

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 404

Finanse samorządu terytorialnego

Redaktorzy naukowi

Leszek Patrzalek

Hanna Kociemska



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2015

Redakcja wydawnicza: Joanna Świrska-Korłub
Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz
Korekta: Hanna Jurek
Łamanie: Małgorzata Czupryńska
Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania
znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa
www.pracnaukowe.ue.wroc.pl
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons
Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska
(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2015

ISSN 1899-3192
e-ISSN 2392-0041

ISBN 978-83-7695-537-7

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:
Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
ul. Komandorska 118/120, 53-345 Wrocław
tel./fax 71 36 80 602; e-mail: econbook@ue.wroc.pl
www.ksiegarnia.ue.wroc.pl

Druk i oprawa: TOTEM

Spis treści

Wstęp	9
Marcin Będzieszak: Opłaty w budżetach miast na prawach powiatów w Polsce – dodatkowe obciążenie społeczności lokalnej czy instrument równoważenia budżetów.....	11
Kamil Borowski: Budżet partycypacyjny jako instrument kształtowania polityki budżetowej i zarządzania finansami JST na przykładzie miasta Łódź.....	24
Bożena Ciupek, Piotr Kania: Determinanty reguł fiskalnych w zarządzaniu zadłużeniem jednostek samorządowych.....	37
Jan Czempas: Gminy górnicze – rozwój czy stagnacja?	53
Ryta Dziemianowicz, Renata Budlewska: <i>Czy tax expenditures</i> stosowane w podatkach państwowych mają wpływ na dochody JST? Przyczynek do dyskusji.....	68
Teresa Famulska, Beata Rogowska-Rajda: VAT a działalność jednostek samorządu terytorialnego – wybrane problemy.....	86
Beata Zofia Filipiak: Instrumenty rynku kapitałowego w finansowaniu jednostek samorządu terytorialnego.....	103
Sławomir Franek: Budżet zadaniowy w jednostkach samorządu terytorialnego – specyfika stosowanych rozwiązań.....	115
Dagmara Hajdys: Konsultacje społeczne jako jedna z determinant współpracy sektora publicznego z partnerem prywatnym w formule partnerstwa publiczno-prywatnego.....	125
Sławomira Kańduła: Wyrównywanie wydatków gmin – zasadność, przedmiot, zakres i źródła finansowania.....	137
Hanna Kociemska: Ryzyko w partnerstwie publiczno-prywatnym w teorii finansów publicznych i w praktyce.....	158
Katarzyna Maj-Waśniowska: Dylematy funkcjonowania społeczeństwa obywatelskiego w Polsce.....	170
Małgorzata Ofiarska: Udziały we wpływach z opłat produktowych jako źródło dochodów samorządu województwa.....	190
Zbigniew Ofiarski: Zasady i przesłanki stosowania z urzędu ulg w zapłacie należności o charakterze cywilnoprawnym przypadających jednostkom samorządu terytorialnego.....	204
Jarosław Olejniczak: Efektywność wydatków publicznych a mechanizm uzupełniania dochodów budżetów gmin w ramach subwencji ogólnej na przykładzie gmin miejsko-wiejskich województwa dolnośląskiego.....	219

Leszek Patrzalek: Subwencja ogólna jako instrument korekcyjno-wyrównawczy w systemie finansów samorządu terytorialnego	238
Marzanna Poniatowicz: Determinanty autonomii dochodowej samorządu terytorialnego w Polsce.....	245
Alicja Sekuła, Bartosz Julkowski: Pomiar efektywności wydatków budżetowych dużych miast w Polsce	265
Jolanta Szolno-Koguc: Problem zadłużenia miast metropolitalnych w Polsce	283
Joanna Śmiechowicz: Partnerstwo publiczno-prywatne w sektorze dróg – ocena dotychczasowych doświadczeń i możliwości implementacji przez samorząd terytorialny	296
Katarzyna Wójtowicz: System planowania przestrzennego a stabilność fiskalna polskich gmin	311
Marek Zdebel: Udzielanie ulg w płatności podatków przez samorządowe organy podatkowe	328

Summaries

Marcin Będzieszak: Fees in the budgets of cities with the powers of powiat in Poland – additional burden of local community or an instrument of budgets balancing	11
Kamil Borowski: Participatory budgeting as an instrument to create budgetary policy and management of local governments finances on the example of the city of Łódź.....	24
Bożena Ciupek, Piotr Kania: Fiscal rules factors in the management of local government debt	37
Jan Czempas: Mining municipalities – development or stagnation?	53
Ryta Dziemianowicz, Renata Budlewska: Do tax expenditures used in the state taxes affect incomes of the self-government units? a contribution to the discussion	68
Teresa Famulska, Beata Rogowska-Rajda: VAT in the context of the activity of local authorities – selected problems	86
Beata Zofia Filipiak: Capital market instruments in the financing of local government units	103
Sławomir Franek: Performance budgeting in polish local government – specific characteristics.....	115
Dagmara Hajdys: Public consultations as one of determinants of co-operation between public-private sector and a private partner in the PPP formula.....	125
Sławomira Kańduła: Reducing of municipalities expenditures – the justification, subject, scope and sources of financing	137
Hanna Kociemska: Risk in public-private partnership in the theory of public finance and in practice	158
Katarzyna Maj-Waśniowska: Dilemmas of civil society in Poland.....	170

Malgorzata Ofiarska: Shares in revenues from product charges as a source of voivodeship self-government incomes.....	190
Zbigniew Ofiarski: Terms and conditions for the application of <i>ex officio</i> reliefs in payment of dues of a civil law nature attributable to local government units.....	204
Jarosław Olejniczak: Efficiency of public spending vs. a mechanism of supplementing revenues of communes' budgets as part of general subsidy on the example of the urban-rural communes of the Lower Silesia Voivodeship.....	219
Leszek Patrzalek: General subvention as a correctional-compensation instrument in the local government finance system.....	238
Marzanna Poniatowicz: Determinants of the revenue autonomy of the local government in Poland.....	245
Alicja Sekuła, Bartosz Julkowski: Measuring Polish cities expenditure efficiency.....	265
Jolanta Szolno-Koguc: Debt problem of metropolitan cities in Poland.....	283
Joanna Śmiechowicz: Public-private partnership in the road sector – evaluation of past experience and possibilities of implementation by local governments in Poland.....	296
Katarzyna Wójtowicz: Spatial planning system vs. fiscal sustainability of Polish local governments.....	311
Marek Zdebel: Granting tax payment abatements by self-government tax organs.....	328

Teresa Famulska

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach
e-mail: teresa.famulska@ue.katowice.pl

Beata Rogowska-Rajda

Ministerstwo Finansów

VAT A DZIAŁALNOŚĆ JEDNOSTEK SAMORZĄDU TERYTORYALNEGO – WYBRANE PROBLEMY

VAT IN THE CONTEXT OF THE ACTIVITY OF LOCAL AUTHORITIES – SELECTED PROBLEMS

DOI: 10.15611/pn.2015.404.06

JEL Classification: H250

Streszczenie: Artykuł dotyczy funkcjonowania VAT w odniesieniu do jednostek samorządu terytorialnego (ujęcie teoretyczne i praktyczne). Celem opracowania jest identyfikacja zasadniczych problemów związanych z interpretacją i ze stosowaniem przepisów prawa podatkowego w zakresie VAT w związku z działalnością gospodarczą i inną tych jednostek. Zastosowano metodę studiów literaturowych oraz analizę regulacji prawnych i orzecznictwa sądowego.

Słowa kluczowe: podatek VAT, prawo do odliczenia VAT, jednostki samorządu terytorialnego.

Summary: The article describes the functioning of VAT in regional or local authorities (a theoretical and practical approach). The purpose of the study is to identify the essential problems connected with the interpretation and applying of the VAT law in connection with economic activity and non-economic activity of regional or local authorities. The method used consists in literature studies and an analysis of legal provisions and case law.

Keywords: VAT taxable person, right of VAT deduction, local authorities.

