nabyła, w ramach dofinansowania z PFRON, samochód osobowy dla przewozu osób niepełnosprawnych.

Podobnie jest w przypadku powiatów, jako że zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 USP, powiat wykonuje określone ustawami zadania publiczne o charakterze ponadgminnym w zakresie pomocy społecznej. Wśród zadań publicznych powiatu wymieniono także wprost zadania publiczne o charakterze ponadgminnym w zakresie wspierania osób niepełnosprawnych (art. 4 ust. 1 pkt 5 USP).

Ponadto, ze stanu faktycznego wynika, iż w funkcjonujących obecnie modelach świadczenia tego typu usług stosowane jest m.in. powierzanie przez JST świadczenia usług publicznych (tj. realizacji zadania własnego z zakresu lokalnego transportu zbiorowego) własnej spółce komunalnej. Świadczy to zatem o tym, iż w JST kwalifikują tego typu zadania właśnie do zadań własnych w zakresie lokalnego transportu zbiorowego (o których mowa w art. 7 ust. 1 pkt 4 USG). Przykładem może być tu m.in. Miasto Łódź.

Jakkolwiek mogłoby się wydawać, iż usługa „indywidualnego” transportu stoi niejako w opozycji do „transportu zbiorowego” (lokalny transport zbiorowy to zadanie własne gminy), to jednak ze stanu faktycznego wynika, że JST organizując tego typu usługi wprost wskazują na zadanie własne w zakresie transportu zbiorowego. Podobnie jest m.in. w Szczecinie. W uzasadnieniu do uchwały Rada Miasta Szczecin w sprawie zasad świadczenia usług przewozowych dla osób niepełnosprawnych oraz pobierania opłat za te usługi wskazano bowiem m.in., usługi przewozowe dla osób niepełnosprawnych świadczone są w ramach szeroko pojętego transportu zbiorowego w celu dowiezienia osób niepełnosprawnych do szkół – poza obowiązkiem szkolnym, do ośrodków rehabilitacyjnych, zakładów pracy bądź innych miejsc zgodnie z indywidualnymi potrzebami osoby niepełnosprawnej. Na ile zatem rozumiemy podejście Miasta Szczecin, świadczone przez to Miasto usługi wpisują się także w cele, takie jak integracja społeczno-zawodowa, a czynione jest to niejako w ramach realizacji „szeroko pojętego” zadania własnego w zakresie transportu zbiorowego.

Z kolei, inne powiaty powołują się m.in. na art. 4 ust. 1 pkt 5 USP, a zatem na zadania publiczne o charakterze ponadgminnym w zakresie wspierania osób niepełnosprawnych (por. powołana w stanie faktycznym uchwała Rady Powiatu w Ostrołęce).

Poza tym, jeśli w ramach projektu dopuszczalne jest także powierzenie zadania OPP, to de facto jest to równoznaczne z uznaniem, iż powierzane zadanie stanowi zadanie publiczne JST (por. także pkt. 5 ekspertyzy).

**Możnaby zatem argumentować, iż w przypadku samodzielnego wykonywania transportu door-to-door, JST nie działa w tym zakresie w charakterze podatnika VAT i w konsekwencji czynność ta jest poza zakresem VAT,** zwłaszcza gdy nie pobierano by odpłatności, ale także w przypadku, gdyby odpłatność była ustalona w sposób nie odzwierciadlający rzeczywistej wartości świadczenia (z uwzględnieniem zysku). Powołać można by się zatem na art. 15 ust. 6 ustawy o VAT, argumentując, iż w tym przypadku czynności wykonywane są przez JST jako organ władzy publicznej w ramach realizacji zadań (własnych, publicznych) nałożonych przepisami prawa. Samo uznanie, iż usługa ta może być traktowana jako zadanie własne JST nie oznacza jednak automatycznie, że jest wyłączona z VAT. Wątpliwe może być już jednak przyjęcie, iż czynności te podejmowane są przez JST w celu sprawowania władzy publicznej (w ramach reżimu publicznoprawnego).

Niezależnie od powyższego, można by też jednak argumentować, iż w przypadku braku odpłatności ze strony pasażera lub ustalenia odpłatności w sposób nie odzwierciadlający rzeczywistej wartości świadczenia (z uwzględnieniem zysku), JST nie działo jako podatnik VAT w rozumieniu art. 15 ust. 1 ustawy o VAT, wykonujący działalność gospodarczą, o której mowa w art. 15 ust. 2 tej ustawy. Twierdzić można by bowiem, że działania JST nie będą nastawione na zysk, co jest charakterystyczne dla działalności gospodarczej.

W tym kontekście powołać należy m.in. wyrok WSA w Szczecinie z 07.08.2019 r. (sygn. akt I SA/Sz 244/19, *orzeczenie nieprawomocne*). W orzeczeniu tym, **WSA uznał, iż w rozpatrywanej przez niego sprawie czynności polegające na odpłatnym dowozie osób niepełnosprawnych są czynnościami ze sfery publicznoprawnej, bowiem nie są nastawione na zysk**, co jest charakterystyczne dla działalności gospodarczej. WSA odwołał się w tym zakresie m.in. do ustawy o pomocy społecznej i uznał, że w sprawie znajduje zastosowanie art. 15 ust 6 ustawy VAT, co oznacza, że skoro gmina przy pomocy busa świadczy usługi transportowe osobom niepełnosprawnych na zabiegi lecznicze i rehabilitacyjne, to nie jest podatnikiem podatku od towarów i usług, a tym samym usługi te nie są czynnościami opodatkowanymi VAT.

Argumentację tę można by dodatkowo wspomóc orzeczeniem TSUE z 12.05.2016 r. w sprawie C-520/14, w którym uznano, że jednostka samorządu terytorialnego, która świadczy usługę dowozu uczniów do szkół nie prowadzi działalności gospodarczej, a więc nie działa jako podatnik, w wypadku gdy gmina odzyskuje w drodze składek, które otrzymuje jedynie małą część ponoszonych kosztów. Nie można przecież wykluczać, że któraś z JST, organizując transport door-to-door, zróżnicuje wysokość odpłatności od pasażera w zależności od jego sytuacji materialnej. Taki przypadek przywołano zresztą w, stanowiącym podstawę ustalenia stanu faktycznego, opracowaniu pt. *„Zestawienie prezentujące dotychczas stosowane w Polsce modele usługi door-to-door”.*

**Takie podejście może być jednak kwestionowane przez DKIS oraz organy podatkowe m.in. z uwagi na to, iż:**

- będą one podważać to, że usługa transportowa door-to-door (będąca przedmiotem analizowanego projektu) może być traktowana jako zadanie własne JST, czy też uznają, że w tym zakresie JST nie działa w sferze imperium (jako organ władzy publicznej);

- w załączniku I do Dyrektywy VAT wprost wymieniono przewóz osób, jako przypadek w którym podmioty prawa publicznego w każdych okolicznościach uważane są za podatników, chyba że niewielka skala tych działań sprawia, że mogą być one pominięte;

- w zakresie tego typu usług na rynku działać mogą podmioty konkurencyjne, a aktywność JST w tym zakresie mogłaby naruszać konkurencję w znacznym stopniu;

**- ale przede wszystkim z uwagi na uznanie, iż realną odpłatnością (wynagrodzeniem) za czynności wykonywane przez JST są jednak środki finansowe przekazywane przez PFRON w ramach analizowanego projektu**. W konsekwencji, nie można by twierdzić, że JST nie uzyskuje wynagrodzenia za świadczone usługi (w wariancie bez pobierania opłat) lub też płatności, które otrzymuje od pasażerów pokrywają jedynie małą część ponoszonych kosztów działalności transportowej (w wariancie z pobieraniem opłat).

Niezależnie od powyższego, w naszej ocenie, **argumentować należy jednak, iż w modelu świadczenia usług bezpośrednio przez JST otrzymywane przez JST środki finansowe nie stanowią dotacji, o której mowa w art. 29a ust. 1 ustawy o VAT.** W naszej ocenie, otrzymana przez JST dotacja nie jest w sposób zindywidualizowany i policzalny związana z ceną danego świadczenia. W oparciu o przedstawiony stan faktyczny nie jest możliwe ustalenie, w jaki sposób dotacja ta będzie związana z ceną usługi realizowanej na rzecz pasażera. Samochód sfinansowany ze środków grantu będzie zresztą wykorzystywany przez JST do świadczenia usług door-to-door zarówno w okresie realizacji projektu (finansowania przez PFRON), jak i po tym okresie.

Naszym zdaniem, w tym modelu świadczenia usług dotacja z PFRON ma postać ogólnej dopłaty do działalności JST w zakresie organizacji transportu door-to-door, a tym samym nie stanowi elementu podstawy opodatkowania VAT zarówno w wariancie, w którym pasażer ponosi odpłatność, jak i w wariancie, w którym takiej odpłatności brak.

W tym kontekście przytoczyć można by m.in. wyrok WSA w Gliwicach z 09.01.2020 r. (sygn. akt I SA/Gl 898/19, *orzeczenie nieprawomocne*), w którym czytamy m.in., że *„****gdy dofinansowanie przeznaczane jest na*** *ogólną działalność beneficjenta lub na* ***globalną realizację konkretnego programu uznaje się, że kwota dofinansowania nie ma bezpośredniego wpływu na cenę****”.*

Analizowany stan faktyczny postrzegać można by także przez pryzmat wyroku NSA z 05.02.2015 r. (sygn. akt I FSK 821/13), w którym NSA rozważał kwestię dotacji na dofinansowanie projektu szkoleniowego, gdzie kwota dotacji stanowiła określony procent całkowitych wydatków kwalifikowanych projektu i przeznaczona była na pokrycie ściśle określonych wydatków ponoszonych przez organizatora projektu. W powołanym orzeczeniu czytamy w szczególności, iż, *„Mając na uwadze to, że przyznana skarżącej dotacja przeznaczona jest na wydatki niezbędne do wykonania całego realizowanego przez skarżąca projektu, to nie jest ona wbrew temu co przyjął Sąd pierwszej instancji związana bezpośrednio z usługą szkoleniową wykonywaną przez skarżącą”* oraz, że *„...To, że uczestnik szkolenia w rezultacie ponosi niższe koszty szkolenia wbrew temu co przyjął Sąd pierwszej instancji nie ma większego wpływu na ocenę czy dotacja stanowi obrót w rozumieniu art. 29 ust. 1 u.p.t.u. czy też nie”*. Dla porządku wskazać należy, iż orzeczenie to zapadło na gruncie art. 29 ust. 1 ustawy o VAT (obowiązującego do 31 grudnia 2013 r.), jednakże jego tezy pozostają aktualne także na gruncie regulacji art. 29a ust. 1 ustawy o VAT (obowiązującej od 1 stycznia 2014 r.), jako że nowelizacja ustawy o VAT w tym zakresie miała jedynie na celu „pełniejsze odzwierciedlenie przepisów Dyrektywy 2006/112/WE”.

W naszej ocenie, powyższej tezy nie powinno zmieniać to, że JST - na podstawie zaplanowanych średnio-miesięcznych kosztów oraz zaplanowanej liczby użytkowników - jest w stanie wyliczyć średni koszt przejazdu jednego pasażera.

W stanie faktycznym wskazano też, iż istnieje zależność pomiędzy ilością zrealizowanych usług a wysokością grantu, bowiem grant jest przyznawany na pokrycie wydatków kwalifikowalnych (w tym zakup, zakup i montaż wyposażenia pojazdu, leasing pojazd, koszty serwisu i paliwa, koszty wynagrodzenia personelu, koszty opracowania lub zakupu aplikacji internetowej do zamawiania i monitorowania przejazdów, zakup i montaż stacji dokujących dla samochodów elektrycznych, koszty ubezpieczenia, koszty niezbędnych szkoleń dla kierowców i asystentów), a jednym z czynników determinujących koszt usługi transportu jest wielkość popytu na daną usługę.

W naszej ocenie ten związek jest jednak pośredni. Finansowanie przyznawane jest niewątpliwie do kosztów zorganizowania usług transportowych. Ogólne (całościowe) koszty (a tym samym wysokość grantu) powinny zasadniczo rosnąć wraz ze wzrostem ilości usług, głównie z uwagi na zwiększone koszty paliwa. W tym zakresie nie ma jednak prostej zależności, bowiem przykładowo przy przewiezieniu jednocześnie 2. pasażerów na tej samej trasie (pomimo zwiększenia ilości usług) ogólny koszt działalności transportowej nie powinien wzrosnąć. Zresztą, koszt jednostkowy usługi transportowej powinien się zasadniczo obniżać wraz z ilością zrealizowanych usług. Wynika to głównie z faktu, iż w przypadku samodzielnego świadczenia usług przez JST, w ramach dopuszczalnych wydatków kwalifikowalnych mieszczą się bowiem przede wszystkim wydatki/koszty, które są niezależne od ilości przewiezionych osób (czy też przejechanych kilometrów), tj. np. zakup pojazdu, wynagrodzenie kierowcy (zakładając, że będzie to stałe wynagrodzenie miesięczne).

Możliwy do ustalenia koszt jednostkowy będzie to bowiem wartość średnia (ustalona jako iloraz całości kosztów w danym okresie oraz ilości zrealizowanych w tym okresie usług/kursów). Ewentualnie, można by ustalać koszt przejechania 1 kilometra (jako iloraz całości kosztów w danym okresie oraz ilości przejechanych w tym okresie kilometrów w ramach świadczenia usług).

Na tej podstawie nie można zatem powiedzieć, że pomiędzy wysokością grantu (dotacji), a ilością zrealizowanych usług i odpłatnością za te usługi istnieje zależność tego rodzaju, że wraz z ze wzrostem grantu odpłatność (cena) za usługę obniża się. Jak zresztą wskazano w stanie faktycznym, wysokość dofinansowania określana jest w odniesieniu do racjonalności wydatków zaplanowanych na realizację usług w budżecie, a oceny tej będą dokonywali eksperci oceniający złożony projekt.

Ze stanu faktycznego wynika jednak także, iż w przypadku zaplanowania przez jednostkę samorządu terytorialnego pobierania opłat za usługi transportowe door-to-door, jednostka będzie rozliczała te środki jako dochód uzyskany w wyniku realizacji projektu i dochód ten będzie podlegał zwrotowi na konto wskazane przez PFRON w terminie 30 dni kalendarzowych od zakończenia realizacji i rozliczenia projektu grantowego. Dopuszczalna jest natomiast sytuacja, gdy opłaty będą pobierane przez JST dopiero po zakończeniu realizacji projektu, w okresie jego trwałości (nawet w sytuacji braku ich pobierania w okresie realizacji projektu) i wówczas nie podlegają one zwrotowi.

Z powyższego wynika zatem, iż w okresie realizacji projektu JST de facto nie może generować zysku na świadczeniu usług, tj. niezależnie od wysokości opłaty, jaką będzie pobierała od użytkownika i tak musi dokonać jej zwrotu, a jedynymi środkami finansowymi, które uzyska w związku z prowadzeniem tej działalności w okresie realizacji projektu będzie właśnie grant z PFRON.

W naszej ocenie, na tej podstawie nie można jednak nadal postawić tezy, iż wraz z ze wzrostem grantu odpłatność (cena) za usługę obniża się. Możnaby bowiem co najwyżej wskazać, iż wraz ze wzrostem odpłatności za usługi, obniżone zostanie finansowanie przez PFRON. Jednakże nawet i to stwierdzenie byłoby nieuprawnione, bowiem ze stanu faktycznego wynika, iż JST będzie zwracać pobrane opłaty jako dochód w projekcie (co nie jest przecież równoznaczne z obniżeniem grantu, który nadal będzie zależał od kosztów działalności transportowej uznanych za wydatki kwalifikowalne).