1. Wstęp

VAT jest podatkiem konsumpcyjnym o specyficznym mechanizmie działania. W założeniu obciąża konsumenta, ale w system jego poboru są włączone podmioty ze wszystkich faz obrotu gospodarczego. Mimo że jest podatkiem dotyczącym przede wszystkim przedsiębiorstw, ze względu głównie na cechę powszechności obejmować może również działalność gospodarczą innych podmiotów, w tym jednostek

samorządu terytorialnego. Funkcjonowanie VAT w odniesieniu do tych jednostek wiąże się z różnymi, ważnymi problemami, między innymi dotyczącymi określenia statusu podatnika VAT, zakresu czynności podlegających opodatkowaniu, prawa do odliczenia podatku naliczonego. Niniejszy artykuł ma na celu identyfikację zasadniczych problemów związanych z interpretacją i ze stosowaniem przepisów prawa podatkowego w zakresie VAT w związku z działalnością gospodarczą i inną jednostek samorządu terytorialnego. W opracowaniu zastosowano metodę studiów literaturowych oraz analizę regulacji prawnych i orzecznictwa sądownictwa krajowego oraz Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (w aspekcie ryzyka oraz praktycznych skutków ich stosowania dla finansów jednostek samorządu terytorialnego).

2. Specyfika działania VAT

VAT definiowany jest jako podatek oparty na szerokiej podstawie opodatkowania, nakładany na wszystkich szczeblach obrotu, z możliwością odliczenia od podatku należnego w danej fazie obrotu podatku naliczonego w poprzedniej fazie obrotu [Bird, Gengron 2005, s. 8]. Charakteryzuje się powszechnością i cenotwórczym charakterem. Podatek ten dotyczy bowiem wszystkich przedsiębiorców bez względu na ich formę prawną, odbiorcę lub przeznaczenie towaru czy usługi, niezależnie od tego, czy przedsiębiorstwa te wypracowują zysk, czy też ponoszą stratę. Definicja działalności gospodarczej jest bardzo szeroka i obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców i usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody [Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. ..., art. 15 ust. 2]. Chociaż ciężar podatku ponosi konsument, to właśnie przedsiębiorstwa, biorące udział w obrocie towarami i usługami, muszą „obsługiwać” ten podatek [Famulska 2007, s. 154]. Mimo że z założenia podatek ten winien być dla nich neutralny ze względu na jego działanie na zasadzie „przerzucalności” (przesuwania ciężaru podatkowego na inne podmioty i kolejne fazy obrotu), w rzeczywistości jest on dla nich ciężarem.

Z rozliczaniem VAT związane jest wypełnianie licznych, często skomplikowanych obowiązków ewidencyjnych i księgowych, co dodatkowo utrudnia konieczność umiejętnego stosowania obowiązujących przepisów w zakresie VAT, którego złożoność i zmienność powoduje znaczne trudności w procesie jego obsługi. Główną przyczyną skomplikowania VAT jest jego zharmonizowany charakter, przepisy dotyczące podatku od wartości dodanej w całości objęte są bowiem zakresem prawa Unii Europejskiej, do którego przestrzegania Polska jako państwo członkowskie Unii Europejskiej jest zobowiązana. W praktyce oznacza to konieczność przestrzegania – obok przepisów ustawy o podatku od towarów i usług [Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. ...] – postanowień przede wszystkim dyrektywy 2006/112/WE Rady [Dyrektywa z dnia 28 listopada 2006 r. ...] i rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 [Rozporządzenie z dnia 15 marca 2011 r. ...], jak również wskazówek i wytycznych, które wypracowuje swoim orzecznictwem w zakresie

podatku od wartości dodanej Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE)¹. W konsekwencji przy interpretowaniu przepisów dotyczących VAT należy wykazywać się znajomością nie tylko polskich przepisów o podatku od towarów i usług, ale także przepisów unijnych, jak również niezbędne jest korzystanie z orzecznictwa polskich sądów administracyjnych oraz TSUE². Ponieważ pytań prejudycjalnych zadawanych przez polskie sądy administracyjne jest niewiele³, przedsiębiorcy w razie wątpliwości w stosowaniu przepisów muszą posiłkować się orzeczeniami TSUE wydawanymi dla innych państw członkowskich. Dodatkowym utrudnieniem w korzystaniu przez przedsiębiorców z orzecznictwa TSUE jest fakt, że orzeczenia wydane przed 2004 r. nie są dostępne w języku polskim.

Sytuację tę komplikują jeszcze ciągle zmiany w przepisach podatkowych, które przedsiębiorcy muszą na bieżąco śledzić celem prawidłowego wywiązywania się z nałożonych na nich obowiązków podatkowych. Ponieważ kształt podatku VAT jest zdeterminowany potrzebą zapewnienia należytego funkcjonowania jednolitego rynku wewnętrznego oraz fundamentalnych jego swobód, wszelkie zmiany otoczenia gospodarczego i technologicznego, wpływające na warunki konkurencji oraz swobodę przepływu towarów i świadczenia usług, wywołują potrzebę odpowiedniego dostosowania przepisów dotyczących podatku VAT [Rogowska-Rajda 2006, s. 381]. Wymusza to, niestety, ciągle zmiany w przepisach dyrektywy 2006/112/WE⁴, a co za tym idzie – dostosowanie do tych zmian polskich przepisów, gdyż Polska jako państwo członkowskie Unii Europejskiej zobligowana jest, w ślad za zmianami przepisów unijnych, do wprowadzania stosownych zmian do przepisów krajowych. W konsekwencji za niestałość przepisów krajowych w zakresie podatku VAT odpowiadają nie tylko czynniki wewnętrzne danego kraju, ale w dużym stopniu istotne czynniki zewnętrzne w postaci zmienności przepisów unijnych. W konsekwencji podporządkowanie konieczności harmonizacji w ramach Unii Europejskiej podatku VAT oraz zwiększanie obecnie funkcji fiskalnej tego podatku powodują, że przepisy w zakresie podatku od towarów i usług należą do najczęściej zmienianych i modyfikowanych regulacji polskiego prawa podatkowego [Szołno-Koguc 2004, s. 162]. Pozostaje to z jednej strony w znacznej sprzeczności z podatkową zasadą pewności, zgodnie z którą zmiany w rozwiązaniach podatkowych nie powinny być zbyt częste, z drugiej jednak strony zmiany, których główną przesłanką jest unijna harmonizacja podatkowa, ograniczają podatkowe zakłócenia w funkcjonowaniu wspólnego ryn-

¹ Szerzej [Brzeziński 2004, s. 7; Dominik-Ogińska i in. 2011, s. 61].

² Do chwili obecnej TSUE wydał ponad 700 orzeczeń dotyczących regulacji podatku od wartości dodanej. Przykładowo najwięcej orzeczeń dotyczy kwestii zwolnień przedmiotowych od podatku VAT, co potwierdza wysoki poziom skomplikowania tego zakresu podatku VAT.

³ Od roku 2004 do dziś (czyli podczas 11 lat) polskie sądy administracyjne zadały tylko 28 pytań prejudycjalnych dotyczących podatku od towarów i usług, choć w ostatnich latach można zauważyć tendencję wzrostową w tym zakresie.

⁴ Tytułem przykładu można wskazać, że w ciągu ponad 9-letniego okresu obowiązywania dyrektywy 2006/112/WE została ona zmodyfikowana już 14 razy.

ku, działając tym samym w interesie przedsiębiorców [Famulska 2011, s. 72-73]. Dokonując jednak analizy złożoności i zmienności polskiego systemu podatku od towarów i usług, należy podkreślić, że nie są one charakterystyczne tylko dla regulacji polskich, lecz problemem identyfikowalnym w całej Unii Europejskiej. Trudność z zapewnieniem łatwiejszego poruszania się w złożonej tematyce zharmonizowanego w Unii Europejskiej podatku VAT, przykładowo przez upowszechnienie wiążących interpretacji przepisów w tym podatku, dostrzega również wielu komentatorów unijnego podatku VAT [Corput 2006, s. 122-123]. Problem ten dostrzega również Komisja Europejska, w ocenie której modernizacja obecnego systemu podatku VAT wyczerpała już swoje możliwości i niezbędne jest dokonanie kompleksowej reformy unijnego systemu VAT [Zielona Księga 2010, s. 4].