Kwestia ta nie jest jednak jednoznaczna. Jak bowiem wskazano już powyżej, finansowanie (grant) z PFRON przyznawane jest niewątpliwie do kosztów zorganizowania usług transportowych door-to-door, a w wyniku tej działalności (uruchomienia tych usług) realizowane będą świadczenia na rzecz osób fizycznych (i możliwe będzie zidentyfikowanie beneficjenta/ów świadczenia). Ponadto, w okresie realizacji projektu (bez względu na to, czy usługa dla ostatecznego użytkownika będzie odpłatna, czy też nieodpłatna), jedynymi środkami finansowymi, które JST w ostatecznym rozrachunku definitywnie uzyska w związku z prowadzeniem tej działalności w okresie realizacji projektu, będzie właśnie grant z PFRON (bowiem w przypadku wprowadzenia częściowej odpłatności i tak środki te będą podlegały zwrotowi przez JST jako dochód w projekcie).

Mając ponadto na uwadze bieżącą linię interpretacyjną DKIS, **istnieje zatem duże ryzyko odmiennego podejścia DKIS oraz organów podatkowych do sposobu ujęcia dla celów VAT dotacji w tym modelu świadczenia usług.**

Interpretacje indywidualne wydawane ostatnio przez DKIS wskazują bowiem na niekorzystny trend, tj. kształtowanie się linii interpretacyjnej, zgodnie z którą w zasadzie wszelkie dotacje w projektach, w których finalnym efektem jest osiągnięcie jakiejkolwiek korzyści przez dany podmiot (beneficjenta ostatecznego), należy uwzględnić w podstawie opodatkowania VAT.

Jako przykład, powołać można tu m.in.:

- interpretacje z 22.02.2019 r. (0114-KDIP4.4012.748.2018.3.AK) oraz z 05.07.2019 r. (0113-KDIPT1-1.4012.260.2019.1.AK), które dotyczą przedsiębiorców realizujących projekty w ramach Osi Priorytetowej IX Wspieranie włączenia społecznego i walka z ubóstwem, Działania 9.1 Aktywizacja społeczno-zawodowa osób wykluczonych i przeciwdziałanie wykluczeniu społecznemu;

- interpretację z 26.02.2020 r. (0111-KDIB3-3.4012.456.2019.3.MS), dotyczącą podmiotu, który jako partner uczestniczy w projekcie rozwijania centrów transferu wiedzy w ramach RPO WM na lata 2014-2020. Czytamy tam m.in., iż *„dotacja, którą otrzyma Wnioskodawca będzie dofinansowaniem na pokrycie wydatków związanych ze świadczeniem usług w ramach realizowanego projektu i należy uznać ją za środki finansowe mające bezpośredni wpływ na cenę tych usług, gdyż dzięki dofinansowaniu uczestnicy ww. projektu będą brali w nim udział płacąc za usługi obniżoną cenę, a w normalnych warunkach rynkowych musieliby zapłacić cenę za usługi w wysokości co najmniej równej wydatkom związanym z ich organizacją i przeprowadzeniem;*

- czy też interpretację z 28.02.2020 r. (0114-KDIP4-2.4012.72.2019.2.WH), w której uznano, iż podmiot (lider w projekcie), który otrzymuje dofinansowanie na działania polegające m.in. na prowadzeniu punktu kontaktowego dla przedsiębiorców i organizacji kampanii informacyjnej, mającej na celu zachęcenie przedsiębiorców do korzystania z usług partnerów w projekcie, również wykonuje usługi podlegające VAT, a wynagrodzeniem za te usługi jest właśnie to dofinansowanie.

Dlatego też, mając na uwadze ryzyko podatkowe, zalecanym działaniem byłoby wystąpienie do DKIS z wnioskiem o interpretację w tym zakresie.

W przypadku, gdy JST uzyskałaby niekorzystną interpretację (co jest wielce prawdopodobne), zalecanym działaniem byłoby wniesienie skargi do WSA, a następnie ewentualnie skargi kasacyjnej do NSA. W świetle przedstawionych powyżej argumentów, dostrzegamy bowiem szanse na pozytywne rozstrzygnięcie sprawy na etapie sądowo-administracyjnym.

**Reasumując:**

1) W naszej ocenie, **w omawianym modelu świadczenia usług (przy samodzielnym świadczeniu usług przez JST) otrzymywane przez JST środki finansowe nie stanowią dotacji, o której mowa w art. 29a ust. 1 ustawy o VAT,** a tym samym nie stanowi ona elementu podstawy opodatkowania VAT ewentualnej usługi świadczonej przez JST na rzecz pasażera.

2) Mając jednak na uwadze bieżącą linię interpretacyjną DKIS, **istnieje duże ryzyko odmiennego podejścia i z tego też względu – w naszej ocenie – JST, która (w tym modelu) zamierza deklarować VAT jako wydatek kwalifikowalny (uznając, iż nie będzie dokonywać odpłatnego świadczenia usług na rzecz pasażerów, w tym z uwagi na to, że dotacja nie stanowi elementu podstawy opodatkowania VAT tej usługi), powinna potwierdzić to interpretacją DKIS.**

Jeśli chodzi natomiast o **przypadek, gdy usługi na rzecz pasażerów świadczy spółka komunalna**, to z opisu sprawy wynikałoby, iż w tym modelu pomiędzy JST a pasażerem nie istnieje stosunek prawny, na mocy którego dochodziłoby do wymiany świadczeń wzajemnych. W tym modelu o takim stosunku prawnym będzie można mówić jedynie w relacji JST – SK (oraz SK - pasażer).

Tym samym, przyjąć należy, iż JST nie świadczy usługi na rzecz pasażera, co oznacza, że otrzymane przez JST środki z PFRON nie będą mogły być uznane za dotację, o której mowa w art. 29a ust. 1 ustawy o VAT (tj. mającą bezpośredni wpływ na cenę świadczonych przez JST usług), bowiem JST takich usług nie będzie świadczyć. W takim przypadku JST nie byłyby zatem zobowiązane do wykazania ww. dotacji dla celów VAT.

Dla porządku wskazać należy jednak na ryzyko zakwestionowania takiego podejścia przez DKIS/organy podatkowe, które mogą jednak doszukiwać się tu świadczenia przez JST usługi na rzecz pasażera na podstawie art. 8 ust. 2a ustawy o VAT.

Zgodnie bowiem z tym przepisem, w przypadku gdy podatnik, działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się, że ten podatnik sam otrzymał i wyświadczył te usługi.

Organy podatkowe mogłyby zatem uznać, iż JST niejako nabywa usługę od SK, a następnie „odsprzedaje” ją na rzecz pasażera (jako, że zawiera co prawda umowę z SK we własnym imieniu, ale czyni to na rzecz osoby trzeciej, tzn. pasażera).

Odrębną kwestią jest już natomiast powiązanie przedmiotowej dotacji (przeznaczonej przez JST na sfinansowanie umowy zawartej z SK) z usługami świadczonymi przez SK.

Mając na uwadze powołane w niniejszej ekspertyzie interpretacje DKIS wskazać należy bowiem na ryzyko uznania, iż środki (z dotacji) przekazywane przez JST do SK (w ramach „wynagrodzenia”/rekompensaty za zlecone/powierzone usługi) stanowią:

- wynagrodzenie za usługę opodatkowaną VAT świadczoną przez SK na rzecz JST,

- element podstawy opodatkowania (dotację, o której mowa w art. 29a ust. 1 ustawy o VAT) usługi świadczonej przez SK na rzecz pasażerów.

**Model nr 2 – zlecenie przez JST usług podmiotowi komercyjnemu (PK), przy założeniu, że usługę bezpośrednio na rzecz pasażera świadczy podmiot zewnętrzny**

Z opisu sprawy wynika, iż w tym modelu pomiędzy JST a pasażerem nie istnieje stosunek prawny, na mocy którego dochodziłoby do wymiany świadczeń wzajemnych. W tym modelu o takim stosunku prawnym będzie można mówić jedynie w relacji JST – PK.

Tym samym, przyjąć należy, iż JST nie świadczy usługi na rzecz pasażera, co oznacza, że otrzymane przez JST środki z PFRON nie będą mogły być uznane za dotację, o której mowa w art. 29a ust. 1 ustawy o VAT (tj. mającą bezpośredni wpływ na cenę świadczonych przez JST usług), bowiem JST takich usług nie będzie świadczyć. W tej sytuacji JST nie byłyby zatem zobowiązane do wykazania ww. dotacji dla celów VAT.

Dla porządku wskazać należy jednak na ryzyko zakwestionowania takiego podejścia przez DKIS/organy podatkowe, które mogą jednak doszukiwać się tu świadczenia przez JST usługi na rzecz pasażera na podstawie art. 8 ust. 2a ustawy o VAT. Organy podatkowe mogłyby zatem uznać, iż JST niejako nabywa usługę od PK, a następnie „odsprzedaje” ją na rzecz pasażera (jako, że zawiera co prawda umowę z PK we własnym imieniu, ale czyni to na rzecz osoby trzeciej, tzn. pasażera). Tym bardziej, że dochód ze świadczenia usług transportowych miałby być zwracany na rachunek danej JST, tj. jeśli pasażerowie (użytkownicy) mieliby uiszczać opłaty, to podmiot komercyjny odprowadzałby je na rachunek JST.

Odrębną kwestią jest już natomiast powiązanie przedmiotowej dotacji z usługami świadczonymi przez PK.

**Model nr 3 - powierzenie usług organizacji pożytku publicznego (OPP)**

Opierając się na opisie sprawy, uznać należy, iż podobnie jak w modelu nr 2, również i w tym modelu JST nie świadczy żadnej usługi na rzecz pasażera, a to oznacza, że otrzymane z PFRON środki finansowe nie mogą uznane za dotację, o której mowa w art. 29a ust. 1 ustawy o VAT, tj. nie będzie miała wpływu na cenę usług świadczonych przez JST, bowiem JST takich usług po prostu nie będzie świadczyć. W tej sytuacji JST nie będą zatem zobowiązane do wykazania ww. dotacji dla celów VAT.

Dla porządku wskazać należy jednak na ryzyko zakwestionowania takiego podejście przez DKIS/organy podatkowe, które mogą jednak doszukiwać się tu świadczenia przez JST usługi na rzecz pasażera na podstawie art. 8 ust. 2a ustawy o VAT.

Organy podatkowe mogłyby zatem uznać, iż JST niejako nabywa usługę od OPP, a następnie „odsprzedaje” ją na rzecz pasażera (jako, że zawiera co prawda umowę z OPP we własnym imieniu, ale czyni to na rzecz osoby trzeciej, tzn. pasażera). Tym bardziej, że dochód ze świadczenia usług transportowych miałby być zwracany na rachunek danej JST, tj. jeśli pasażerowie (użytkownicy) mieliby uiszczać opłaty, to organizacja pożytku publicznego odprowadzałaby je na rachunek JST.

Odrębną kwestią jest już natomiast powiązanie przedmiotowej dotacji z usługami świadczonymi przez OPP.

## 2. VAT od zakupu przez JST pojazdu służącego do przewozu osób o szczególnych potrzebach

Kwestia odliczenia VAT od pojazdu służącego do przewozu osób o szczególnych potrzebach zależy głównie od tego, czy świadczone przez JST usługi transportowe będą opodatkowane VAT, czy też nie (szerzej na ten temat w punkcie *4. VAT od świadczenia usług transportowych door-to-door przez JST lub spółkę komunalną*).

Generalna zasadę w zakresie prawa do odliczenia VAT zawiera art. 86 ust. 1 ustawy o VAT. Zgodnie z tym przepisem, 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.

Z kolei, w myśl art. 86 ust. 2 pkt 1 lit. a ustawy o VAT, kwotę podatku naliczonego stanowi suma kwot podatku wynikających z faktur otrzymanych przez podatnika z tytułu nabycia towarów i usług.

Ustawodawca zapewnił podatnikowi prawo do odliczenia podatku naliczonego w całości lub w części, pod warunkiem spełnienia przez niego zarówno przesłanek pozytywnych, wynikających z art. 86 ust. 1 ustawy oraz niezaistnienia przesłanek negatywnych, określonych w art. 88 ustawy. Ten ostatni przepis określa listę wyjątków, które pozbawiają podatnika prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego.

Przepisy szczególne dotyczące odliczania VAT od wydatków dotyczących pojazdów samochodowych zawarto w art. 86a ustawy o VAT.

Zgodnie z art. 86a ust. 1 pkt 1 tej ustawy, w przypadku wydatków związanych z pojazdami samochodowymi kwotę podatku naliczonego, o której mowa w art. 86 ust. 2, stanowi 50% kwoty podatku wynikającej z faktury otrzymanej przez podatnika.

Stosownie do ust. 2 tego artykułu, do wydatków związanych z pojazdami samochodowymi, o których mowa w ust. 1, zalicza się wydatki dotyczące:

1. nabycia, importu lub wytworzenia tych pojazdów oraz nabycia lub importu ich części składowych;
2. używania tych pojazdów na podstawie umowy najmu, dzierżawy, leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze, związane z tą umową, inne niż wymienione w pkt 3;
3. nabycia lub importu paliw silnikowych, oleju napędowego i gazu, wykorzystywanych do napędu tych pojazdów, usług naprawy lub konserwacji tych pojazdów oraz innych towarów i usług związanych z eksploatacją lub używaniem tych pojazdów.

Dla celów regulacji VAT, przez pojazdy samochodowe - na podstawie art. 2 pkt 34 ww. ustawy - rozumie się pojazdy samochodowe w rozumieniu przepisów o ruchu drogowym o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony.

Jak wynika jednak z art. 86a ust. 3 ustawy o VAT, przepis ust. 1 nie ma zastosowania:

1. w przypadku gdy pojazdy samochodowe są:
   1. wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika lub
   2. konstrukcyjnie przeznaczone do przewozu co najmniej 10 osób łącznie z kierowcą, jeżeli z dokumentów wydanych na podstawie przepisów o ruchu drogowym wynika takie przeznaczenie;
2. do towarów montowanych w pojazdach samochodowych i do związanych z tymi towarami usług montażu, naprawy i konserwacji, jeżeli przeznaczenie tych towarów wskazuje obiektywnie na możliwość ich wykorzystywania wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika.

Według art. 86a ust. 4 ustawy o VAT, pojazdy samochodowe są uznawane za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika, jeżeli:

1. sposób wykorzystywania tych pojazdów przez podatnika, zwłaszcza określony w ustalonych przez niego zasadach ich używania, dodatkowo potwierdzony prowadzoną przez podatnika dla tych pojazdów ewidencją przebiegu pojazdu, wyklucza ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą lub
2. konstrukcja tych pojazdów wyklucza ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą lub powoduje, że ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą jest nieistotne.

Na mocy art. 86a ust. 5 ww. ustawy, warunku prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu nie stosuje się w przypadku pojazdów samochodowych:

1. przeznaczonych wyłącznie do:
   1. odprzedaży,
   2. sprzedaży, w przypadku pojazdów wytworzonych przez podatnika,
   3. oddania w odpłatne używanie na podstawie umowy najmu, dzierżawy, leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze

- jeżeli odprzedaż, sprzedaż lub oddanie w odpłatne używanie tych pojazdów stanowi przedmiot działalności podatnika;

1. w odniesieniu do których:
   1. kwotę podatku naliczonego od wydatków z nimi związanych podatnik oblicza zgodnie z ust. 1 lub
   2. podatnikowi nie przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego od wydatków z nimi związanych.