3. Jednostka samorządu terytorialnego jako podatnik VAT

Dyrektywa 2006/112/WE ma na celu harmonizację podatku VAT, którego istotą jest opodatkowanie działalności gospodarczej. To z kolei oznacza, że dyrektywa ta dotyczy zasadniczo jedynie podmiotów powołanych do prowadzenia działalności gospodarczej, nie zaś organów władzy publicznej lub podmiotów prawa publicznego. Organy władzy publicznej nie są bowiem, co do zasady, powoływane do prowadzenia działalności gospodarczej, lecz do wykonywania zadań o charakterze władczym. Co prawda, może się zdarzyć, że podmioty takie prowadzą działalność gospodarczą, niemniej działalność ta ma zawsze charakter dodatkowy (uboczny) względem podstawowej funkcji, jaką jest sprawowanie władztwa publicznego. Prowadzenie działalności gospodarczej przez organ władzy publicznej wiąże się z kolei z tym, że taka działalność będzie podlegała opodatkowaniu podatkiem VAT, zgodnie z zasadami przewidzianymi przepisami dyrektywy 2006/112/WE. Wynika to z ogólnej definicji podatnika zawartej w art. 9 ust. 1 tej dyrektywy, zgodnie z którą podatnikiem jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

Szeroka definicja działalności gospodarczej w rozumieniu VAT, realizująca zasadę powszechności, powoduje, że podmioty wykonujące taką działalność są klasyfikowane jako podatnicy niezależnie od ich statusu. W konsekwencji również organy władzy publicznej uznawane są za podatników. Dyrektywa 2006/112/WE, i w ślad za tym ustawa o podatku od towarów i usług [Dyrektywa z dnia 28 listopada 2006 r. ..., art. 13; Ustawa z 11 marca 2004 r. ..., art. 15 ust. 6], wyłącza z opodatkowania jedynie te działania, których podmioty te dokonują jako organy władzy w ramach przypisanych im specyficznych zadań państwowych (np. w zakresie administracji, sądownictwa, obrony narodowej), a także czynności, do których wykonywania są uprawnione wyłącznie organy publiczne, wobec czego ich wyłączenie z opodatkowania nie może prowadzić do istotnego naruszenia zasad konkurencji [Sachs, Namysłowski 2008, s. 162]. Dokonanie oceny charakteru działania takich podmiotów, tzn. czy działają one w charakterze organu władzy publicznej, celem ustalenia moż-

liwości ich wyłączenia z VAT, musi być dokonywane na podstawie prawa unijnego oraz wypracowanych wytycznych i wskazówek w orzecznictwie TSUE. Definicja bowiem organu władzy publicznej do celów VAT jest definicją unijną i wyłącznie w takich kategoriach może być rozpatrywana. Przyjęcie takiej koncepcji w prawie unijnym powoduje znaczną trudność w funkcjonowaniu podatkowym krajowych organów władzy. Bardzo często bowiem ich funkcjonowanie ma charakter dualny – z jednej strony działają władczo, z drugiej natomiast będąc samodzielnymi podmiotami są uczestnikiem zwykłego obrotu gospodarczego. W konsekwencji zakres ich działań w części pozostaje poza VAT, w części natomiast uczestniczy w systemie VAT na zasadach ogólnych. Im bardziej skomplikowany i szeroki zakres działania posiada dany podmiot, występujący w takich dwóch rolach, tym bardziej skomplikowany i wieloaspektowy jest jego system rozliczania VAT.

W Polsce zdecydowanie przeważająca część podmiotów działających w charakterze organów władzy działa na podstawie ustawy o finansach publicznych [Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. ...], jednakże najbardziej złożony charakter i zakres wykonywanych zadań, w tym przede wszystkim publicznych, posiadają jednostki samorządu terytorialnego, w szczególności gminy. Samorząd terytorialny jest lokalną wspólnotą społeczną uprawnioną do samodzielnego wykonywania administracji publicznej, wyposażoną w materialne środki realizacji powierzonych jej zadań. Jest to struktura niezależna od aparatu państwowego, mająca własne organy przedstawicielskie i wykonawcze, uprawnione do stanowienia prawa miejscowego. Ponieważ jednak struktury te wykonują administrację publiczną, państwo zachowuje uprawnienia nadzorcze wobec samorządu terytorialnego. Podstawową jednostką samorządu terytorialnego w Polsce jest gmina [Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej..., art. 164 ust. 1]. Gmina jest podmiotem prawa, odrębnym od państwa, w związku z czym działa we własnym imieniu i na własną odpowiedzialność [Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. ..., art. 2 ust. 1 i ust. 2]. Gmina wykonuje zadania własne, należące do samorządu terytorialnego, jak również zadania zlecone z zakresu administracji rządowej, nakładane przez ustawy lub przejęte na podstawie porozumienia z organem administracji rządowej [Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. ..., art. 2 ust. 1 i ust. 2]. Zadania własne gminy można podzielić na zadania o charakterze władczym, tj. wydawanie decyzji administracyjnych lub nakładanie opłat o charakterze publicznoprawnym, oraz zadania o charakterze użyteczności publicznej. Do zadań gminy o charakterze użyteczności publicznej należą zadania z zakresu infrastruktury technicznej gminy (np. gminne drogi, ulice, wodociągi itd.), infrastruktury społecznej (oświata, kultura, ochrona zdrowia itd.), porządku i bezpieczeństwa publicznego (np. organizacja ruchu drogowego) czy też ładu przestrzennego i ekologicznego (np. ochrona środowiska) [Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. ..., art. 7 ust. 1 pkt 1-3, 5, 8-9].

W zależności od przyjętej w danej gminie struktury organizacyjnej zadania użyteczności publicznej gmina wykonuje albo samodzielnie, albo przez tworzone do tego celu jednostki organizacyjne lub przez powierzenie zadań innym podmiotom, w tym organizacjom pozarządowym [Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. ..., art. 9 ust. 1].

Jednostkami organizacyjnymi tworzonymi przez gminę w celu wykonywania zadań o charakterze użyteczności publicznej mogą być zarówno podmioty wyposażone w osobowość prawną (np. fundacja, spółka prawa handlowego), jak też podmioty pozbawione takiej osobowości (np. jednostki budżetowe lub samorządowe zakłady budżetowe). Zasady funkcjonowania tych jednostek określają przepisy szczególne (np. ustawa o pomocy społecznej, ustawa o systemie oświaty). Jednostki takie – jako podmioty powoływane do wykonywania zadań użyteczności publicznej (zadań organów władzy publicznej) – są, podobnie jak gminy, podmiotami prawa publicznego.

Jedną z najbardziej rozpowszechnionych form organizacyjnoprawnych gospodarki budżetowej gmin są jednostki budżetowe. Jednostki te wykonują powierzone im zadania na rzecz i w imieniu organu, który je powołał. Tworząc takie jednostki, gmina nadaje im statut, a także przekazuje im w zarząd mienie niezbędne do wykonywania powierzonych zadań. Jednostki budżetowe działają na podstawie rocznego planu dochodów i wydatków, opracowanego przez kierownika danej jednostki [Ciupek, Famulska, Walasik 2012, s. 14]. Innymi jednostkami organizacyjnymi tworzonymi przez gminy w celu realizacji zadań użyteczności publicznej są samorządowe zakłady budżetowe. Stanowią one formę organizacyjnoprawną prowadzenia gospodarki budżetowej opartą na zasadzie gospodarowania netto. Oznacza to, iż zakład odpłatnie wykonuje zadania, pokrywając koszty swojej działalności z przychodów własnych, chociaż może także otrzymywać z budżetu jednostki samorządu terytorialnego: dotacje przedmiotowe, dotacje celowe na zadania bieżące finansowane z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej oraz niepodlegających zwrotowi środków z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA), a także środków pochodzących ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi, dotacje celowe na finansowanie lub dofinansowanie kosztów realizacji inwestycji. Ponadto, w zakresie określonym w odrębnych ustawach, samorządowy zakład budżetowy może otrzymywać dotację podmiotową.