Z kolei art. 86a ust. 6 ustawy o VAT stanowi, iż ewidencja przebiegu pojazdu jest prowadzona od dnia rozpoczęcia wykorzystywania pojazdu samochodowego wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika do dnia zakończenia wykorzystywania tego pojazdu wyłącznie do tej działalności.

W art. 86a ust. 7 ustawy o VAT wskazano na elementy, które powinna zawierać ewidencja przebiegu pojazdu, a są to:

1) numer rejestracyjny pojazdu samochodowego;

2) dzień rozpoczęcia i zakończenia prowadzenia ewidencji;

3) stan licznika przebiegu pojazdu samochodowego na dzień rozpoczęcia prowadzenia ewidencji, na koniec każdego okresu rozliczeniowego oraz na dzień zakończenia prowadzenia ewidencji;

4) wpis osoby kierującej pojazdem samochodowym dotyczący każdego wykorzystania tego pojazdu, obejmujący:

a) kolejny numer wpisu,

b) datę i cel wyjazdu,

c) opis trasy (skąd - dokąd),

d) liczbę przejechanych kilometrów,

e) imię i nazwisko osoby kierującej pojazdem

- potwierdzony przez podatnika na koniec każdego okresu rozliczeniowego w zakresie autentyczności wpisu osoby kierującej pojazdem, jeżeli nie jest ona podatnikiem;

5) liczbę przejechanych kilometrów na koniec każdego okresu rozliczeniowego oraz na dzień zakończenia prowadzenia ewidencji.

Na podstawie art. 86 ust. 12 ustawy o VAT podatnicy wykorzystujący wyłącznie do działalności gospodarczej pojazdy samochodowe, dla których są obowiązani prowadzić ewidencję przebiegu pojazdu, mają obowiązek złożyć naczelnikowi urzędu skarbowego informację o tych pojazdach w terminie 7 dni od dnia, w którym poniosą pierwszy wydatek związany z tymi pojazdami.

W związku z powyższym, **jeżeli świadczone przez JST usługi transportowe nie będą opodatkowane VAT, to wówczas JST nie będzie przysługiwało prawo do odliczenia VAT z tytułu wydatków związanych z pojazdem**, który służy (służyć ma) wyłącznie do świadczenia tych usług.

Natomiast w sytuacji, **gdy usługi transportowe świadczone przez JST będą opodatkowane VAT i wydatki dotyczyć będą pojazdu nie będącego pojazdem samochodowym w rozumieniu ustawy o VAT** *(tj. nie będzie to pojazd samochodowy w rozumieniu przepisów o ruchu drogowym o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony),* a pojazd ten będzie wykorzystywany wyłącznie do działalności gospodarczej JST (tj. do działalności transportowej), to wówczas JST będzie przysługiwało prawo do odliczenia VAT z tytułu wydatków związanych z pojazdem wykorzystywanym do świadczenia usług transportowych w wysokości 100%.

Jeśli natomiast pojazd taki nie będzie wykorzystywany wyłącznie do działalności gospodarczej JST, to JST będzie miała prawo do odliczenia VAT z zastosowaniem PW i WSP (jeśli pojazd służyłby także do czynności zwolnionych z VAT).

Z kolei, **w przypadku, gdy usługi transportowe świadczone przez JST będą opodatkowane VAT i wydatki dotyczyć będą pojazdów samochodowych w rozumieniu ustawy o VAT, wykorzystywanych wyłącznie do działalności gospodarczej JST (tj. do działalności transportowej), to JST będzie przysługiwało prawo do odliczenia VAT:**

(1.1) 100 % - jeśli dotyczy to samochodu konstrukcyjnie przeznaczonego do przewozu co najmniej 10 osób łącznie z kierowcą, jeżeli z dokumentów wydanych na podstawie przepisów o ruchu drogowym wynika takie przeznaczenie;

(1.2.) 100% - jeśli dotyczy to pojazdu innego niż określony w pkt. 1.1., ale spełnione zostaną nw. warunki:

1. sposób wykorzystywania pojazdu przez JST, zwłaszcza określony w ustalonych przez niego zasadach ich używania, dodatkowo potwierdzony prowadzoną przez JST dla tego pojazdów ewidencją przebiegu pojazdu, wyklucza ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą (JST musi zatem m.in. prowadzić ewidencję przebiegu pojazdu, o której mowa w art. 86a ust. 4 pkt 1 ustawy o VAT) oraz
2. JST złoży naczelnikowi urzędu skarbowego informację o tych pojazdach w terminie 7 dni od dnia, w którym zostaną poniesione pierwsze wydatki związane z tymi pojazdami.

(1.3.) 50% (art. 86a ust. 1 ustawy o VAT) - w przypadku, gdy dotyczy to pojazdu innego niż określony w pkt. 1.1. i nie zostanie spełniony któryś z warunków wskazanych w pkt. 1.2.

Natomiast, w przypadku, gdyby pojazd samochodowy w rozumieniu ustawy o VAT nie był wykorzystywany wyłącznie do działalności gospodarczej JST (tj. do działalności transportowej), to kwotę przysługującego odliczenia VAT ustalać należy z zastosowaniem:

- PW i WSP (jeśli pojazd służyłby także do czynności zwolnionych z VAT) - w przypadku pojazdu, o którym mowa w punkcie 1.1.;

- proporcji 50% (art. 86a ust. 1 ustawy o VAT) oraz PW i WSP (jeśli pojazd służyłby także do czynności zwolnionych z VAT) - w przypadku gdy nie zostaną spełnione warunki z punktu 1.1 i 1.2.

Sposób opodatkowania usług świadczonych przez JST został przedstawiony w punkcie *4. VAT od świadczenia usług transportowych door-to-door przez JST lub spółkę komunalną*.

## 3. VAT od leasingu przez JST pojazdu służącego do przewozu osób o szczególnych potrzebach

Kwestia odliczenia przez JST podatku naliczonego VAT od leasingu pojazdu służącego do przewozu osób o szczególnych potrzebach będzie kształtować się tak samo, jak to przedstawiono w pkt. 2 „VAT od zakupu przez JST pojazdu służącego do przewozu osób o szczególnych potrzebach”.

W tym zakresie zastosowanie znajdą bowiem również regulacje art. 86 oraz art. 86a ustawy o VAT. W szczególności bowiem – na podstawie art. 86a ust. 2 pkt 2 ustawy o VAT – do wydatków związanych z pojazdami samochodowymi, o których mowa w ust. 1, zalicza się wydatki dotyczące używania tych pojazdów na podstawie umowy leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze, związane z tą umową, inne niż wymienione w pkt 3 *(tj. inne niż wydatki na nabycie lub import paliw silnikowych, oleju napędowego i gazu, wykorzystywanych do napędu tych pojazdów, usług naprawy lub konserwacji tych pojazdów oraz innych towarów i usług związanych z eksploatacją lub używaniem tych pojazdów).*

## 4. VAT od świadczenia usług transportowych door-to-door przez JST lub spółkę komunalną

Jak wynika ze stanu faktycznego, w tym wariancie mamy do czynienia z dwoma możliwościami realizacji świadczenia usług transportowych door-to-door, tj.:

• realizacja usług własnymi siłami lub siłami własnych jednostek organizacyjnych;

• zlecenie świadczenia usługi własnej spółce.

W drugim przypadku, możliwość zlecenia świadczenia usług własnej spółce stwarza ustawa Prawo zamówień publicznych, tj. zamówienie in-house. Możliwe jest też powierzenie świadczenia usług publicznych (tj. realizacji zadania własnego - zaspokajanie potrzeb z zakresu lokalnego transportu zbiorowego) własnej spółce jako podmiotowi wewnętrznemu (w rozumieniu rozporządzenia (WE) Nr 1370/2007).

Jak wskazano już w pkt. 1 ekspertyzy, po stronie JST istnieją argumenty za uznaniem, iż świadczone przez JST usługi na rzecz pasażerów nie podlegają w ogóle opodatkowaniu VAT, w tym z uwagi na zastosowanie art. 15 ust. 6 ustawy o VAT. Jednak, jeżeli JST chciałaby przyjąć takie podejście, to powinno to zostać poprzedzone interpretacją indywidualną, bowiem istnieje duże ryzyko zakwestionowania takiego podejścia przez organy podatkowe

W przeciwnym przypadku, w razie pobierania odpłatności od pasażerów, przyjąć należałoby jednak, iż JST świadczy usługi podlegające VAT.

Niezależnie jednak od tego, kto będzie świadczył tę usługę i na czyją rzecz (o czym szerzej w dalszej części tego punktu), ustalenia wymaga zatem stawka podatkowa, według której usługi tę będą opodatkowane.

Jak już wskazano na wstępie, zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT, opodatkowaniu podatkiem VAT podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. Z kolei, na mocy art. 5a tej ustawy (wg brzmienia obowiązującego na dzień wydania niniejszej ekspertyzy) towary lub usługi będące przedmiotem czynności, o których mowa w art. 5, wymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej, są identyfikowane za pomocą tych klasyfikacji, jeżeli dla tych towarów lub usług przepisy ustawy lub przepisy wykonawcze wydane na jej podstawie powołują symbole statystyczne.

Zgodnie natomiast z art. 41 ust. 1 ww. ustawy, stawka podatku wynosi 22%, z zastrzeżeniem ust. 2-12c, art. 83, art. 119 ust. 7, art. 120 ust. 2 i 3, art. 122 i art. 129 ust. 1.

Z art. 41 ust. 13 ustawy o VAT (wg brzmienia obowiązującego na dzień wydania niniejszej ekspertyzy), wynika z kolei, iż towary i usługi będące przedmiotem czynności, o których mowa w art. 5, niewymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej podlegają opodatkowaniu stawką w wysokości 22%, z wyjątkiem tych, dla których w ustawie lub przepisach wykonawczych określono inną stawkę.

Zarówno w treści ustawy o VAT, jak i przepisach wykonawczych do tej ustawy, dla niektórych czynności przewidziano jednak obniżone stawki podatku, bądź zwolnienie od podatku.   
W szczególności, stosownie do art. 41 ust. 2 tej ustawy, dla towarów i usług, wymienionych   
w załączniku nr 3 do ustawy, stawka podatku wynosi 7%, z zastrzeżeniem ust. 12 i art. 114 ust. 1.

Jednakże, stosownie do treści art. 146aa ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy o VAT, w okresie od dnia 1 stycznia 2019 r. do końca roku następującego po roku, dla którego wartość relacji, o której mowa w art. 38a pkt 4 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, jest nie większa niż 43% oraz wartość, o której mowa w art. 112aa ust. 5 tej ustawy, jest nie mniejsza niż -6%:

1) stawka podatku, o której mowa w art. 41 ust. 1 i 13, art. 109 ust. 2 i art. 110, wynosi 23%;

2) stawka podatku, o której mowa w art. 41 ust. 2, art. 120 ust. 2 i 3 oraz tytule załącznika nr 3 do ustawy, wynosi 8%;

W załączniku nr 3 do ustawy o VAT (wg brzmienia obowiązującego na dzień wydania niniejszej ekspertyzy), stanowiącego wykaz towarów i usług opodatkowanych obecnie stawką podatku w wysokości 8% znajdują się m.in. niżej wymienione usługi:

- poz. 155: PKWiU 49.31 - Transport lądowy pasażerski, miejski i podmiejski

-poz. 157: PKWiU 49.39 - Pozostały transport lądowy pasażerski, gdzie indziej niesklasyfikowany.

Co bowiem istotne, na mocy art. 7 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 9 sierpnia 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw *(Dz.U. z 2019 r. poz. 1751 z późn. zm.)*

- przepisy art. 2 pkt 15, 20, 21 i 30, art. 5a, art. 19a ust. 5 pkt 3 lit. b i c i pkt 4 lit. b tiret drugie, art. 29a ust. 15 pkt 3, art. 41 ust. 2, 2a, 12, 12c-12f, 13 i ust. 14e pkt 3, art. 43 ust. 20, art. 83 ust. 1 pkt 1, 14 i 15, art. 113 ust. 13 pkt 1 lit. b tiret pierwsze i art. 120 ust. 1 pkt 1 lit. a-d i pkt 4 ustawy zmienianej w art. 1 oraz załączników nr 3, 10 i 12 do ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, stosuje się od dnia 1 lipca 2020 r., z zastrzeżeniem ust. 3.

- w okresie od dnia 1 listopada 2019 r. do dnia 30 czerwca 2020 r. przepisy art. 2 pkt 15, 20, 21 i 30, art. 5a, art. 19a ust. 5 pkt 3 lit. b i c i pkt 4 lit. b tiret drugie, art. 29a ust. 15 pkt 3, art. 41 ust. 2, 2a, 12, 12c, 13 i ust. 14e pkt 3, art. 43 ust. 20, art. 83 ust. 1 pkt 1, 2, 14 i 15, art. 113 ust. 13 pkt 1 lit. b tiret pierwsze i art. 120 ust. 1 pkt 1 lit. a-d i pkt 4 ustawy zmienianej w art. 1 oraz załącznika nr 2, załącznika nr 3, z wyłączeniem poz. 72-75, załącznika nr 10, z wyłączeniem poz. 32-35, oraz załącznika nr 12 do ustawy zmienianej w art. 1 stosuje się w brzmieniu dotychczasowym.

Zgodnie ze stanem faktycznym, usługa door-to-door to usługa indywidualnego transportu osoby z potrzebą wsparcia w zakresie mobilności, obejmująca pomoc w wydostaniu się z mieszkania lub innego miejsca, przejazd i pomoc w dotarciu do miejsca docelowego. Tym samym, usługa door-to-door obejmuje następujące, dające się wyodrębnić świadczenia:

- pomoc w wydostaniu się z mieszkania lub innego miejsca oraz pomoc w dotarciu do miejsca docelowego

- przejazd

Wskazać należy, iż w orzecznictwie podnosi się, że „jeżeli dwa lub więcej niż dwa świadczenia (lub czynności) dokonane przez podatnika na rzecz konsumenta, rozumianego jako konsumenta przeciętnego, są tak ściśle związane, że obiektywnie tworzą one w aspekcie gospodarczym jedną całość, której rozdzielenie miałoby sztuczny charakter, to wszystkie te świadczenia lub czynności stanowią jednolite świadczenie do celów stosowania podatku od wartości dodanej" (por. wyrok TSUE z 27.10.2005 r. w sprawie C-41/04).

Jeśli zatem usługa składa się z kilku dających się wyodrębnić świadczeń składowych, jeżeli jedno lub więcej świadczeń stanowi świadczenie główne, a inne świadczenie lub świadczenia stanowią jedno lub więcej świadczeń pomocniczych, to czynności pomocnicze dzielą los podatkowy świadczenia głównego. W szczególności dane świadczenie należy uważać za świadczenie pomocnicze w stosunku do świadczenia głównego, gdy dla klientów (tu: pasażerów) nie stanowi ono celu samego w sobie, lecz środek do korzystania na jak najlepszych warunkach z głównej usługi usługodawcy (por. m.in. wyrok TSUE z 11.06.2009 r. w sprawie C-572/07). Podobne wnioski wynikają z wyroku TSUE z 17.01.2013 r. w sprawie C-224/11.

W ramach świadczenia kompleksowego konieczne jest wskazanie świadczenia wiodącego (głównego, zasadniczego). Ono bowiem będzie wówczas rozstrzygać o sposobie opodatkowania czynności (por. m.in. wyrok NSA z 01.12.2015 r., sygn. akt I FSK 1002/14). Z kolei, za pomocnicze mogą być uznane takie usługi, które nie stanowią celu samego w sobie (por. orzeczenie TSUE z 14.06.2007 r. w sprawie C-434/05).

W usłudze door-to-door **świadczeniem głównym jest** niewątpliwie **usługa przejazdu (transportu), a usługa mająca na celu pomoc w wydostaniu się z mieszkania lub innego miejsca oraz pomoc w dotarciu do miejsca docelowego jest jedynie świadczeniem pomocniczym** (w stosunku do świadczenia głównego), które to świadczenie pomocnicze dla pasażerów nie stanowi celu samego w sobie, lecz jest środkiem do lepszego skorzystania (korzystania na jak najlepszych warunkach) z usługi głównej, tj. z usługi przewozu (transportu).

Mając na uwadze przytoczone powyżej regulacje**, w naszej ocenie, usługi transportowe door-to-door podlegają co do zasady opodatkowaniu wg stawki VAT 8%** (zasadniczo jako usługi mieszczące się w grupowaniu PKWiU 49.31).

**Ponadto, wskazać należy, iż ustawa o VAT umożliwia skorzystanie ze zwolnienia z opodatkowania** w przypadku, o którym mowa w art. 113 ust. 1 ustawy o VAT. Stanowi on, iż zwalnia się od podatku sprzedaż dokonywaną przez podatników, u których wartość sprzedaży nie przekroczyła łącznie w poprzednim roku podatkowym kwoty 200.000 zł. Do wartości sprzedaży nie wlicza się kwoty podatku.

**Tym samym, jeżeli JST nie będzie posiadała statusu czynnego podatnik VAT i spełni warunki z art. 113 ust. 1 ustawy o VAT, to może skorzystać ze zwolnienia z opodatkowania.**

Z kolei, w modelu świadczenia usług przez JST bez pobierania opłat, przy podejściu, iż dotacja nie stanowi elementu podstawy opodatkowania VAT, uznać należałoby, iż skoro usługa nie jest świadczona odpłatnie, to nie podlega ona VAT na postawie art. 5 ust. 1 pkt 1 w zw. z art. 8 ust. 1 ustawy o VAT.

W szczególności bowiem, argumentować należy, iż nie znajdzie tu zastosowania art. 8 ust. 2 pkt 2 ustawy o VAT. Zgodnie z tym przepisem, *za odpłatne świadczenie usług uznaje się również nieodpłatne świadczenie usług na cele osobiste podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia, oraz wszelkie inne nieodpłatne świadczenie usług do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika.*

Mając na uwadze status prawny JST, jak i zakres ich zadań własnych, opowiedzieć należy się zatem za tym, iż nie mamy tu do czynienia ze świadczeniem „do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika”. Przykładowo bowiem, w interpretacji DKIS z 10.05.2019 r. (0114-KDIP4.4012.162.2019.2.EK) czytamy, iż „nieodpłatne wykorzystanie nieruchomości bądź części nieruchomości odbywa się w związku z wykonywaniem przez Miasto zadań publicznych we własnym imieniu i na własną odpowiedzialność (...) nieodpłatne użyczenie nieruchomości bądź jej części nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.”

Z kolei, **w przypadku zlecenia przez JST świadczenia usług spółce komunalnej (SK), czy też powierzenia takiej spółce realizacji zadania własnego JST w zakresie transportu**, w pierwszej kolejności należałoby podnieść wątpliwości dotyczące wskazania podmiotu, który – w zależności od przyjętego wariantu – miałyby świadczyć usługi podlegające VAT, jak też beneficjenta(ów) usług(i), tj.

- czy w wariancie tym usługi podlegające VAT świadczone są tylko przez SK na rzecz pasażerów,

- czy też usługi podlegające VAT świadczone są przez SK na rzecz JST oraz przez JST na rzecz pasażerów,

- czy też jednak usługi podlegające VAT świadczone są przez SK na rzecz JST oraz przez SK na rzecz pasażerów.

W tym kontekście powołać można m.in. wyrok NSA z 20.02.2020 r. (sygn. akt I FSK 1657/17). W sprawie tej gminy powierzyły innej gminie (przejmującej) realizację ich zadań własnych w zakresie gospodarowania odpadami, a z kolei gmina przejmująca zawarła ze swoją spółką komunalną umowę wykonawczą, której przedmiotem miało być gospodarowanie tymi odpadami. NSA uznał ostatecznie, iż to gmina powierzająca winna być uznana za bezpośredniego i rzeczywistego nabywcę usług, które będzie wykonywał skarżący, skoro to ta gmina, a nie gmina przejmująca, faktycznie uczestniczy w zdarzeniu gospodarczym, dąży do nabycia usługi, uczestniczy w jej realizacji i w końcu dokonuje zań zapłaty. Uznano zatem, iż spółka komunalna nie wykonuje usługi podlegającej VAT na rzecz gminy, która bezpośrednio zleciła (powierzyła) jej określone czynności.

Przytoczyć można by także interpretację DKIS z 24.04.2020r. (0112-KDIL3.4012.48.2020.3.MŁ), w której organ uznał, iż firma przewozowa realizująca na zlecenie gminy przewóz uczniów, dokonuje świadczenia usług podlegających VAT na rzecz tejże gminy, a nie na rzecz uczniów (pasażerów). Rozstrzygnięcie to oparto głównie na tym, iż zleceniodawcą świadczonych przez firmę usług w przedmiotowej sprawie była gmina (posiadająca ustawowy obowiązek zapewnienia przewozów uczniów do placówek oświatowych), a nie np. rodzice dzieci.

Odnosząc powyższe do analizowanej sytuacji, zasadniczo uznać zatem należałoby, iż jeśli w przypadku zlecenia/powierzenia SK realizacji usługi transportowej, samą JST nie łączyłby już z pasażerem żaden stosunek zobowiązaniowy, to usługę na rzecz pasażera świadczyć będzie właśnie SK. Przy czym, jeśli SK będzie pobierała odpłatność od pasażera, to:

- jeżeli SK nie będzie zarejestrowana jako czynny podatnik VAT i spełni warunki z art. 113 ust. 1 ustawy o VAT, to może skorzystać ze zwolnienia z opodatkowania,

- w przeciwnym wypadku usługa taka będzie opodatkowana wg stawki 8%,

Z kolei, w przypadku braku odpłatności ze strony pasażera, SK nie świadczyłaby usługi podlegającej VAT na jego rzecz.

W powyższym zakresie za element stanu faktycznego/prawnego przyjęto, iż spółkę komunalną należy traktować jako jednostkę odrębną od gminy, posiadającą osobowość prawną. Niezależnie od powyższego, można by także powołać orzeczenia wskazujące na to, że spółkę komunalną (przy spełnieniu określonych warunków) można uznać za "organ władzy publicznej", który także (podobnie jak sama JST) może korzystać z wyłączenia z grona podatników na podstawie art. 15 ust. 6 ustawy o VAT (por. m.in. wyrok NSA z 16.07.2019 r., sygn. akt I FSK 587/17), jeśli działa w zakresie zadań organu władzy publicznej i czyni to we właściwym dla niego reżimie. W naszej ocenie, w analizowanej sytuacji, należałoby jednak wykluczyć możliwość stosowania tej regulacji do spółki komunalnej, tj. nie mogłaby ona powoływać się na to, iż w zakresie działalności transportowej nie działa jako podatnik VAT z uwagi na wyłączenie zawarte w ww. regulacji.

Przy czym, rozstrzygnięcie w danej sytuacji co do wskazania podmiotów świadczących usługi podlegające VAT, zależeć będzie jednak od sposobu zorganizowania przez JST działalności transportowej i ukształtowania wzajemnych stosunków pomiędzy JST a SK, jak i pasażerem, w tym od tego, kto będzie uzyskiwał wpływy ze sprzedaży biletów / poboru opłat za przejazd.

Analizując istniejące obecnie sposoby zorganizowania transportu zbiorowego w JST, jak też orzeczenia oraz interpretacje wskazujące na ich ujęcie dla celów VAT, zauważyć należy, iż w przypadku powierzenia spółce komunalnej przez JST zadania własnego w zakresie transportu zbiorowego i:

- wypłaty z tego tytułu na rzecz SK **rekompensaty** przyznawanej w oparciu o rozporządzenie 1370/2007 (tj. *„każda korzyść, zwłaszcza finansowa, przyznana bezpośrednio lub pośrednio przez właściwy organ z funduszy publicznych w okresie realizacji zobowiązania z tytułu świadczenia usług publicznych lub powiązana z tym okresem”*),

- przy założeniu, iż wpływy ze sprzedaży biletów uzyskuje SK,

w orzecznictwie przyjmuje się, iż usługę transportową na rzecz pasażera świadczy tylko SK (i SK nie świadczy w tym przypadku żadnej usługi na rzecz JST), a otrzymana od JST rekompensata nie stanowi elementu podstawy opodatkowania VAT (usługi świadczonej na rzecz pasażera).

Na takie podejście wskazują m.in. orzeczenia NSA, w tym wyrok z 07.11.2018 r. (sygn. akt I FSK 1692/16), w którym czytamy, iż:

*- „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, ze 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 (…) Rekompensaty te nie mają bowiem bezpośredniego wpływu na ceny za usługi świadczone przez tych operatorów.”;*

*- „Natomiast w przypadku, gdy gmina na podstawie aktu prawa miejscowego podejmie decyzję o wprowadzeniu bezpłatnych usług komunikacyjnych na swoim terenie, wówczas rekompensata będzie pokrywała w całości wydatki związane z działalnością spółki komunalnej w tym zakresie. Natomiast do nieodpłatnego świadczenie usług nie będzie miała zastosowania u.p.t.u. Zgodnie bowiem z art. 5 ust. 1 pkt 1 u.p.t.u. opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlega odpłatne świadczenie usług na terenie kraju. W takim przypadku zastosowanie art. 29a ust. 1 u.p.t.u w sposób oczywisty nie będzie miało miejsca gdyż usługodawca nie otrzyma zapłaty za świadczoną usługę. Za taką zapłatę nie można bowiem, o czym była wyżej mowa, uznać przyznanej na podstawie przepisów u.p.t.z. rekompensaty.”.*

Podobnie NSA orzekł w wyroku z 30.01.2019 r. sygn. akt I FSK 1673/16.

W zakresie opodatkowania dofinansowania usług przewozowych, świadczonych przez różnego rodzaju podmioty w ramach zadań własnych jednostek samorządu terytorialnego powołać można ponadto wyrok NSA z 27.08.2019 r. (sygn. akt. I FSK 1072/17) dotyczący gminy, której inne gminy powierzyły na podstawie porozumienia organizację transportu publicznego, w zamian za co przekazywały jej dotacje (środki). Uznano w nim, iż:

*- „Jeżeli dofinansowanie związane jest z kosztami funkcjonowania skarżącego w zakresie, w jakim na podstawie porozumienia organizuje on publiczny transport zbiorowy na terenie gminy ościennej, a nie jest ono przeznaczone na sfinansowanie części ustalonej ceny usługi przewozowej, to w rezultacie nie powinno być uwzględniane w podstawie opodatkowania, zgodnie z art. 29 ust. 1 u.p.t.u.”.*

*- „Nieuprawnione jest więc twierdzenie WSA, że "W niniejszej sprawie, wpływ na cenę świadczonych usług w komunikacji miejskiej jest oczywisty: ostateczny odbiorca (pasażer komunikacji miejskiej) płaci za usługę częściowo właśnie ze względu na pokrycie jej dofinansowaniem".*

*- „Możliwość pokrycia części kosztów usług przewozowych poprzez dofinansowanie może pozwalać jednostce samorządowej na generalne ustalenie ceny biletów na niższym poziomie. Jednakże z punktu widzenia Skarżącego, jako podatnika świadczącego te usługi na rzecz obywateli po narzuconej mu cenie, dofinansowanie w żaden sposób na cenę tę nie wpływa - ta bowiem zawsze określana jest przez Radę Miasta O. Z tego punktu widzenia to raczej ustalona cena biletów wpływa na wysokość dofinansowania, jako że wraz w wysokością kosztów ponoszonych przez Skarżącego wyznacza poziom tego dofinansowania.”*

Jednak jeżeli JST/spółka komunalna zdecydowałaby się na takie podejście, to powinno to zostać poprzedzone otrzymaniem interpretacji indywidualnej, bowiem istnieje ryzyko zakwestionowania takiego sposobu rozliczenia.

Wskazać należy bowiem, iż ostatnio linia interpretacyjna DKIS jest w tym zakresie niekorzystna. Przykładowo, w interpretacji DKIS z 30.04.2019 r., 0111-KDIB3-1.4012.63.2019.2.RSZ, wskazano, iż: *„z ekonomicznego punktu widzenia Wnioskodawca nie byłby w stanie świadczyć usług transportu miejskiego w narzucanych mu cenach, gdyby nie otrzymywana rekompensata. Otrzymywana kwota rekompensaty ma zatem bezpośredni wpływ na cenę usług świadczonych przez Wnioskodawcę i na podstawie art. 29a ust. 1 ustawy, stanowi podstawę opodatkowania podatkiem VAT. Zapłatą za świadczone przez Wnioskodawcę usługi jest bowiem nie tylko zapłata za bilety ale również otrzymywana rekompensata, stanowiąca dopłatę do ceny usług świadczonych przez Wnioskodawcę.”*

Podobnie m.in. w interpretacjach z:

- 04.06.2019 r., 0114-KDIP4.4012.229.2019.1.RK: *„Otrzymywana kwota rekompensaty ma zatem bezpośredni wpływ na cenę usług świadczonych przez Wnioskodawcę, gdyż dzięki rekompensacie Wnioskodawca świadczy nieodpłatnie usługi przewozu osób.”;*

- 13.03.2020 r., 0111-KDIB3-2.4012.9.2020.1.SR: *„wartość rekompensaty, którą Spółka otrzymuje/będzie otrzymywać od Gminy z tytułu wykonywania zadań własnych Gminy w zakresie publicznego transportu zbiorowego stanowi/będzie stanowić podstawę opodatkowania w rozumieniu art. 29a ust. 1 ustawy o VAT (…) Zapłatą za świadczone przez Wnioskodawcę usługi jest bowiem nie tylko wnoszona przez pasażera zapłata za bilety, ale również otrzymywana od Gminy rekompensata...”;*

- 21.11.2019 r., 0112-KDIL2-3.4012.567.2019.1.EW.