Oprócz wskazanych działań o charakterze publicznoprawnym jednostka samorządu terytorialnego działa też na gruncie cywilnoprawnym, przykładowo prowadzi odpłatną gospodarkę wodno-kanalizacyjną, zarządza nieruchomościami przez ich wynajem lub sprzedaż czy też ustanawia odpłatnie prawa wieczystego użytkowania gruntów [Czarny 2011, s. 91-111]. Zadania te w dużej części wykonywane są przez zakłady budżetowe. Charakter tych działań nie pozwala jednak na ich wyłączenie z systemu podatku od towarów i usług, zatem w zakresie cywilnoprawnym jednostki samorządu terytorialnego działają jako podatnicy VAT. Przedstawiony w aspekcie systemu VAT dualizm działania jednostek samorządu terytorialnego wywołuje wiele problemów w interpretowaniu i stosowaniu przepisów dotyczących tego systemu. Każda bowiem interpretacja niesie za sobą określone skutki finansowe – pozytywne lub negatywne – dla tych specyficznych podmiotów sektora finansów publicznych. Wskazania również wymaga, że bardzo trudno w większości przypadków problematycznych wypracować identyczne, jednolite podejście w opodatkowaniu podatkiem

od towarów i usług VAT, ponieważ jednostki samorządu terytorialnego wyposażone są w bardzo dużą, ograniczoną jedynie ich prawem ustrojowym, samodzielność w wybieraniu sposobu i formy realizacji przypisanych im ustawowo do realizacji zadań publicznych. Przykładowo zgodnie z prawem ustrojowym gospodarkę wodno-kanalizacyjną gminy mogą prowadzić samodzielnie, za pośrednictwem utworzonej w tym celu jednostki budżetowej lub zakładu budżetowego, związku międzygminnego lub też przy udziale spółki komunalnej, działającej na podstawie przepisów prawa handlowego. Wybór którejkolwiek z opisanych form pociąga za sobą różnorodność relacji między gminą a utworzonymi przez siebie podmiotami, wywierając różne – czasem odmienne – skutki w obszarze podatku od towarów i usług.

4. Najważniejsze problemy stosowania VAT w jednostkach samorządu terytorialnego

4.1. Ustalenie statusu podatnika VAT

Za najbardziej istotny obecnie problem systemowy, dotyczący wszystkich jednostek samorządu terytorialnego, niezależnie od przyjętej przez nie struktury organizacyjnej, służącej realizacji zadań publicznych (utworzenie jednostek lub zakładów budżetowych czy też spółek prawa handlowego), jest ustalenie, kto jest podatnikiem VAT z tytułu dokonywanych czynności w ramach umów cywilnoprawnych – czy gmina razem ze wszystkimi utworzonymi przez siebie jednostkami organizacyjnymi, nieposiadającymi jednak odrębnej od gminy osobowości prawnej (czyli samorządowymi jednostkami lub zakładami budżetowymi), czy też odrębność podatkową należy przypisać każdej z osobna z utworzonych przez gminę jednostek organizacyjnych. Blisko 20 lat obowiązywała interpretacja, zgodnie z którą podmiotowość podatkową należało przypisywać odrębnie gminie (jednostce samorządu terytorialnego) i odrębnie każdej z utworzonych przez nią jednostek. W konsekwencji każdy z tych podmiotów odrębnie był zarejestrowany jako podatnik VAT i samodzielnie wypełniał wszystkie obowiązki związane z rozliczaniem tego podatku (składanie deklaracji, wystawianie faktur, prowadzenie ewidencji itp.). Odrębnie też każdy podmiot był oceniany pod kątem możliwości skorzystania ze zwolnienia podmiotowego z VAT (150 tys. zł). Prawdliwość takiej interpretacji potwierdzało również orzecznictwo polskich sądów administracyjnych⁵. Sytuację tę zmieniła jednak diametralnie wydana w dniu 24 czerwca 2013 r. uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego [Uchwała NSA w składzie 7 sędziów z dnia 24 czerwca 2013 r. ...], zgodnie z którą w świetle polskich przepisów ustawy o podatku od towarów i usług gminne jednostki budżetowe nie mogą być uznane za odrębnych od gminy podatników VAT. Dokonując takiej oceny, Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że mimo wyodrębnienia organizacyjnego gminna jednostka budżetowa nie prowadzi

⁵ Przykładowo [Wyrok NSA z dnia 19 marca 2010 r. ...].

działalności gospodarczej w sposób samodzielny czy niezależny od gminy, której majątkiem (w tym środkami finansowymi) dysponuje. Z tego też względu, w przypadku gdy w ramach ubocznej działalności gminna jednostka budżetowa będzie dokonywać czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, podatnikiem VAT – zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego – nie będzie ta jednostka, lecz gmina, która ją utworzyła. Stanowisko to oznacza całkowitą zmianę dotychczasowej praktyki rozliczania podatku od towarów i usług w jednostkach samorządu terytorialnego i realizacja tej interpretacji pociąga w praktyce za sobą ryzyko poważnych reperkusji gospodarczych dla tych podmiotów⁶. Poza tym przyjęcie takiego stanowiska wpłynie w znaczący sposób na istniejący w Polsce model funkcjonowania samorządu terytorialnego (ze szczególnym uwzględnieniem gmin), co może skutkować negatywnymi konsekwencjami dla całego sektora finansów publicznych w Polsce. Warto przy tym podkreślić, że w Polsce jest 2479 gmin, które wchodzi w skład 314 powiatów. Ponadto w Polsce funkcjonuje 66 miast na prawach powiatu. Gminy i powiaty wchodzi z kolei w skład 16 województw [GUS 2014]. W 2013 r. ogólna liczba jednostek budżetowych wynosiła natomiast 63 263 [GUS 2014], z czego 42 714 stanowiły gminne jednostki budżetowe⁷, 14 383 – powiatowe jednostki budżetowe, 812 wojewódzkie jednostki budżetowe, zaś 5354 – państwowe jednostki budżetowe. Potencjalna zmiana zasad rozliczania VAT dotknie wszystkie te jednostki – ponad 60 tys. podmiotów.

Uznanie, iż jednostki budżetowe gminy nie są odrębnymi od gminy podatnikami VAT, oznacza w praktyce, że rozliczenie podatku od towarów i usług za wszystkie swoje jednostki budżetowe od prowadzonej przez te jednostki działalności gospodarczej, musi przejąć sama gmina. Tylko też gmina byłaby uprawniona do występowania z wnioskiem do Ministra Finansów o wydanie interpretacji indywidualnej, nawet jeśli pytanie dotyczyłoby kwestii jednostek budżetowych⁸. Gmina zobowiązana byłaby składać skonsolidowaną deklarację podatkową, w której ujmowałaby podatek VAT wykazywany przez wszystkie jednostki budżetowe (których w niektórych gminach funkcjonuje nawet kilkaset⁹). Ponieważ dane do skonsolidowanej deklaracji muszą zostać przygotowywane przez księgowych poszczególnych jednostek budżetowych, gmina będzie ponosiła odpowiedzialność podatkową za ewentualne błędy w takich danych, z kolei osoba sporządzająca taką skonsolidowaną deklarację podatkową będzie ponosić odpowiedzialność karną skarbową z tego tytułu. Co więcej, taka sytuacja pociągnie za sobą konieczność zmian całego systemu księgowego

⁶ Inne oceny w tej kwestii por. [Dominik-Ogińska 2013].

⁷ Podana liczba obejmuje również szkoły (w tym szkoły prowadzone przez miasta na prawach powiatu).

⁸ Stanowisko to potwierdzają wydawane po uchwale wyroki sądów administracyjnych, przykładowo [Wyrok WSA w Krakowie z dnia 25 września 2014 r. ...]; zob. również [Kotala, Buda 2015].