Z kolei, **w interpretacji z 25.02.2020 r.** (0112-KDIL3.4012.102.2019.2.WB) **uznano, iż spółka otrzymująca taką rekompensatę świadczy usługę na rzecz gminy powierzającej jej zadanie własne w zakresie transportu zbiorowego**. Rekompensata nie miałaby zatem powiększać podstawy opodatkowania usług świadczonych na rzecz pasażerów (jako dotacja, o której mowa w art. 29a ust. 1 ustawy o VAT), ale stanowiłaby zatem wynagrodzenie (podstawę opodatkowania) z tytułu usługi świadczonej na rzecz gminy. Czytamy tam bowiem, że *„mamy do czynienia z sytuacją w której Gmina powierza Spółce prawa handlowego świadczenie usług w zakresie lokalnego transportu zbiorowego, za co Spółka otrzymuje od gminy stosowną rekompensatę (zgodnie z Rozporządzeniem (WE) Nr 1370/2007 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 23 października 2007 r.). W takiej sytuacji mamy zatem do czynienia z istnieniem dwustronnego stosunku zobowiązaniowego, zakładającego istnienie podmiotu zlecającego wykonanie usługi, będącego jednocześnie odbiorcą usługi (Gmina), jak również podmiotu wykonującego zlecenie - świadczącego usługę przewozu pasażerów komunikacją miejską (podmiot gospodarczy posiadający odrębność prawno-podatkową od gminy) - w analizowanym przypadku Spółka. (...) Gmina, jako podmiot zobowiązany na podstawie ww. przepisów do zapewnienia lokalnego transportu zbiorowego, jest de facto stroną na rzecz której Spółka świadczy usługi lokalnego transportu zbiorowego w zamian za wynagrodzenie w postaci rekompensat. Przy czym to, że zadania własne Gminy z zakresu lokalnego transportu zbiorowego nakładane są na Spółkę w trybie władczym na podstawie uchwały Rady Miejskiej nie ma znaczenia dla uznania, iż pomiędzy Gminą a Spółką dochodzi do wykonywania czynności opodatkowanych podatkiem od towarów i usług albowiem stosownie do art. 5 ust. 1 pkt 1 w zw. z art. 8 ust. 1 pkt 3 ustawy, opodatkowaniu podlega także świadczenie usług zgodnie z nakazem organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w jego imieniu lub nakazem wynikającym z mocy prawa”.*

Mając zatem na uwadze bieżącą linię interpretacyjną DKIS, **istnieje duże ryzyko zakwestionowania przedstawionego powyżej podejścia co do opodatkowania VAT usług świadczonych przez JST (SK) i z tego też względu – w naszej ocenie – JST, która przyjęłaby ww. podejście, powinna potwierdzić to interpretacją DKIS.**

**W przeciwnym wypadku, należałoby przyjąć, iż JST (SK) świadczy usługę podlegającą VAT także w przypadku braku odpłatności ze strony pasażera.**

Mając na uwadze przywołane w niniejszej ekspertyzie interpretacje DKIS, uważamy, iż **w ramach tej interpretacji potwierdzić należy także i to, czy w ww. modelu przy zleceniu/powierzeniu usług, SK nie świadczy jednak usług na rzecz JST.**

**W szczególności bowiem, powyższe podejście co do braku opodatkowania VAT przypadku nieodpłatnego świadczenia usługi przez JST opiera się na założeniu, iż otrzymana dotacja nie stanowi swoistej „odpłatności” za tę usługę.**

Ponadto, wskazać należy na różne sposoby organizacji transportu publicznego w poszczególnych JST. Wskazane powyżej rozliczenie opiera się na założeniu, iż JST zleca/powierza prowadzenie tego zadania w zamian za rekompensatę. Spotykana jest jednak i taka organizacja transportu publicznego, gdzie JST powierza SK realizację transportu zbiorowego, ale:

- JST (jej jednostka organizacyjna) sprzedaje bilety i wykazuje z tego tytułu VAT (8%),

- SK otrzymuje od JST rekompensatę i wystawia na JST fakturą (z 8% VAT),

- JST odlicza VAT z faktury wystawionej przez SK.

Potwierdzenie prawidłowości takiego ujęcia można odnaleźć m.in. w interpretacji DKIS z 30.01.2020 r., 0114-KDIP4-2.4012.44.2019.1.MC (*„Rekompensata otrzymana przez Wnioskodawcę z tytułu świadczonych usług komunikacji miejskiej stanowi zatem podstawę opodatkowania w rozumieniu art. 29a ust. 1 ustawy (…) stanowi zapłatę za usługę komunikacji miejskiej świadczoną na rzecz Miasta”*) oraz z 20.09.2017r., 0112-KDIL1-1.4012.284.2017.1.SJ.

Co także istotne w ww. kontekście, w wyroku z 22.02.2018 r. (C-182/17), TSUE wskazał, iż zasadniczo działalność polegająca na wykonywaniu przez spółkę niektórych zadań publicznych gminy zgodnie z umową zawartą między tą spółką a gminą stanowi odpłatne świadczenie usług, podlegające opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej. Mając na uwadze powyższe, nie sposób zatem wykluczyć uznania, iż także w przypadku zaangażowania SK, usługi na rzecz pasażera świadczy jednak JST.

Nie można także wykluczyć ryzyka, iż środki przekazywane przez JST do SK (w ramach „wynagrodzenia”/rekompensaty za zlecone/powierzone usługi) stanowią:

- wynagrodzenie za usługę opodatkowaną VAT świadczoną przez SK na rzecz JST,

- element podstawy opodatkowania (dotację, o której mowa w art. 29a ust. 1 ustawy o VAT) usługi świadczonej przez SK na rzecz pasażerów.

Mając natomiast na uwadze przepisy powołane już w pkt. 2 niniejszej ekspertyzy w zakresie **prawa do odliczenia VAT** (art. 86 ust. 1 ustawy o VAT), uznać zatem należy, iż nawet w przypadku gdyby powierzenie/zlecenie usługi SK potraktowane zostałoby jako odpłatne świadczenie usługi (opodatkowane VAT) przez SK na rzecz JST, to JST nie będzie miała prawa do odliczenia VAT, jeśli nabyte usługi nie będą miały związku z wykonywanymi przez JST czynnościami opodatkowanymi VAT (w tym, sama nie będzie świadczyć usługi transportowej na rzecz pasażerów na zasadzie art. 8 ust. 2a ustawy o VAT).

## 5. VAT od świadczenia usług transportowych door-to-door przez podmiot, któremu JST powierzył wykonanie usługi (firma lub organizacja pozarządowa)

Jak wskazano w pkt. II, w tym zakresie analizie podlega kwestia ewentualnego odliczenia VAT od usług transportowych świadczonych przez firmę lub organizację pozarządową na rzecz JST.

Niezależnie od, podniesionych w pkt. 1 i 4 ekspertyzy, wątpliwości dotyczących wskazania podmiotów, które – w zależności od przyjętego modelu – miałyby świadczyć usługi podlegające VAT, w tym miejscu, z uwagi na sposób postawienia problemu, za punkt wyjścia przyjąć należałoby jednak, iż PK/OPP będzie świadczyć usługi na rzecz JST.

Jeśli chodzi o sytuację, w której JST zleca PK świadczenie usług transportowych, to jak wskazano już w pkt. 4 ekspertyzy *(„VAT od świadczenia usług transportowych door-to-door przez JST lub spółkę komunalną”),* co do zasady, stawka VAT w przypadku świadczenia usług transportowych door-to-door przez podmiot, któremu JST zlecił wykonanie usługi wynosi 8%.

Z kolei, zwolnienie z opodatkowania będzie możliwe, jeśli PK nie będzie zarejestrowany jako czynny podatnik VAT i spełni warunek, o którym mowa w art. 113 ust. 1 ustawy o VAT *(który stanowi, iż zwalnia się od podatku sprzedaż dokonywaną przez podatników, u których wartość sprzedaży nie przekroczyła łącznie w poprzednim roku podatkowym kwoty 200.000 zł).*

W tym przypadku JST nabyłaby zatem usługę zwolnioną od podatku VAT.

Przy czym, nie można tu wykluczyć takiego ukształtowania wzajemnych stosunków, w ramach których JST sama nie będzie nabywać żadnych usług od PK, ale będzie jedynie dopłacać do usługi transportowej świadczonej przez PK na rzecz pasażerów. W takim przypadku uznać należałoby, iż nie dochodzi do świadczenia usługi pomiędzy PK i JST, a środki przekazywane przez JST do PK powinny (co najwyżej) powiększać podstawę opodatkowania VAT usług świadczonych przez PK na rzecz pasażerów (por. pkt. 1 niniejszej ekspertyzy).

Nie można także wykluczyć ryzyka uznania, iż także i w tym modelu JST świadczy usługi na rzecz pasażera na podstawie art. 8 ust. 2a ustawy o VAT (por. pkt 1 ekspertyzy). Organy podatkowe mogłyby zatem uznać, iż JST niejako nabywa usługę od PK, a następnie „odsprzedaje” ją na rzecz pasażera (jako, że zawiera co prawda umowę z PK we własnym imieniu, ale czyni to na rzecz osoby trzeciej, tzn. pasażera). Tym bardziej, że z dodatkowych informacji od PFRON wynikałoby, iż dochód ze świadczenia usług transportowych miałby być zwracany na rachunek danej JST, tj. jeśli pasażerowie (użytkownicy) mieliby uiszczać opłaty, to podmiot komercyjny/organizacja pożytku publicznego odprowadzaliby je na rachunek JST.

Z kolei, w przypadku powierzenia świadczenia usług OPP należałoby jednak argumentować, iż otrzymane od JST środki finansowe na realizację powierzonego OPP zadania nie stanowią wynagrodzenia za usługi opodatkowane VAT świadczone przez OPP na rzecz JST. Wskazać należy bowiem na specyficzny sposób nawiązania w tym zakresie relacji pomiędzy OPP i JST.

Zgodnie z art. 11 ust. 1 pkt 2 UPP, organy administracji publicznej powierzają w sferze zadań publicznych, o której mowa w art. 4, realizację zadań publicznych organizacjom pozarządowym oraz podmiotom wymienionym w art. 3 ust. 3, prowadzącym działalność statutową w danej dziedzinie.

W myśl ust. 2 powołanego artykułu, wspieranie oraz powierzanie, o których mowa w ust. 1, odbywają się po przeprowadzeniu otwartego konkursu ofert albo w trybach określonych w art. 11a-11c lub art. 19a.

Z kolei, w myśl art. 4 ust. 1 tej ustawy, *„sfera zadań publicznych, o której mowa w art. 3 ust. 1, obejmuje zadania w zakresie:*

*(…) 1) pomocy społecznej, w tym pomocy rodzinom i osobom w trudnej sytuacji życiowej oraz wyrównywania szans tych rodzin i osób;*

*2) działalności na rzecz integracji i reintegracji zawodowej i społecznej osób zagrożonych wykluczeniem społecznym;*

*(…) 7) działalności na rzecz osób niepełnosprawnych (...)”.*

Na podstawie art. 16 ust. 1 tej ustawy, **organizacje pozarządowe lub podmioty wymienione w art. 3 ust. 3, przyjmując zlecenie realizacji zadania publicznego** w trybach, o których mowa w art. 11 ust. 2, **zobowiązują się do wykonania zadania publicznego w zakresie i na zasadach określonych w umowie** odpowiednio o wsparcie realizacji zadania publicznego lub   
**o powierzenie realizacji zadania publicznego**, sporządzonej z uwzględnieniem art. 151 ust. 2 i art. 221 ust. 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych oraz przepisów niniejszej ustawy, **a organ administracji publicznej zobowiązuje się do przekazania dotacji na realizację zadania.** Możnaby zatem argumentować, iż OPP wykonuje w tym zakresie zadanie własne JST i nie dochodzi w tym przypadku do wymiany świadczeń wzajemnych pomiędzy JST i OPP, a tym samym OPP nie świadczy usługi opodatkowanej VAT na rzecz JST.

Mając jednak na uwadze bieżącą linię interpretacyjną DKIS (w zakresie ujęcia dla celów VAT powierzenia zadań własnych JST, co zaprezentowano w pkt. 4 powyżej), wskazać należy na ryzyko podatkowe w tym zakresie (tj. ryzyko uznania, iż w tym przypadku OPP świadczy jednak usługi na rzecz JST).

Wnioski zaprezentowane powyżej są niezależne od pobierania odpłatności od pasażerów, tzn. niezależne od tego, czy beneficjent ostateczny (pasażer) będzie ponosić odpłatność, czy też nie będzie ponosił odpłatności.

Jeśli chodzi natomiast o **prawo do odliczenia VAT po stronie JST**, to - mając na uwadze przepisy powołane już w pkt. 2 niniejszej ekspertyzy w zakresie prawa do odliczenia VAT (art. 86 ust. 1 ustawy o VAT) - uznać należy, iż w przypadku gdyby powierzenie/zlecenie usługi OPP/PK potraktowane zostałoby jako odpłatne świadczenie usługi (opodatkowane VAT) przez OPP/PK na rzecz JST, to JST nie będzie miała prawa do odliczenia VAT, jeśli nabyte usługi nie będą miały związku z wykonywanymi przez JST czynnościami opodatkowanymi VAT (w tym, sama nie będzie świadczyć usługi transportowej na rzecz pasażerów na zasadzie art. 8 ust. 2a ustawy o VAT).

## 6. Rozliczenie przejazdu - dokumentacja

Ustalając, na podstawie jakich dokumentów powinno nastąpić rozliczenie przejazdu (usługi door-to-door) na rzecz użytkownika – beneficjenta ostatecznego, zauważyć należy, iż użytkownikiem tym będzie osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej (tj. osoba ta nie będzie nabywała tej usługi jako osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą).

Zgodnie natomiast z art. 111 ust. 1 ustawy o VAT, podatnicy dokonujący sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych są obowiązani prowadzić ewidencję sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących.

W myśl ust. 3a pkt 1 powołanego artykułu, podatnicy prowadzący ewidencję sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących są obowiązani dokonywać wydruku paragonu fiskalnego lub faktury z każdej sprzedaży oraz wydawać wydrukowany dokument nabywcy.

Stosownie do § 3 ust. 1 Rozporządzenia MF ws. kas rejestrujących, podatnicy prowadzą ewidencję każdej czynności sprzedaży, w tym sprzedaży zwolnionej od podatku, przy użyciu kas, które zostały nabyte w okresie obowiązywania potwierdzenia, że kasa spełnia funkcje wymienione odpowiednio w art. 111 ust. 6a lub w art. 145a ust. 2 ustawy oraz wymagania techniczne (kryteria i warunki techniczne) dla kas, wyłącznie w trybie fiskalnym pracy tej kasy, po dokonaniu jej fiskalizacji.

Zgodnie natomiast z § 6 ust. 1 pkt 1 i 2 tego rozporządzenia, podatnicy, prowadząc ewidencję:

1) wystawiają i wydają nabywcy, bez jego żądania, paragon fiskalny podczas dokonywania sprzedaży, nie później niż z chwilą przyjęcia należności, bez względu na formę płatności, z zastrzeżeniem § 12;

2) w przypadku otrzymania przed dokonaniem sprzedaży całości albo części należności (zapłaty):

a) w gotówce - wystawiają i wydają nabywcy, bez jego żądania, paragon fiskalny z chwilą jej otrzymania,

b) za pośrednictwem poczty, banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej, odpowiednio na rachunek bankowy podatnika lub na rachunek podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem - wystawiają i wydają nabywcy, bez jego żądania, paragon fiskalny niezwłocznie po jej uznaniu na rachunku podatnika, nie później niż z końcem miesiąca, w którym została uznana na rachunku podatnika, a jeżeli przed końcem tego miesiąca dokonano sprzedaży, nie później niż z chwilą jej dokonania.

**Zasadniczo zatem w przypadku uznania, iż usługa świadczona przez JST** **podlega opodatkowaniu VAT, rozliczenie przejazdu (usługi door-to-door na rzecz użytkownika – beneficjenta ostatecznego) powinno nastąpić na podstawie paragonu fiskalnego.**

Uznać należałoby bowiem, iż w tym przypadku nie można by zastosować zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących.

Zgodnie bowiem z § 4 ust. 1 pkt 2 lit. a Rozporządzenia MF z 28.12.2018, zwolnień z obowiązku ewidencjonowania, o których mowa w § 2 i § 3, nie stosuje się w przypadku świadczenia usług przewozów pasażerskich w samochodowej komunikacji, z wyłączeniem przewozów wymienionych w poz. 15 i 16 załącznika do rozporządzenia.

We wskazanych pozycjach załącznika mowa natomiast wyłącznie o przewozach miejskich rozkładowych pasażerskich, innych niż kolejowe, za które są pobierane ceny ustalone przez gminę (Radę m.st. Warszawy) lub związek komunalny.

Jak natomiast rozumiemy, usługi transportu door-to-door świadczone przez JST nie należą do kategorii przewozów rozkładowych.

Ponadto, zgodnie z § 4 ust. 1 pkt 2 lit. b powołanego rozporządzenia, zwolnień z obowiązku ewidencjonowania, o których mowa w § 2 i § 3, nie stosuje się także w przypadku przewozu osób oraz ich bagażu podręcznego taksówkami.

Przy czym, należy wskazać także na **ewentualną konieczność wystawienia faktury VAT.** Zgodnie bowiem z art. 106b ust. 3 ustawy o VAT, **na żądanie nabywcy towaru lub usługi podatnik jest obowiązany wystawić fakturę** dokumentującą:

1) czynności, o których mowa w ust. 1 pkt 1, z wyjątkiem czynności, o których mowa w art. 19a ust. 5 pkt 4, oraz otrzymanie całości lub części zapłaty przed wykonaniem tych czynności, z wyjątkiem przypadku, gdy zapłata dotyczy wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów - jeżeli obowiązek wystawienia faktury nie wynika z ust. 1,

2) sprzedaż zwolnioną, o której mowa w ust. 2, z zastrzeżeniem art. 117 pkt 1 i art. 118

- **jeżeli żądanie jej wystawienia zostało zgłoszone w terminie 3 miesięcy, licząc od końca miesiąca,** **w którym** dostarczono towar lub **wykonano usługę bądź otrzymano całość lub część zapłaty.**

Z kolei, w przypadku uznania, iż usługa świadczona przez JST jest poza VAT, rozliczenie (udokumentowanie) przejazdu powinno nastąpić na podstawie innego dokumentu (niż paragon fiskalny oraz faktura), np. rachunku. Wskazać należy bowiem, iż zgodnie z art. 87 § 1 Ordynacji podatkowej, jeżeli z odrębnych przepisów nie wynika obowiązek wystawienia faktury, podatnicy prowadzący działalność gospodarczą są obowiązani, na żądanie kupującego lub usługobiorcy, wystawić rachunek potwierdzający dokonanie sprzedaży lub wykonanie usługi.

## 7. Ewidencja przebiegu pojazdu

Ustalenie, czy JST zobowiązane będą do prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu, w przypadku jego zakupu lub leasingu ze środków grantu zależeć będzie m.in. od rodzaju pojazdu oraz tego, czy usługi door-to-door świadczone przez JST będą opodatkowane VAT (por. pkt. 4 ekspertyzy).

Mając na uwadze regulacje przytoczone w pkt. 2 niniejszej ekspertyzy, uznać należy, iż ewidencji tej nie trzeba będzie prowadzić w przypadku, gdy zakup lub leasing będzie dotyczyć:

- pojazdu innego niż pojazd samochodowy w rozumieniu ustawy o VAT *(tj. innego niż pojazd samochodowy w rozumieniu przepisów o ruchu drogowym o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 ton*y),

- pojazdu samochodowego, w przypadku którego JST nie przysługuje prawo do odliczenia VAT od wydatków z nimi związanych. Z taką sytuacją mamy do czynienia zasadniczo, gdy usługi door-to-door świadczone przez JST nie będą opodatkowane VAT,

- pojazdu samochodowego konstrukcyjnie przeznaczonego do przewozu co najmniej 10 osób łącznie z kierowcą, jeżeli z dokumentów wydanych na podstawie przepisów o ruchu drogowym wynika takie przeznaczenie.

Ponadto, obowiązek prowadzenia ewidencji nie dotyczy pojazdów samochodowych (w rozumieniu ustawy o VAT), w przypadku których JST przysługuje prawo do odliczenia 50% kwoty VAT od wydatków z nimi związanych. Z taką sytuacją mamy do czynienia zasadniczo, gdy usługi door-to-door świadczone przez JST będą opodatkowane VAT, ale JST nie zapewni (w sposób określony w art. 86a ust. 4 pkt 1 ustawy o VAT), iż pojazdy te będą mogły być uznane za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej.

Natomiast, jeśli usługi door-to-door świadczone przez JST będą opodatkowane VAT, a JST chcę zapewnić sobie odliczenie 100% VAT od zakupu lub leasingu pojazdu samochodowego w rozumieniu ustawy o VAT (innego niż pojazd samochodowy konstrukcyjnie przeznaczony do przewozu co najmniej 10 osób łącznie z kierowcą, jeżeli z dokumentów wydanych na podstawie przepisów o ruchu drogowym wynika takie przeznaczenie), to trzeba będzie prowadzić ewidencję przebiegu pojazdu.

Rozporządzenie MF z 28.05.2014, określające przypadki, w których nie stosuje się warunku prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu, odwołuje się jedynie do pojazdów samochodowych będących pojazdami specjalnymi o przeznaczeniu:

1) pomoc drogowa, mających nadwozie konstrukcyjnie przeznaczone do przewozu uszkodzonych pojazdów,

2) pogrzebowy, innych niż określone w § 2 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 marca 2014 r. w sprawie pojazdów samochodowych uznawanych za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika (Dz. U. poz. 407), jeżeli przedmiotem działalności gospodarczej podatnika wykorzystującego te pojazdy są usługi pogrzebowe,

3) bankowóz - wyłącznie typu A i B, innych niż określone w § 2 pkt 2 rozporządzenia, o którym mowa w pkt 2, jeżeli przedmiotem działalności gospodarczej podatnika wykorzystującego te pojazdy jest transport wartości pieniężnych

- jeżeli z dokumentów wydanych zgodnie z przepisami o ruchu drogowym wynika, że dany pojazd jest pojazdem specjalnym, i jeżeli spełnione są warunki zawarte w odrębnych przepisach, określone dla tych przeznaczeń.

Wobec powyższego, wyłączenia przewidziane w tym rozporządzeniu nie będą miały zastosowania w analizowanej sytuacji.

## 8. Weryfikacja kwalifikowalności podatku VAT

**8.1. Sposób weryfikacji przez PFRON kwalifikowalności podatku VAT w ramach rozliczania grantów przy zakupie pojazdów, ujęcia ich w środki trwałe oraz leasingu**

Na wstępie, wskazać należy, iż zgodnie z podrozdziałem 6.19. (pkt 6) Wytycznych w zakresie kwalifikowalności wydatków w ramach Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego oraz Funduszu Spójności na lata 2014-2020 (Warszawa, 22 sierpnia 2019 r.), dalej - *„Wytyczne ws. kwalifikowalności”*, **do wnioskodawcy mają zastosowanie warunki i procedury określone w podrozdziale 6.13**

Zgodnie natomiast z podrozdziałem 6.13. ww. wytycznych:

1) Podatki i inne opłaty, w szczególności **podatek VAT, mogą być uznane za wydatki kwalifikowalne tylko wtedy, gdy brak jest prawnej możliwości ich odzyskania na mocy prawodawstwa krajowego.**

2) Warunek określony w pkt 1 **oznacza, iż zapłacony podatek VAT może być uznany za wydatek kwalifikowalny wyłącznie wówczas, gdy beneficjentowi ani żadnemu innemu podmiotowi zaangażowanemu w projekt lub wykorzystującemu do działalności opodatkowanej produkty będące efektem realizacji projektu, zarówno w fazie realizacyjnej jak i operacyjnej, zgodnie z obowiązującym prawodawstwem krajowym, nie przysługuje prawo (tzn. brak jest prawnych możliwości) do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego lub ubiegania się o zwrot VAT**. Posiadanie wyżej wymienionego prawa (potencjalnej prawnej możliwości) wyklucza uznanie wydatku za kwalifikowalny, nawet jeśli faktycznie zwrot nie nastąpił, np. ze względu na nie podjęcie przez podmiot czynności zmierzających do realizacji tego prawa.

3) Za posiadanie prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, o którym mowa w pkt 2, nie uznaje się możliwości określonej w art. 113 ustawy o VAT.

4) W SZOOP, umowie o dofinansowanie projektu, regulaminie konkursu lub dokumentacji dotyczącej projektu pozakonkursowego, IZ PO może wyłączyć możliwość kwalifikowania VAT w odniesieniu do określonych obszarów danego PO, w szczególności osi priorytetowych, działań, rodzajów projektów, typów beneficjentów, a nawet w odniesieniu do poszczególnych projektów.

5) IZ może podjąć decyzję, zgodnie z którą VAT będzie kwalifikowalny jedynie dla części projektu. W takiej sytuacji beneficjent jest zobowiązany zapewnić przejrzysty system rozliczania projektu, tak aby nie było wątpliwości w jakiej części oraz w jakim zakresie VAT może być uznany za kwalifikowalny.

6) Biorąc pod uwagę, iż **prawo do obniżenia VAT należnego o VAT naliczony może powstać zarówno w okresie realizacji projektu, jak i po jego zakończeniu, właściwa instytucja będąca stroną umowy zapewnia, aby beneficjenci, którzy zaliczą VAT do wydatków kwalifikowalnych, zobowiązali się dołączyć do wniosku o dofinansowanie projektu „Oświadczenie o kwalifikowalności VAT”,** którego wzór opracowuje IZ PO. Oświadczenie składa się z dwóch integralnych części. W ramach pierwszej części beneficjent oświadcza, iż w chwili składania wniosku o dofinansowanie projektu nie może odzyskać w żaden sposób poniesionego kosztu VAT, którego wysokość została określona w odpowiednim punkcie wniosku o dofinansowanie projektu (fakt ten decyduje o kwalifikowalności VAT). Natomiast w części drugiej beneficjent zobowiązuje się do zwrotu zrefundowanej ze środków unijnych części VAT, jeżeli zaistnieją przesłanki umożliwiające odzyskanie tego podatku. „Oświadczenie o kwalifikowalności VAT” podpisane przez beneficjenta powinno stanowić załącznik do zawieranej z beneficjentem umowy o dofinansowanie projektu.

7) IZ PO zapewnia, aby podpisanie umowy o dofinansowanie projektu z beneficjentem, który zaliczył VAT do wydatków kwalifikowalnych, było uwarunkowane podpisaniem oświadczenia, o którym mowa w pkt 6.

8) W przypadku instrumentów finansowych zastosowanie ma sekcja 6.18.1 pkt 6.

Mając powyższe na uwadze, **w naszej ocenie, w ramach rozliczania grantów PFRON powinien weryfikować kwalifikowalność podatku VAT poprzez składane przez wnioskodawców oświadczenia o kwalifikowalności VAT, które w szczególności wskazywałoby na zasady rozliczenia VAT obowiązujące w danej jednostce.**

Jeżeli wnioskodawca wskazał podatek VAT jako wydatek kwalifikowalny, powinien on podać w ww. oświadczeniu szczegółowe uzasadnienie zawierające m.in. podstawę prawną wskazującą na brak możliwości obniżenia podatku VAT należnego o podatek VAT naliczony, zarówno na dzień sporządzania wniosku, jak również mając na uwadze planowany sposób wykorzystania w przyszłości majątku nabytego (lub wziętego w leasing) w związku z realizacją projektu.

Już bowiem na tym etapie wnioskodawca powinien być pewien, czy będzie mu przysługiwać prawo do odliczenia VAT, w tym powinien przewidzieć, czy w przyszłości (nie) dokona czynności opodatkowanych VAT, co może skutkować nabyciem ww. prawa a tym samym utratą prawa do kwalifikowania takiego wydatku w ramach projektu.

W ramach (na etapie) rozliczania grantów beneficjent powinien złożyć ponowne oświadczenie w ww. zakresie **(oświadczenie, iż nie nastąpiła zmiana w kwalifikacji podatku VAT w stosunku do danych zawartych we wniosku / we wcześniej złożonym oświadczeniu).**

Jeśli chodzi o treść takiego oświadczenia, to zaproponowano ją w Załączniku nr 1 do niniejszej ekspertyzy.

Ponadto, w celu weryfikacji przez PFRON kwalifikowalności podatku VAT, można by także zobowiązać wnioskodawców do wypełniania ankiet sprawdzających kwalifikowalność VAT.

Wzór takiej ankiety zaproponowano w Załączniku nr 2 do niniejszej ekspertyzy.

Dodatkowo, w naszej ocenie, PFRON mógłby także wymagać przedłożenia indywidualnej interpretacji podatkowej w zakresie VAT z tytułu realizacji projektu u tych wnioskodawców, którzy złożyli oświadczenie o kwalifikowalności VAT, uznając, iż VAT jest kwalifikowalny. Dotyczyć to powinno zwłaszcza tych przypadków, w których PFRON i wnioskodawca mają odmienne stanowisko co do kwalifikowalności VAT.

**Jeśli chodzi natomiast weryfikowanie przez PFRON ujęcia pojazdów w środki trwałe oraz w przypadku leasingu (weryfikacja sposobu ujęcia zakupu pojazdu w środki trwałe, ewentualnie leasing), to w pierwszej kolejności odwołać należy się tu do Wytycznych ws. kwalifikowalności.**

Zgodnie z tymi Wytycznymi, „środki trwałe” definiuje się zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 15 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości *(Dz. U. z 2019 r. poz. 351, z póżn. zm.).* Rozumie się zatem przez to, z zastrzeżeniem inwestycji, o których mowa w art. 3 ust. 1 pkt 17 tej ustawy, rzeczowe aktywa trwałe i zrównane z nimi, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, kompletne, zdatne do użytku i przeznaczone na potrzeby jednostki organizacyjnej; zalicza się do nich w szczególności: nieruchomości – w tym grunty, prawo użytkowania wieczystego gruntu, budowle i budynki, a także będące odrębną własnością lokale, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego oraz spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego, maszyny, urządzenia, środki transportu i inne rzeczy, ulepszenia w obcych środkach trwałych, inwentarz żywy.

Zasadniczo zatem, jeśli JST zakupi pojazd (środek transportu) o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok oraz będzie on kompletny, zdatny do użytku i przeznaczony na potrzeby realizacji usług transportowych, to podlegał on będzie ujęciu jako środek trwały.

Z kolei, zgodnie z ww. Wytycznymi, do współfinansowania kwalifikują się wydatki poniesione w związku z następującymi formami leasingu:

„a) leasing finansowy – istotą leasingu finansowego, zgodnie z KSR nr 5 „Leasing, najem i dzierżawa”, jest taka umowa leasingu, w ramach której ryzyko oraz pożytki z tytułu korzystania z przedmiotu leasingu przeniesione są na leasingobiorcę (beneficjenta współfinansowanego projektu). Umowa ta często zawiera opcję nabycia przedmiotu leasingu lub przewiduje minimalny okres leasingowy odpowiadający okresowi użytkowania aktywów, będących przedmiotem leasingu,

b) leasing operacyjny – istotą leasingu operacyjnego, zgodnie z KSR nr 5 „Leasing, najem i dzierżawa”, jest taka umowa leasingu, w ramach której ryzyko oraz pożytki z tytułu posiadania przedmiotu leasingu nie są zasadniczo w całości przeniesione na leasingobiorcę (beneficjenta), a okres użytkowania przedmiotu leasingu może być krótszy niż okres jego gospodarczej używalności (okres amortyzacji),

c) leasing zwrotny – istotą leasingu zwrotnego, zgodnie z KSR nr 5 „Leasing, najem i dzierżawa”, jest powiązanie umowy leasingu z poprzedzającą ją umową sprzedaży. W przypadku zawarcia transakcji leasingu zwrotnego, beneficjent sprzedaje posiadane dobro firmie leasingowej i równocześnie uzyskuje prawo do jego dalszego użytkowania na warunkach ustalonych w umowie leasingu. Dzięki takiej operacji beneficjent, pomimo sprzedaży danego dobra leasingodawcy, nadal z niego korzysta, płacąc raty leasingowe związane z jego użytkowaniem.”