⁹ W 2013 r. jako podatnicy VAT zarejestrowanych było jedynie 837 gminnych jednostek budżetowych, które w ramach rozliczeń AT w 2013 r. wykazały obrót w wysokości ok. 1,4 mld zł; dane wewnętrzne Ministerstwa Finansów (materiały niepublikowane).

gmin oraz ich jednostek budżetowych, co będzie wiązać się także z koniecznością poniesienia znacznych nakładów finansowych na ten cel. Obecnie większość jednostek budżetowych, ze względu na nieprzekraczanie limitu obrotu (150 tys. zł), jest objęta reżimem procedury szczególnej dla małych przedsiębiorców, co oznacza, że dokonywana przez te podmioty sprzedaż jest zwolniona z podatku od towarów i usług. Będąc zwolnione z podatku, jednostki takie nie muszą rejestrować się jako podatnicy VAT ani też składać deklaracji VAT. Nieuznanie jednostek budżetowych za podatników VAT będzie oznaczało, że praktycznie wszystkie transakcje dokonywane przez jednostki budżetowe powinny być opodatkowane podatkiem VAT. W konsekwencji dotychczasowe rozliczenia podatkowe gmin będą musiały zostać zweryfikowane, a dotychczasowa sprzedaż zwolniona z podatku od towarów i usług zasadniczo powinna skutkować koniecznością rozliczenia tego podatku. Dodatkowo – teoretycznie – rozliczenie takie będzie musiało zostać dokonane wstecz, do czasu upływu przedawnienia, które w Polsce wynosi 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku [Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. ..., art. 70]. Konieczność rozliczenia „dodatkowego” podatku VAT przez gminy może się ponadto wiązać z zapotrzebowaniem gmin na dodatkowe środki finansowe, które nie zostały przewidziane w ich budżetach, co z kolei może prowadzić do trudności z faktycznym uregulowaniem podatku VAT przez gminy. Ponadto istotnym zagrożeniem dla budżetów gmin (a być może i dla budżetu państwa) jest ryzyko zwrotu kwot odpowiadającym kosztom podatku VAT uznanym za kwalifikowane w otrzymanych przez samorządy projektach unijnych¹⁰ z powodu niemożności ich odliczenia w rozliczeniach deklaracyjnych samorządów. Uznanie bowiem samorządów za jednego podatnika VAT w zdecydowanej większości przypadków skutkuje „automatycznym” uzyskaniem prawa do odliczenia tego podatku.

Mając na uwadze te wątpliwości oraz fakt, że konieczność przebudowy całego systemu rozliczeń w samorządach nie może odbywać się w sposób przypadkowy i być może przejściowy¹¹, Naczelny Sąd Administracyjny, rozstrzygając po przedmiotowej uchwale, zdecydował się na zadanie pytania prejudycjalnego do TSUE w kontekście konieczności badania przesłanki samodzielności w przypadku podmiotów działających jako organ władzy, czyli występujących w dualnej pozycji w systemie VAT¹². Dopiero zatem zajęcie stanowiska przez TSUE umożliwi pod-

¹⁰ Szerzej na temat metodyki uznawania VAT za koszt kwalifikowany, por. [Rogała 2007, s. 189-24].

¹¹ Nie ma bowiem żadnej gwarancji, że po przebudowie w tym zakresie systemu w Polsce sąd innego państwa członkowskiego nie zada TSUE pytania w podobnym zakresie.

¹² [Postanowienie NSA z dnia 10 grudnia 2013 r. ...] – sprawa zarejestrowana w TSUE pod numerem C-276/14 Gmina Wrocław. W tej sprawie odbyła się 6 maja 2015 r. rozprawa przed Wielką Izbą TSUE. 30 czerwca 2015 r. miała zostać przedstawiona opinia Rzecznika Generalnego. Wyrok zapadnie prawdopodobnie końcem jesieni. Do czasu rozstrzygnięcia tej kwestii przez TSUE Ministerstwo Finansów podtrzymuje swoje dotychczasowe stanowisko wyrażane w wydawanych interpretacjach indywidualnych, uznających samorządowe jednostki budżetowe za odrębnych podatników VAT, por. [Komunikat Ministerstwa Finansów...].

jęcie analiz w celu wprowadzenia ewentualnych zmian w przepisach i rozwiązania kwestii potencjalnego obowiązku zwrotu części dotacji unijnych. Niezależnie jednak od tego rozstrzygnięcia TSUE nadal będą istniały wątpliwości co do odrębności od samorządów utworzonych przez nie zakładów budżetowych, chyba że wytyczne TSUE będą tak uniwersalne, że możliwe będzie zastosowanie ich do oceny odrębności zakładów budżetowych. Opisana bowiem uchwała – chociaż nie rozstrzygała w tym zakresie (pytanie składu orzekającego NSA dotyczyło bowiem tylko odrębności samorządowych jednostek budżetowych) – w uzasadnieniu wskazała, że należy uznać na gruncie VAT odrębność podatkową w VAT zakładów budżetowych.

4.2. Zakres czynności podlegających opodatkowaniu VAT

Istotne trudności dla samorządów generuje również ustalenie, które z wykonywanych przez nie czynności podlegają opodatkowaniu VAT. W tym celu niezbędna jest każdorazowo ocena dokonywanych przez nie czynności realizujących nałożone ustawowo na nie zadania publiczne pod kątem uznania ich za wykonywane w charakterze organu władzy. Ma to istotne znaczenie, bowiem uznanie danych czynności za wykonywane w charakterze organów władzy wyłącza te czynności z systemu VAT [Dyrektywa z dnia 28 listopada 2006 r. ..., art. 13]. Do zastosowania tego wyjątku muszą zostać spełnione łącznie dwie przesłanki: działalność musi być wykonywana przez podmiot prawa publicznego i musi być ona wykonywana przez ten podmiot w charakterze organu władzy publicznej¹³. Spełnienie pierwszej przesłanki w odniesieniu do samorządów nie wydaje się problematyczne – samorzady będące „lokalnymi organami władzy” stanowią „podmioty prawa publicznego”. Problematyczne jest natomiast spełnienie przesłanki drugiej, której zakres wytyczają tezy zawarte w orzecznictwie TSUE. Zakres działania samorządów, w szczególności gminy, jest bowiem złożony i może obejmować zadania własne gminy, zadania zlecone oraz działalność gospodarczą wykraczającą poza zadania o charakterze użyteczności publicznej. Zgodnie z orzecznictwem TSUE [Wyrok TSUE z dnia 15 maja 1990 r. ... pkt 9-12] wyłączenie z VAT nie obejmuje czynności podmiotów prawa publicznego, wykonywanych przez te podmioty na podstawie prawa cywilnego. W konsekwencji do wyłączenia z VAT nie jest wystarczająca tylko kwalifikacja podmiotu jako podmiotu prawa publicznego, istotne jest natomiast, czy wykonywane przez niego czynności podlegają uregulowaniom prawa publicznego [Opinia Rzecznika generalnego Mischo z 28 marca 1990 r. ...]. Ponadto dokonywanie wykładni przesłanki „w charakterze organu władzy publicznej” musi mieć charakter zawężający, zgodnie z zasadą, według której wyjątki od opodatkowania VAT należy interpretować ściśle. Przykładowo w wyroku w sprawie *Fazenda Publica*¹⁴ Trybunał podkreślił, że krajowy sąd przy ocenie, czy dana czynność została dokonana przez organ działający

¹³ Wyroki TSUE: [Wyrok TSUE z dnia 17 października 1989 r. ..., pkt 12; Wyrok z dnia 25 lipca 1991 r. ..., pkt 18; Wyrok TSUE z dnia 14 grudnia 2000 r. ...].