Przy czym, wskazać należy tu także na art. 3 ust. 4 powołanej powyżej ustawy o rachunkowości. Zgodnie bowiem z tym przepisem, jeżeli jednostka przyjęła do używania obce środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne na mocy umowy, zgodnie z którą jedna ze stron, zwana dalej "finansującym", oddaje drugiej stronie, zwanej dalej "korzystającym", środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne do odpłatnego używania lub również pobierania pożytków na czas oznaczony, środki te i wartości zalicza się do aktywów trwałych korzystającego, jeżeli umowa spełnia co najmniej jeden z następujących warunków:

1) przenosi własność jej przedmiotu na korzystającego po zakończeniu okresu, na który została zawarta;

2) zawiera prawo do nabycia jej przedmiotu przez korzystającego, po zakończeniu okresu, na jaki została zawarta, po cenie niższej od wartości rynkowej z dnia nabycia;

3) okres, na jaki została zawarta, odpowiada w przeważającej części przewidywanemu okresowi ekonomicznej użyteczności środka trwałego lub prawa majątkowego, przy czym nie może być on krótszy niż 3/4 tego okresu. Prawo własności przedmiotu umowy może być, po okresie, na jaki umowa została zawarta, przeniesione na korzystającego;

4) suma opłat, pomniejszonych o dyskonto, ustalona w dniu zawarcia umowy i przypadająca do zapłaty w okresie jej obowiązywania, przekracza 90% wartości rynkowej przedmiotu umowy na ten dzień. W sumie opłat uwzględnia się wartość końcową przedmiotu umowy, którą korzystający zobowiązuje się zapłacić za przeniesienie na niego własności tego przedmiotu. Do sumy opłat nie zalicza się płatności na rzecz finansującego za świadczenia dodatkowe, podatków oraz składek na ubezpieczenie tego przedmiotu, jeżeli korzystający pokrywa je niezależnie od opłat za używanie;

5) zawiera przyrzeczenie finansującego do zawarcia z korzystającym kolejnej umowy o oddanie w odpłatne używanie tego samego przedmiotu lub przedłużenia umowy dotychczasowej, na warunkach korzystniejszych od przewidzianych w dotychczasowej umowie;

6) przewiduje możliwość jej wypowiedzenia, z zastrzeżeniem, że wszelkie powstałe z tego tytułu koszty i straty poniesione przez finansującego pokrywa korzystający;

7) przedmiot umowy został dostosowany do indywidualnych potrzeb korzystającego. Może on być używany wyłącznie przez korzystającego, bez wprowadzania w nim istotnych zmian.

W zależności od konkretnych postanowień umowy z leasingodawcą może się zatem okazać, iż JST, która nie zakupiła pojazdu, a wzięła go w leasing, także będzie zobligowana do zaliczenia tego pojazdu do swoich aktywów (środków) trwałych.

Weryfikacja w powyższym zakresie powinna zatem odbywać się w oparciu o:

- umowę sprzedaży (zamówienie),

- protokół odbioru (jeżeli był sporządzany),

- uzyskanie wymaganych dokumentów stwierdzających dopuszczenie pojazdu do ruchu (dowód rejestracyjny),

- fakturę wystawioną przez sprzedawcę, opisaną przez wnioskodawcę,

- dowód zapłaty,

- ewidencję środków trwałych,

- przyjęte zasady (politykę) rachunkowości,

a ponadto przy leasingu także:

- umowę leasingu

- fakturę (za przedmiot leasingu) lub faktury (za poszczególne raty leasingowe) wystawione przez leasingodawcę, opisane przez grantobiorcę,

- harmonogram spłaty rat leasingowych,

- dowody zapłaty rat leasingowych.

**8.2. Analiza ewentualnych ryzyk, związanych z uznaniem VAT za wydatek kwalifikowalny, jeżeli zaistnieją przesłanki umożliwiające odzyskanie tego podatku**

Wskazać należy także na **ewentualne ryzyka** **związane z uznaniem VAT za wydatek kwalifikowalny** w ramach grantu w przypadku tych JST, które przedstawią oświadczenie, iż realizując projekt nie mają prawnej możliwości jego odzyskania na mocy prawodawstwa krajowego oraz zobowiążą się do zwrotu zrefundowanej już w ramach projektu części poniesionego VAT (wynikającego z zapisów budżetu projektu),  **jeżeli zaistnieją przesłanki umożliwiające odzyskanie tego podatku.**

Z uwagi na wskazane w treści niniejszej ekspertyzy wątpliwości dotyczące opodatkowania VAT usługi świadczonej przez JST (będące głównie wynikiem wątpliwości co do charakteru dotacji w aspekcie VAT) uznać należy, iż w analizowanym projekcie istnieje ryzyko w obszarze kwalifikowalności VAT.

W tym zakresie wiążę się ono jednak głównie ze złożeniem błędnego oświadczenia o kwalifikowalności VAT. Metodą na ograniczenie tego ryzyko będzie natomiast m.in. złożenie wniosku do DKIS o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego. Nie odpowie ona rzecz jasna wprost na pytanie o samą kwalifikowalność, ale o istnienie prawa do odliczenia VAT.

Zagadnienie sformułowane przez PFRON dotyczy natomiast sytuacji, w której zaistnieją przesłanki umożliwiające odzyskanie tego podatku, tj. przypadku, gdy oświadczenie o kwalifikowalności podatku VAT zostało złożone pierwotnie w sposób prawidłowy.

Jeżeli po złożeniu oświadczenia o kwalifikowalności VAT (według którego nie istnieje prawna możliwość odliczenia/zwrotu VAT, a tym samym jest on kwalifikowalny) zaistnieją przesłanki umożliwiające odzyskanie podatku VAT, to sytuacja ta wiąże się z ryzykiem zwrotu części otrzymanego dofinansowania dotyczącej podatku VAT (dla której nabył prawo do odliczenia tego podatku) odpowiednio wraz z odsetkami naliczanymi jak dla zaległości podatkowych.

Wskazać należy, iż zgodnie z art. 35 ust 1 ustawy wdrożeniowej, w ramach programów operacyjnych mogą być realizowane projekty grantowe, a w myśl ust. 5 tego artykułu, grantem są środki finansowe programu operacyjnego, które beneficjent projektu grantowego powierzył grantobiorcy, na realizację zadań, o których mowa w ust. 2.

Na gruncie ww. regulacji wskazuje się, iż *„pojęcie „grantu” jako swoistego przysporzenia pieniężnego, mieści się w pojęciu dofinansowania i współfinansowania, o których mowa w art. 2 pkt 4, 30 i 31 ustawy wdrożeniowej (…) Grant przekazany grantobiorcy jest de facto częścią dofinansowania, które do swojej dyspozycji otrzymał beneficjent projektu grantowego”* (por. R.Poździk (red.), *Komentarz do ustawy o zasadach realizacji programów w zakresie polityki spójności finansowanych w perspektywie finansowej 2014-2020,* Wydawnictwo Sejmowe 2016).

Konsekwencją powyższego jest zatem i to, że w stosunku do grantobiorców mogą być zastosowane przepisy art. 207 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. *(t.j. Dz.U. z 2019 r. poz. 2019 z późn. zm)*. Mowa tam natomiast m.in. o zwrocie środków wraz z odsetkami w wysokości określonej jak dla zaległości podatkowych, liczonymi od dnia przekazania środków, w terminie 14 dni od dnia doręczenia ostatecznej decyzji, o której mowa w ust. 9, na wskazany w tej decyzji rachunek bankowy.

W doktrynie wskazuje się bowiem, iż *„W ustawie wdrożeniowej nie wskazano co prawda wprost, że grantobiorca jest „beneficjentem”, jednakże art. 207 ust. 1 u.o.f.p. 2009 r. wskazuje bezosobowo na konieczność i przesłanki zwrotu nienależnie pobranych środków przeznaczonych na realizację programów finansowanych z udziałem środków europejskich. Pojawiające się w dalszej części art. 207 u.o.f.p. 2009 r. pojęcie „beneficjenta” powinno być wykładane funkcjonalnie, z uwzględnieniem bezosobowej formuły zawartej w ust. 1 tego artykułu. Jak już wcześniej wyjaśniano grantobiorca jest w rzeczywistości beneficjentem dofinansowania, co potwierdza m.in. objęcie go przesłanką wykluczenia, o której mowa w art. 207 ust. 4 i 5 u.o.f.p. 2009 r.”* (por. R.Poździk (red.), *op.cit.*).

Zgodnie ze wzorem umowy o przyznanie grantu, *„wydatki w ramach projektu mogą obejmować koszt podatku od towarów i usług, zgodnie ze złożonym przez Jednostkę samorządu oświadczeniem. Na żądanie PFRON oświadczenie może podlegać aktualizacji.”,* a ponadto *„w przypadku stwierdzenia niekwalifikowalności części poniesionych wydatków, druga transza i płatność końcowa są pomniejszane o kwotę tych środków”.*

W naszej ocenie, mając na uwadze wskazane powyżej ryzyko, należałoby wymagać od wnioskodawców składania zaktualizowanych oświadczeń każdorazowo w przypadku zaistnienia wszelkich zmian umożliwiających odzyskanie podatku VAT.

W naszej ocenie, zasadne byłoby zatem wprowadzenie ww. wymogu wprost do umowy z wnioskodawcą, jako że obecny wzór takiej umowy wskazuje, iż *„Na żądanie PFRON oświadczenie może podlegać aktualizacji.”*

Alternatywnie, można by także zrezygnować z ww. postanowienia wprost w umowie, jako że przygotowany projekt oświadczenia (który miałby stanowić załącznik do tej umowy), odnosi się już do tej kwestii (tj. wymogu składania zaktualizowanych oświadczeń). Załączniki do umowy stanowią natomiast integralną część umowy.

**8.3. Określenie metod weryfikacji, czy przesłanki umożliwiające odzyskanie podatku VAT nie zaistniały w okresie realizacji projektu lub w okresie trwałości**

Weryfikacja, czy przesłanki umożliwiające odzyskanie podatku VAT nie zaistniały w okresie realizacji projektu lub w okresie trwałości powinna odbywać się przede wszystkim poprzez wymaganie od wnioskodawców składania ponownie (aktualizacji) oświadczeń o kwalifikowalności VAT:

- każdorazowo w przypadku zaistnienia wszelkich zmian umożliwiających odzyskanie podatku VAT,

- ale także niezależnie od zaistnienia jakichkolwiek zmian: tego typu oświadczenia składane byłyby okresowo (np. co 6 miesięcy) i zawierałoby potwierdzenie, iż nastąpiła zmiana w kwalifikacji podatku VAT w stosunku do danych zawartych we wniosku / we wcześniej złożonym oświadczeniu.

W tym celu można wykorzystać wzór oświadczenia, które stanowi załącznik nr 1 do niniejszej ekspertyzy.

Poza tym, w celu weryfikacji przez PFRON, czy przesłanki umożliwiające odzyskanie podatku VAT nie zaistniały w okresie realizacji projektu lub w okresie trwałości, można by także zobowiązać wnioskodawców do okresowego (np. co 6 miesięcy) wypełniania ankiet sprawdzających kwalifikowalność VAT.

W tym celu można wykorzystać wzór takiej ankiety, który zaproponowano w Załączniku nr 2 do niniejszej ekspertyzy.

Zaproponowane powyżej periodyczne stosowanie ankiety (co 6 miesięcy) ma na celu wykrycie przypadków, w których zaistnieją zmiany umożliwiające odzyskanie podatku VAT (w zależności od konkretnej sytuacji, np. odpłatne zbycie pojazdu lub rozpoczęcie wykorzystywania go do czynności odpłatnych), a mimo to JST nie złoży zaktualizowanego oświadczenia lub złoży nieprawidłowe oświadczenie. Podobnie w przypadku samych oświadczeń. Wzór oświadczenia zawiera bowiem miejsce na wpisanie uzasadnienia i jego lektura sama w sobie może stanowić zatem dla PFRON narzędzie weryfikacji.

Niezależnie od powyższego, PFRON mógłby jednak korzystać z przedmiotowej ankiety jedynie przy pierwszym oświadczeniu składanym przez JST, a kolejne, zaktualizowane oświadczenia mogłyby być składane z każdym wnioskiem o płatność (już bez ankiety), z zastrzeżeniem przypadku, gdy wcześniej zaistniałyby zmiany umożliwiające odzyskanie podatku VAT (aktywowałoby to bowiem automatycznie obowiązek aktualizacji oświadczenia). Ankieta mogłaby być poza tym stosowana także w przypadku zmiany oświadczenia przez JST, jak też przy ostatecznym rozliczeniu projektu oraz w przypadku wątpliwości co do złożonego przez JST zaktualizowanego oświadczenia.

# VI. Wnioski

Z przedstawionej ekspertyzy wynikają następujące wnioski:

***1. VAT od otrzymanej dotacji na realizację usług transportowych door-to-door przez JST***

1) W naszej ocenie, w modelu nr 1, w przypadku samodzielnego świadczenia usług przez JST, środki finansowe (dotacja) otrzymywane przez JST z PFRON nie stanowią dotacji, o której mowa w art. 29a ust. 1 ustawy o VAT, a tym samym nie stanowią one elementu podstawy opodatkowania VAT ewentualnej usługi świadczonej przez JST na rzecz pasażera.

2) Mając jednak na uwadze bieżącą linię interpretacyjną DKIS, istnieje duże ryzyko odmiennego podejścia i z tego też względu – w naszej ocenie – JST, która (w tym modelu) zamierza deklarować VAT jako wydatek kwalifikowalny (uznając, iż nie będzie dokonywać odpłatnego świadczenia usług na rzecz pasażerów, w tym z uwagi na to, że dotacja nie stanowi elementu podstawy opodatkowania VAT tej usługi), powinna potwierdzić to interpretacją DKIS.

3) Z kolei, w przypadku, gdy usługi na rzecz pasażerów świadczy spółka komunalna, a pomiędzy JST i pasażerem nie istnieje stosunek prawny, na mocy którego dochodziłoby do wymiany świadczeń wzajemnych, przyjąć należy, iż JST nie świadczy usługi na rzecz pasażera i otrzymane przez JST środki z PFRON nie będą mogły być uznane za dotację, o której mowa w art. 29a ust. 1 ustawy o VAT (tj. mającą bezpośredni wpływ na cenę usług świadczonych przez JST), bowiem JST takich usług nie będzie świadczyć. W tej sytuacji JST nie byłyby zatem zobowiązane do wykazania ww. dotacji dla celów VAT.

4) Mając na uwadze powołane w niniejszej ekspertyzie interpretacje DKIS wskazać należy jednak na ryzyko uznania, iż środki (z dotacji od PFRON) przekazywane przez JST do SK (w ramach „wynagrodzenia”/rekompensaty za zlecone/powierzone usługi) stanowią:

- wynagrodzenie za usługę opodatkowaną VAT świadczoną przez SK na rzecz JST, albo

- element podstawy opodatkowania (dotację, o której mowa w art. 29a ust. 1 ustawy o VAT) usługi świadczonej przez SK na rzecz pasażerów.

5) Uznać należy, iż w modelu nr 2, *tj. przy zleceniu przez JST usług podmiotowi komercyjnemu (PK), przy założeniu, że usługę bezpośrednio na rzecz pasażera świadczy podmiot zewnętrzny,* jeśli pomiędzy JST a pasażerem nie istnieje stosunek prawny, na mocy którego dochodziłoby do wymiany świadczeń wzajemnych, JST nie świadczy usługi na rzecz pasażera i tym samym otrzymane przez JST środki z PFRON nie będą mogły być uznane za dotację, o której mowa w art. 29a ust. 1 ustawy o VAT. W tej sytuacji JST nie byłyby zatem zobowiązane do wykazania ww. dotacji dla celów VAT.

6)W naszej ocenie, w modelu nr 3 *(tj. powierzenie usług organizacji pożytku publicznego),* uznać należy, iż JST nie świadczy usługi na rzecz pasażera, a w konsekwencji, otrzymane z PFRON środki nie będą mogły być uznane za dotację, o której mowa w art. 29a ust. 1 ustawy o VAT (tj. mającą bezpośredni wpływ na cenę usług świadczonych przez JST). W konsekwencji, w tym modelu JST nie będą zobowiązane do wykazania ww. dotacji dla celów VAT.