¹⁴ Cytowany wyrok w sprawie C-446/98.

w charakterze władzy publicznej, „musi uwzględnić wszelkie sposoby wykonania danej czynności przewidziane w prawie krajowym, aby stwierdzić, czy czynność ta wykonana jest na podstawie krajowych szczególnych uregulowań publiczno-prawnych, czy też na podstawie takich samych uregulowań prawa prywatnego znajdujących zastosowanie do pozostałych podmiotów gospodarczych”. W sprawie tej Trybunał uznał, że konkretna czynność – zarządzanie parkingiem, podlegała szczególnemu publicznoprawnemu reżimowi, ponieważ obejmowała ona również stosowanie prerogatyw władzy publicznej (nakładanie mandatów). Sam fakt zatem, że dana czynność wykonywana przez samorząd zaliczana jest do zadań własnych, nie jest wystarczający do oceny, że można ją wyłączyć ze stosowania VAT. Wykonywanie tych czynności musi bowiem jeszcze podlegać szczególnym uregulowaniom publiczno-prawnym z użyciem prerogatyw władztwa państwowego. Jeśli zatem w danej transakcji samorząd będzie występował w podobny sposób jak inne podmioty gospodarcze prawa prywatnego i handlowego transakcja ta będzie podlegała opodatkowaniu VAT na zasadach ogólnych [Uwagi Komisji Europejskiej... 2014].

Gdyby jednak uznać, że dany samorząd, dokonując pewnych czynności, działa w charakterze organu władzy publicznej, można by było stwierdzić, że wyłączenie owych transakcji z opodatkowania VAT nastąpiłoby jedynie wtedy, gdyby nieopodatkowanie ich nie prowadziło do znaczącego zakłócenia konkurencji. Dotyczy to sytuacji, w której podmioty prawa publicznego wykonują w ramach systemu prawnego, który jest im właściwy, działalność lub czynności, które mogą być również wykonywane w konkurencji z nimi przez inne jednostki, na gruncie prawa prywatnego lub na podstawie zezwolenia administracyjnego. W ramach systematyki dyrektywy 2006/112/WE powoduje to również powrót do ogólnej zasady traktowania podmiotu prawa publicznego jako podatnika. Przepis ten nie powinien być zatem w tym obszarze wąsko interpretowany. W przypadku spełnienia wskazanych przesłanek państwo członkowskie musi poddać obowiązkowi VAT dany podmiot prawa publicznego. Państwo to nie jest jednak zobowiązane przejąć dosłownie przesłanki „znaczących zakłóceń konkurencji” do prawa krajowego czy też wyznaczyć ilościowe granice w tym względzie. Odnośnie bowiem do spełnienia kryterium „znaczących zakłóceń konkurencji” Trybunał podał parę szczegółowych wskazówek w wyroku *Isle of Wight Council* [Wyrok TSUE z dnia 16 września 2008 r. ...]. I tak – istnienie owych zakłóceń konkurencji powinno być oceniane w odniesieniu do danej działalności jako takiej, przy czym ocena ta nie musi dotyczyć w szczególności danego rynku lokalnego. W ramach tej oceny uwzględnić należy nie tylko aktualną konkurencję, ale również konkurencję potencjalną, przy czym czysto teoretyczna możliwość wejścia prywatnego przedsiębiorcy na właściwy rynek, nieoparta żadną obiektywną wskazówką, nie jest równoznaczna z istnieniem potencjalnej konkurencji. W końcu owe zakłócenia konkurencji powinny być więcej niż tylko nieznaczne, w tym celu winno się dokonać oceny okoliczności o charakterze gospodarczym, które mogą uzasadnić w razie potrzeby wyjątek od zasady nieopodatkowania podmiotów prawa publicznego.

Z prowadzonych rozważań wynika, że rozróżnienie charakteru czynności wykonywanych przez samorządy, w szczególności gminy, których zakres działania jest bardzo szeroki i różnorodny, jest bardzo problematyczne. Odnotować należy również, iż obecne orzecznictwo polskich sądów administracyjnych¹⁵ nie w pełni koresponduje z orzecznictwem unijnym, uznając, że do wyłączenia z systemu VAT wystarczy, że samorząd realizuje zadanie publiczne, obojętnie czy własne, czy też zlecone przez administrację rządową, bez znaczenia dla opodatkowania pozostaje już, w jakim reżimie to robi – publicznoprawnym czy też cywilnoprawnym. Wywołuje to określone konsekwencje dla samorządów, pozbawiając je w zakresie czynności realizowanych w ramach umów cywilnoprawnych prawa do odliczenia VAT oraz naraża na ryzyko zmiany interpretacji w przypadku zadania pytania w tym zakresie do TSUE, przykładowo przez sąd innego państwa członkowskiego Unii Europejskiej.

4.3. Prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego

Z prezentowanymi problemami ściśle powiązana jest kwestia zakresu prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego przez samorządy. Samorząd, realizując swoje zadania w zależności od ich charakteru, dokonuje bowiem zarówno czynności opodatkowanych VAT, czynności z VAT zwolnionych oraz czynności pozostających poza sferą VAT, natomiast prawo do odliczenia VAT naliczonego przysługuje wyłącznie w odniesieniu do czynności opodatkowanych VAT [Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. ..., art. 86 ust. 1]. W konsekwencji zgodnie z przepisami ustawy o podatku od towarów i usług samorząd jest zobowiązany do bezpośredniego przyporządkowania zakupów do danych czynności i dokonywania odliczenia tylko podatku naliczonego, związanego z zakupami wykorzystywanymi do sprzedaży opodatkowanej, natomiast w odniesieniu do zakupów, które służą wszystkim trzem lub dwóm rodzajom czynności, i bezpośrednio przyporządkowanie nie jest możliwe odliczenie dopuszczalne tylko w części proporcjonalnej [Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. ..., art. 86 ust. 1, art. 90]. Do końca 2010 r. nie budziło wątpliwości, że w takiej sytuacji wyliczenie podatku naliczonego do odliczenia powinno odbywać się dwuetapowo – w pierwszej kolejności należało wydzielić podatek naliczony, związany z działalnością gospodarczą samorządu (opodatkowaną i zwolnioną), następnie natomiast tylko tę część podatku, która była związana z działalnością opodatkowaną. Do pierwszego etapu zastosowanie znajdowała metoda wybrana przez samorząd, najbardziej miarodajna i uzasadniona ekonomicznie, w drugim natomiast etapie ustawa o podatku od towarów i usług nakazuje zastosowanie ściśle określonej metody obrotowej.

Zmiana stanowiska w tym zakresie nastąpiła z chwilą wydania przez NSA w 24 października 2011 r. uchwały I FPS 9/10 [Uchwała NSA w składzie 7 sędziów z dnia 24 października 2011 r. ...]. NSA przyznał – wskutek braku implementacji,

¹⁵ Przykładowo wyroki NSA: [Wyrok NSA z dnia 20 marca 2013 r. ...; Wyrok NSA z dnia 26 marca 2014 r. ...]

w jego ocenie, przepisów wprowadzających określoną metodę do zastosowania wydzielenia podatku naliczonego w pierwszym etapie – całkowite prawo do odliczenia od wszystkich wydatków, niezależnie od tego, w jak małej części były one związane ze sprzedażą opodatkowaną (wystarczyło powiązanie w 1%). Stanowisko to pozostawało w sprzeczności z prawem unijnym, jednakże samorzady zaczęły z niego korzystać. Dopiero w lipcu 2014 r. nastąpiła zmiana stanowiska w tym zakresie w orzecznictwie sądowym¹⁶. Sąd – powołując się w szczególności na wyrok TSUE w sprawie MDDP [Wyrok TSUE z dnia 28 listopada 2013 r. ...] – uznał brak możliwości odliczania podatku naliczonego w takiej części, w jakiej jest on związany z czynnościami nieobjętymi VAT. Niezależnie od tego nowelizacją ustawy o podatku od towarów i usług z dnia 9 kwietnia 2015 r. [Ustawa z dnia 9 kwietnia 2015 r. ...] zmodyfikowano przepisy w tym zakresie, wprowadzając od 1 stycznia 2016 r. wyraźny obowiązek rozdzielania zakupów związanych z działalnością gospodarczą i zakupów związanych ze sferą pozostającą poza działalnością gospodarczą. Samorząd musi samodzielnie wybrać metodę, według której dokona takiego rozdziału, uwzględniając jednak konieczność zapewnienia tą metodą dokonania najbardziej adekwatnego odliczenia podatku od towarów i usług. Zgodnie z uzasadnieniem do projektu tej ustawy zmiany te mają charakter doprecyzowujący, zatem wydzielenia takiego samorzady powinny dokonywać już teraz, chyba że posiadają wydaną w tej sprawie interpretację indywidualną dokonującą interpretacji przepisów w odmienny sposób [Uzasadnienie do rządowego projektu ...]¹⁷. Zmiana stanowiska w sytuacji samorządu, który korzystał z „dobrodrojeństwa” opisanej uchwały (potwierdzonego wydaną interpretacją indywidualną), oznacza konieczność znalezienia dodatkowych środków w budżecie, których samorząd nie uzyska już z budżetu państwa. Bezwzględne stosowanie „prewspółczynnika” wymaga też podjęcia przez samorząd stosownych kroków dostosowawczych w księgowości, celem ustalenia najbardziej adekwatnej metody odliczeń podatku naliczonego.

Innym problemem, powiązany z istniejącą obecnie wątpliwością co do statusu podatkowego gminy i jej jednostek organizacyjnych, jest kwestia prawa do odliczenia podatku naliczonego, związanego z inwestycją (przykładowo wybudowaną infrastrukturą wodno-kanalizacyjną, basenem miejskim czy halą sportową), zrealizowaną przez samorząd w ramach wykonywania zadań publicznych, wykorzystywaną jednak w gospodarczy sposób przez jej jednostkę organizacyjną, której inwestycję tę samorząd przekazał lub udostępnił trwale w nieodpłatny sposób. W tym obszarze istnieją bowiem rozbieżności interpretacyjne: w ocenie doradców podatkowych odliczenie podatku VAT naliczonego w takiej sytuacji przysługuje, natomiast zdaniem Ministra Finansów, prezentowanym w interpretacjach indywidualnych, brak jest prawa do odliczenia.

¹⁶ Pierwszy wyrok ze zmienionym stanowiskiem – [Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 24 lipca 2014 r. ...]

¹⁷ Po uchwale w sprawie I FPS 9/10 Minister Finansów wydawał interpretacje dostosowane do stanowiska NSA, jednakże na jesieni 2014 r. stanowisko to uległo zmianie.

Istnienie prawa do odliczenia uzasadniane jest zasadą neutralności, która wymaga uwolnienia podatnika od ciężaru podatku VAT. Prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego jest bowiem podstawowym elementem konstrukcyjnym VAT, wynikającym z istoty tego podatku [Bartosiewicz 2012, s. 70]. Nawet w sytuacji, gdy zakupu towarów i usług dokonał podmiot inny niż ten, który wykonywał następnie czynności opodatkowane z wykorzystaniem tych towarów i usług, zasada neutralności wymaga przyznania prawa do odliczenia, jeśli istniała między tymi podmiotami szczególna więź ekonomiczna lub gdy stanowiły one jeden podmiot podzielony wyłącznie formalnie [Zwyrtek 2014, s. 36]. Kryterium związku nabywanych towarów i usług z wykonywaniem czynności opodatkowanych należy bowiem rozumieć szeroko, a mianowicie jako powiązanie z działalnością gospodarczą stanowiącą kompleks różnych czynności, niekoniecznie zaś wyłącznie przez pryzmat konkretnej czynności opodatkowanej. Na potwierdzenie tego stanowiska przywoływane są wyroki TSUE, w szczególności wyrok w sprawie *Trawertyn* [Wyrok TSUE z dnia 1 marca 2012 r. ...].

Brak prawa do odliczenia – przy założeniu, że jednostki organizacyjne samorządu są odrębnymi od niego podatnikami VAT – Minister Finansów uzasadnia natomiast brakiem bezpośredniego związku zakupionych towarów i usług z czynnościami opodatkowanymi. Wybudowana infrastruktura przekazywana jest bowiem nieodpłatnie przez samorząd utworzonej przez niego jednostce budżetowej. Na potwierdzenie tego stanowiska przywoływane jest również orzecznictwo TSUE, w szczególności wyrok w sprawie *Waterschap* [Wyrok TSUE z dnia 2 czerwca 2005 r. ...] (wraz z wydaną do tej sprawy opinią Rzecznika Generalnego [Opinia Rzecznika Generalnego F. G. Jacobsa z dnia 18 listopada 2004 r. ...]), oraz w sprawie *Malburg* [Wyrok TSUE z dnia 13 marca 2014 r. ...], w którym to Trybunał dystansuje się od stanowiska wskazanego uprzednio w sprawie *Trawertyn*, uzasadniając to wyjątkową specyfiką stanu faktycznego, na kanwie którego zapadło to orzeczenie. W ocenie Ministra Finansów dyrektywa 2006/112/WE umożliwia odliczenie podatku VAT naliczonego, pod warunkiem, że podmiot dokonujący czynności tak pokieruje swoimi działaniami, że czynność przekazania infrastruktury będzie podlegała opodatkowaniu VAT (np. jako sprzedaż czy dzierżawa, niemających charakteru sporadycznego lub wkład do spółki komunalnej), co obiektywnie sugerowałoby, że ta infrastruktura została włączona do systemu VAT i właściciel tej infrastruktury działa tutaj jako podatnik VAT. Jednakże w sytuacji, gdy dana gmina decyduje się dokonać czynności przekazania infrastruktury niż nieodpłatnie, czyli poza systemem VAT, nie może ona skutecznie powoływać się na naruszenie zasady neutralności.

Orzecznictwo polskich sądów administracyjnych również i w tej kwestii jest niejednolite. Było to przyczyną skierowania 17 marca 2014 r. wniosku o podjęcie uchwały w składzie 7 sędziów NSA celem ujednoczenia orzecznictwa sądowego w tym zakresie¹⁸. Ponieważ rozstrzygnięcie w tym zakresie jest powiązane ze sta-

¹⁸ Zob. [Postanowienie NSA z dnia 17 marca 2004 r. ...]. Pytanie, co prawda, dotyczy zakładów budżetowych, jednakże znajdzie odpowiednie zastosowanie w odniesieniu do jednostek budżetowych, jeśli TSUE uzna je za odrębne od gminy podatników VAT.

nowiskiem, jakie zajmie TSUE w sprawie odrębności podatkowej samorządowych jednostek budżetowych, uchwała zostanie wydana najprawdopodobniej dopiero po orzeczeniu TSUE. W przypadku bowiem uznania samorządu za jednego podatnika wraz z jej jednostkami budżetowymi problem ten stanie się bezprzedmiotowy, oczywiście stanie się prawo do odliczenia VAT. Wątpliwości jednak zostaną w odniesieniu do inwestycji przekazywanych nieodpłatnie zakładom budżetowym. Kwestia ta ma ogromne znaczenie dla budżetów samorządów, ponieważ zazwyczaj realizowane inwestycje sięgają milionowych kwot.

5. Zakończenie

Z przeprowadzonych rozważań wynika, że interpretacja i stosowanie przepisów prawa podatkowego w zakresie VAT w odniesieniu do jednostek samorządu terytorialnego wiąże się z licznymi problemami. Wynika to przede wszystkim ze specyficznej pozycji tych jednostek w systemie VAT. Z jednej strony jako organów władzy publicznej, a drugiej – jako podmiotów prowadzących w określonym zakresie działalność gospodarczą. Za najbardziej istotne z polskiej perspektywy obecnie należy uznać kwestie dotyczące określenia statusu podatnika VAT (jednostka samorządu terytorialnego czy utworzone przez nią jednostki organizacyjne), ustalenia zakresu czynności podlegających opodatkowaniu VAT oraz problemy związane z prawem do odliczenia podatku VAT naliczonego. Analiza przepisów prawa podatkowego oraz orzecznictwa krajowych sądów administracyjnych i Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej wskazuje, że zidentyfikowane problemy nie są specyficzne dla Polski, ale dotyczą i innych krajów. Oznacza to konieczność ich rozstrzygnięcia w znacznej części na szczeblu ponadnarodowym w ramach prac wpisujących się w unijną harmonizację VAT. Ważne jest bowiem ujednoclenie stosowania przepisów prawa podatkowego w rozpatrywanym podmiotowo-przedmiotowym zakresie tak w Polsce, jak i skali całej Unii Europejskiej.