***2. VAT od zakupu przez JST pojazdu służącego do przewozu osób o szczególnych potrzebach***

1) Jeżeli świadczone przez JST usługi transportowe nie będą opodatkowane VAT, to wówczas JST nie będzie przysługiwało prawo do odliczenia VAT z tytułu wydatków związanych z pojazdem, który służy (służyć ma) wyłącznie do świadczenia tych usług.

2) W sytuacji, gdy usługi transportowe świadczone przez JST będą opodatkowane VAT i wydatki dotyczyć będą pojazdu nie będącego pojazdem samochodowym w rozumieniu ustawy o VAT, a pojazd ten będzie wykorzystywany wyłącznie do działalności gospodarczej JST (tj. do działalności transportowej), to wówczas JST będzie przysługiwało prawo do odliczenia VAT z tytułu wydatków związanych z pojazdem wykorzystywanym do świadczenia usług transportowych w wysokości 100%. Jeśli natomiast pojazd taki nie będzie wykorzystywany wyłącznie do działalności gospodarczej JST, to JST będzie miała prawo do odliczenia VAT z zastosowaniem PW i WSP (jeśli pojazd służyłby także do czynności zwolnionych z VAT).

3) Z kolei, w przypadku, gdy usługi transportowe świadczone przez JST będą opodatkowane VAT i wydatki dotyczyć będą pojazdów samochodowych w rozumieniu ustawy o VAT, wykorzystywanych wyłącznie do działalności gospodarczej JST (tj. do działalności transportowej), JST będzie przysługiwało prawo do odliczenia VAT:

(1.1) 100 % - jeśli dotyczy to samochodu konstrukcyjnie przeznaczonego do przewozu co najmniej 10 osób łącznie z kierowcą, jeżeli z dokumentów wydanych na podstawie przepisów o ruchu drogowym wynika takie przeznaczenie;

(1.2.) 100% - jeśli dotyczy to pojazdu innego niż określony w pkt. 1.1., ale spełnione zostaną nw. warunki:

a) sposób wykorzystywania pojazdu przez JST, zwłaszcza określony w ustalonych przez niego zasadach ich używania, dodatkowo potwierdzony prowadzoną przez JST dla tego pojazdów ewidencją przebiegu pojazdu, wyklucza ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą (JST musi zatem m.in. prowadzić ewidencję przebiegu pojazdu, o której mowa w art. 86a ust. 4 pkt 1 ustawy o VAT) oraz

b) JST złoży naczelnikowi urzędu skarbowego informację o tych pojazdach w terminie 7 dni od dnia, w którym zostaną poniesione pierwsze wydatki związane z tymi pojazdami.

(1.3.) 50% (art. 86a ust. 1 ustawy o VAT) - w przypadku, gdy dotyczy to pojazdu innego niż określony w pkt. 1.1. i nie zostanie spełniony któryś z warunków wskazanych w pkt. 1.2.

4) Natomiast, w przypadku, gdyby pojazd samochodowy w rozumieniu ustawy o VAT nie był wykorzystywany wyłącznie do działalności gospodarczej JST (tj. do działalności transportowej), to kwotę przysługującego odliczenia VAT ustalać należy z zastosowaniem:

- PW i WSP (jeśli pojazd służyłby także do czynności zwolnionych z VAT) - w przypadku pojazdu, o którym mowa w punkcie 1.1.;

- proporcji 50% (art. 86a ust. 1 ustawy o VAT) oraz PW i WSP (jeśli pojazd służyłby także do czynności zwolnionych z VAT) - w przypadku gdy nie zostaną spełnione warunki z punktu 1.1 i 1.2.

***3. VAT od leasingu przez JST pojazdu służącego do przewozu osób o szczególnych potrzebach***

W zakresie zagadnienia (odliczenia) podatku VAT od leasingu przez JST pojazdu służącego do przewozu osób o szczególnych potrzebach z przedstawionej ekspertyzy wynikają wnioski takie, jak przedstawiono w pkt. 2 *„VAT od zakupu przez JST pojazdu służącego do przewozu osób o szczególnych potrzebach”.*

***4. VAT od świadczenia usług transportowych door-to-door przez JST lub spółkę komunalną***

1) W konsekwencji uznania, iż środki otrzymywane z PFRON nie stanowią dotacji, o której mowa w art. 29a ust. 1 ustawy o VAT:

a) w przypadku pobierania odpłatności od pasażera, JST świadczyłaby usługi podlegające VAT na jego rzecz. Przy czym:

- jeżeli JST nie będzie zarejestrowana jako czynny podatnik VAT i spełni warunki z art. 113 ust. 1 ustawy o VAT, to może skorzystać ze zwolnienia z opodatkowania,

- w przeciwnym wypadku usługa taka będzie opodatkowana wg stawki 8%;

b) w przypadku braku odpłatności ze strony pasażera, JST nie świadczyłaby usługi podlegającej VAT na jego rzecz.

2) Niezależnie od powyższego, istnieją również argumenty za uznaniem, iż wykonywane przez JST usługi na rzecz pasażerów nie podlegają opodatkowaniu VAT z uwagi na zastosowanie art. 15 ust. 6 ustawy o VAT. Jednak, jeżeli JST chciałaby przyjąć takie podejście, to powinno to zostać potwierdzone interpretacją indywidualną DKIS;

3) Z kolei, w przypadku zlecenia/powierzenia SK realizacji usługi transportowej wskazanie podmiotów świadczących usługi podlegające VAT, zależeć będzie od sposobu zorganizowania przez JST działalności transportowej i ukształtowania wzajemnych stosunków pomiędzy JST i SK, jak i pasażerem, w tym od tego, kto będzie uzyskiwał wpływy ze sprzedaży biletów / poboru opłat za przejazd.

Jeśli samą JST nie będzie łączyć z pasażerem żaden stosunek zobowiązaniowy, to usługę na rzecz pasażera świadczyłaby SK. Przy czym, jeśli SK będzie pobierała odpłatność od pasażera, to:

- jeżeli SK nie będzie zarejestrowana jako czynny podatnik VAT i spełni warunki z art. 113 ust. 1 ustawy o VAT, to może skorzystać ze zwolnienia z opodatkowania,

- w przeciwnym wypadku usługa taka będzie opodatkowana wg stawki 8%,

- w przypadku braku odpłatności ze strony pasażera, SK nie świadczy usługi podlegającej VAT na jego rzecz;

4) Mając jednak na uwadze bieżącą linię interpretacyjną DKIS, istnieje duże ryzyko odmiennego podejścia i z tego też względu – w naszej ocenie – JST, która przyjęłaby ww. podejście, powinna potwierdzić to interpretacją DKIS.

W przeciwnym wypadku, należałoby przyjąć, iż JST (SK) świadczy usługę podlegającą VAT także w przypadku braku odpłatności ze strony pasażera.

W szczególności bowiem, powyższe podejście co do braku opodatkowania VAT przypadku nieodpłatnego świadczenia usługi przez JST opiera się na założeniu, iż otrzyma dotacja nie stanowi swoistej „odpłatności” za tę usługę;

5) Mając na uwadze przywołane w niniejszej ekspertyzie interpretacje DKIS, uważamy, iż w ramach wspomnianego wniosku o wydanie interpretacji potwierdzić należy także i to, czy w ww. modelu przy zleceniu/powierzeniu usług, SK nie świadczy jednak usług na rzecz JST;

6) W naszej ocenie w przypadku, gdyby powierzenie/zlecenie usługi SK potraktowane zostałoby jako odpłatne świadczenie usługi (opodatkowane VAT) przez SK na rzecz JST, to JST nie będzie miała prawa do odliczenia VAT, jeśli nabyte usługi nie będą miały związku z wykonywanymi przez JST czynnościami opodatkowanymi VAT (w tym, sama nie będzie świadczyć usługi transportowej na rzecz pasażerów na zasadzie art. 8 ust. 2a ustawy o VAT).

***5. VAT od świadczenia usług transportowych door-to-door przez podmiot, któremu JST powierzył wykonanie usługi (firma lub organizacja pozarządowa)***

1) W zakresie świadczenia usług przez PK uznać należy, iż:

a) jeżeli PK nie będzie zarejestrowany jako czynny podatnik VAT i spełni warunki z art. 113 ust. 1 ustawy o VAT, to może skorzystać ze zwolnienia z opodatkowania i tym samym JST nabędzie usługę zwolnioną z VAT,

b) w przeciwnym przypadku usługa świadczona przez PK na rzecz JST będzie opodatkowana wg stawki 8%,

2) W naszej ocenie, w przypadku powierzenia OPP realizacji zadania publicznego na podstawie ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie:

a) OPP nie będzie świadczyć na rzecz JST usługi podlegającej VAT;

b) mając jednak na uwadze bieżącą linię interpretacyjną DKIS (w zakresie ujęcia dla celów VAT powierzenia zadań własnych JST, co zaprezentowano w pkt. 4 Ekspertyzy), wskazać należy na ryzyko podatkowe w tym zakresie.

3) Wnioski zaprezentowane w pkt 1) i 2) powyżej są niezależne od pobierania odpłatności od pasażerów, tzn. niezależne od tego, czy beneficjent ostateczny (pasażer) będzie ponosić odpłatność, czy też takiej odpłatności nie będzie ponosił.

4) Przy czym, nie można tu wykluczyć takiego ukształtowania wzajemnych stosunków, w ramach których JST sama nie będzie nabywać żadnych usług od PK, ale będzie jedynie dopłacać do usługi transportowej świadczonej przez PK na rzecz pasażerów. W takim przypadku uznać należałoby, iż nie dochodzi do świadczenia usługi pomiędzy PK i JST, a środki przekazywane przez JST do PK powinny (co najwyżej) powiększać podstawę opodatkowania VAT usług świadczonych przez PK na rzecz pasażerów.

5) Nie można także wykluczyć ryzyka uznania, iż także i w tym modelu JST świadczy usługi na rzecz pasażera na podstawie art. 8 ust. 2a ustawy o VAT. Organy podatkowe mogłyby zatem uznać, iż JST niejako nabywa usługę od PK, a następnie „odsprzedaje” ją na rzecz pasażera (jako, że zawiera co prawda umowę z PK we własnym imieniu, ale czyni to na rzecz osoby trzeciej, tzn. pasażera). Tym bardziej, że z dodatkowych informacji od PFRON wynikałoby, iż dochód ze świadczenia usług transportowych miałby być zwracany na rachunek danej JST, tj. jeśli pasażerowie (użytkownicy) mieliby uiszczać opłaty, to podmiot komercyjny/organizacja pożytku publicznego odprowadzaliby je na rachunek JST.

6) W naszej ocenie w przypadku, gdyby powierzenie/zlecenie usługi OPP/PK potraktowane zostałoby jako odpłatne świadczenie usługi (opodatkowane VAT) przez OPP/PK na rzecz JST, to JST nie będzie miała prawa do odliczenia VAT, jeśli nabyte usługi nie będą miały związku z wykonywanymi przez JST czynnościami opodatkowanymi VAT (w tym, sama nie będzie świadczyć usługi transportowej na rzecz pasażerów na zasadzie art. 8 ust. 2a ustawy o VAT).

***6. Rozliczenie przejazdu - dokumentacja***

1) Zasadniczo w przypadku uznania, iż usługa świadczona przez JST podlega opodatkowaniu VAT, rozliczenie przejazdu (usługi door-to-door na rzecz użytkownika – beneficjenta ostatecznego) powinno nastąpić na podstawie paragonu fiskalnego.

2) Przy czym, należy wskazać także na ewentualną konieczność wystawienia faktury VAT (na żądanie nabywcy usługi). Z taką sytuacją będziemy mieli do czynienia, jeżeli żądanie jej wystawienia zostało zgłoszone w terminie 3 miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym wykonano usługę bądź otrzymano całość lub część zapłaty.

3) Z kolei, w przypadku uznania, iż usługa świadczona przez JST jest poza VAT, rozliczenie (udokumentowanie) przejazdu powinno nastąpić na podstawie innego dokumentu (niż paragon fiskalny oraz faktura), np. rachunku.

***7. Ewidencja przebiegu pojazdu***

1) Generalnie rzecz biorąc, ewidencji przebiegu pojazdu w przypadku jego zakupu lub leasingu ze środków grantu nie trzeba będzie prowadzić w przypadku, gdy zakup lub leasing będzie dotyczyć:

a) pojazdu innego niż pojazd samochodowy w rozumieniu ustawy o VAT (tj. innego niż pojazd samochodowy w rozumieniu przepisów o ruchu drogowym o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony),

b) pojazdu samochodowego, w przypadku którego JST nie przysługuje prawo do odliczenia VAT od wydatków z nimi związanych. Z taką sytuacją mamy do czynienia zasadniczo, gdy usługi door-to-door świadczone przez JST nie będą opodatkowane VAT,

c) pojazdu samochodowego konstrukcyjnie przeznaczonego do przewozu co najmniej 10 osób łącznie z kierowcą, jeżeli z dokumentów wydanych na podstawie przepisów o ruchu drogowym wynika takie przeznaczenie.

2) Ponadto, obowiązek prowadzenia ewidencji nie dotyczy pojazdów samochodowych (w rozumieniu ustawy o VAT), w przypadku których JST przysługuje prawo do odliczenia 50% kwoty VAT od wydatków z nimi związanych. Z taką sytuacją mamy do czynienia zasadniczo, gdy usługi door-to-door świadczone przez JST będą opodatkowane VAT, ale JST nie zapewni (w sposób określony w art. 86a ust. 4 pkt 1 ustawy o VAT), iż pojazdy te będą mogły być uznane za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej.

3) Natomiast, jeśli usługi door-to-door świadczone przez JST będą opodatkowane VAT, a JST chcę zapewnić sobie odliczenie 100% VAT od zakupu lub leasingu pojazdu samochodowego w rozumieniu ustawy o VAT (innego niż pojazd samochodowy konstrukcyjnie przeznaczony do przewozu co najmniej 10 osób łącznie z kierowcą, jeżeli z dokumentów wydanych na podstawie przepisów o ruchu drogowym wynika takie przeznaczenie), to trzeba będzie prowadzić ewidencję przebiegu pojazdu.

***8. Weryfikacja kwalifikowalności podatku VAT***

1) W naszej ocenie, w ramach rozliczania grantów PFRON powinien weryfikować kwalifikowalność podatku VAT przede wszystkim poprzez składane przez wnioskodawców oświadczenia o kwalifikowalności VAT. W ramach (na etapie) rozliczania grantów beneficjent powinien złożyć ponowne oświadczenie w ww. zakresie.

2) Ponadto, w celu weryfikacji przez PFRON kwalifikowalności podatku VAT, można by także zobowiązać wnioskodawców do wypełniania ankiet sprawdzających kwalifikowalność VAT.

3) Dodatkowo, w naszej ocenie, PFRON mógłby także wymagać przedłożenia indywidualnej interpretacji podatkowej w zakresie VAT z tytułu realizacji projektu u tych wnioskodawców, którzy złożyli oświadczenie o kwalifikowalności VAT, uznając, iż VAT jest kwalifikowalny.

Katowice, dnia 24 kwietnia 2020 roku

Grupa Gumułka – Kancelaria Prawa Finansowego Sp. z o. o.

ul. Matejki 4, 40-077 Katowice

*(podmiot wpisany do rejestru osób prawnych*

*uprawnionych do wykonywania doradztwa podatkowego)*

*Jarosław Ferdyn*

Doradca Podatkowy

(numer wpisu 11220)