Literatura

- Bartosiewicz A., 2012, *Prawo do odliczenia podatku VAT w czynnościach między gminą a jej zakładem budżetowym*, „Finanse Komunalne”, nr 4.
- Bird R.M., Gengron P., 2005, *VAT Revisited – A New Look At the value Tax in Developing and Transitional Countries*, International Tax Program, University of Toronto, October 2005.
- Brzeziński B., 2004, *Europejski Trybunał Sprawiedliwości a krajowe sądownictwo podatkowe*, „Forum Doradców Podatkowych”, nr 2.
- Ciuek B., Famulska T., Walasik A., 2012, *Sektor finansów publicznych*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Corput W. van der, 2006, *EU VAT implementing regulation*, „International VAT Monitor”, March/April.
- Czarny K., 2011, *VAT w sektorze publicznym*, PRESCOM, Wrocław.
- Dominik-Ogińska D., 2013, *Refleksje po uchwale składu 7 sędziów NSA z dnia 24 czerwca 2013 r.*, *I FPS 1/13*, „Przegląd Podatkowy”, nr 12.

- Dominik-Ogińska D., Militz M., Mudrecki A., Ogiński P., Pomorska A., Wróbel P., 2011, *Harmonizacja prawa podatkowego w Unii Europejskiej*, Instytut Wydawniczy EuroPrawo, Warszawa.
- Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz.Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, ze zm.
- Famulska T., 2007, *Teoretyczne i praktyczne aspekty funkcjonowania podatku od wartości dodanej*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Katowicach, Katowice.
- Famulska T., 2011, *Zmiany w VAT w aspekcie funkcji i zasad podatkowych*, [w:] K. Jajuga (red.), *Finanse – nowe wyzwania teorii i praktyki. Problemy wiodące*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.
- Główny Urząd Statystyczny, *Zestawienie jednostek podziału terytorialnego – stan w dniu 1 stycznia 2014 r.*, <http://bip.stat.gov.pl/dzialalnosc-statystyki-publicznej/rejestr-teryt/zakres-rejestru-teryt/>.
- Komunikat Ministerstwa Finansów z dnia 12 grudnia 2013 r. w sprawie samorządowych jednostek budżetowych, www.mf.gov.pl.
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U., nr 78, poz. 483 ze zm.
- Kotala W., Buda P., 2015, *Jednostka budżetowa gminy, jako podmiot nieposiadający statusu podatnika VAT, nie może wystąpić z wnioskiem o interpretację indywidualną w zakresie VAT – wyrok WSA w Krakowie z dnia 25 września 2014 r.*, I SA/Kr 1229/14, Przegląd Podatkowy, nr 4.
- Opinia Rzecznika Generalnego F. G. Jacobsa z dnia 18 listopada 2004 r. w sprawie Waterschap, C-378/02, ECLI:EU:C:2004:726, www.curia.eu.
- Opinia Rzecznika Generalnego Mischo z dnia 28 marca 1990 r. w sprawie Comune di Carpeno Piacentino, C-64/89, ECLI:EU:C:1990:110, www.curia.eu.
- Postanowienie NSA z dnia 10 grudnia 2013 r. I FSK 311/12, www.orzeczenia.gov.pl.
- Postanowienie NSA z dnia 17 marca 2004 r., sygn. akt I FPS 1725/14, www.orzeczenia.nsa.gov.pl.
- Rogala E., 2007, *VAT od samorządowych projektów unijnych*, Municipium SA, Warszawa.
- Rogowska-Rajda B., 2006, *Szanse i zagrożenia dla polskich firm usługowych w aspekcie podatku od towarów i usług po wejściu Polski do Unii Europejskiej*, [w:] *Ekonomiczne uwarunkowania przedsiębiorczości w Polsce*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 436, „Ekonomiczne Problemy Usług”, nr 4.
- Rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz.Urz. UE L 77 z 23.03.2011, str. 1, ze zm.
- Sachs K., Namysłowski R. (red.), 2008, *Dyrektywa VAT. Komentarz*, Lex a Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Szołno-Koguc J., 2004, *Ocena stopnia dostosowania polskiego podatku od towarów i usług do unijnego modelu VAT*, [w:] A. Pomorska (red.), *Polski system podatkowy. Założenia a praktyka*, Wydawnictwo UMCS, Lublin.
- Uchwała NSA w składzie 7 sędziów z dnia 24 czerwca 2013 r., sygn. akt I FPS 311/12, www.orzeczenia.gov.pl.
- Uchwała NSA w składzie 7 sędziów z dnia 24 października 2011 r., sygn. akt I FPS 9/10, www.orzeczenia.nsa.gov.pl.
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz.U. 2011 nr 177, poz. 1054 ze zm.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. 2013, poz. 885 ze zm.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, Dz.U. 2015, poz. 613.
- Ustawa z dnia 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo zamówień publicznych, Dz.U. poz. 605.
- Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo zamówień publicznych, projektu ustawy – druk 3077, www.sejm.gov.pl.
- Uwagi Komisji Europejskiej do sprawy Gmina Wrocław C-72/13.
- Wyrok NSA z dnia 19 marca 2010 r., sygn. akt I FSK 174/09, www.orzeczenia.gov.pl.

- Wyrok NSA z dnia 20 marca 2013 r., sygn. akt I FSK 687/12, www.orzeczenia.nsa.gov.pl.
- Wyrok NSA z dnia 26 marca 2014 r., sygn. akt I FSK 472/14, www.orzeczenia.nsa.gov.pl
- Wyrok TSUE z dnia 1 marca 2012 r. w sprawie Trawertyn, C-280/10, ECLI:EU:C:2012:107, www.curia.eu.
- Wyrok TSUE z dnia 13 marca 2014 r. w sprawie Malburg, C-204/13, ECLI:EU:C:2014:147, www.curia.eu.
- Wyrok TSUE z dnia 14 grudnia 2000 r. w sprawie Fazenda Publica, C-446/98, ECLI:EU:C:2000:691, www.curia.eu.
- Wyrok TSUE z dnia 15 maja 1990 r. w sprawie Comune di Carpeno Piacentino, C-64/89, ECLI:EU:C:1990:261, www.curia.eu.
- Wyrok TSUE z dnia 16 września 2008 r. w sprawie Isle of Wight Council, C-288/07, ECLI:EU:C:2008:505, www.curia.eu.
- Wyrok TSUE z dnia 17 października 1989 r. w sprawie Comune di Carpaneto Piacentino, sprawy połączone 213/87 i 129/88, ECLI:EU:C:1989:634, www.curia.eu.
- Wyrok TSUE z dnia 2 czerwca 2005 r. w sprawie Waterschap, C-378/02, ECLI:EU:C:2005:335, www.curia.eu.
- Wyrok TSUE z dnia 25 lipca 1991 r. w sprawie Ayuntamiento de Sevilla, C-202/90, ECLI:EU:C:1991:332, www.curia.eu.
- Wyrok TSUE z dnia 28 listopada 2013 r. w sprawie MDDP, C-319/12, ECLI:EU:C:2013:778, www.curia.eu.
- Wyrok WSA w Krakowie z dnia 25 września 2014 r., sygn. akt I SA/Kr 1229/14, www.orzeczenia.gov.pl.
- Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 24 lipca 2014 r., sygn. akt I SA/Wr 754/14, www.orzeczenia.nsa.gov.pl.
- Zielona Księga w sprawie przyszłości podatku VAT. W stronę prostszego, solidniejszego i wydajniejszego systemu podatku VAT, KOM(2010) 695 z 1.12.2010.
- Zwyrtek M., 2014, *Prawo do odliczenia podatku naliczonego przez gminy w związku ze sprzedażą realizowaną przez ich jednostki budżetowe*, „Finanse Komunalne”, nr 5.