

# Gmina jako płatnik podatku od towarów i usług

**Słowa kluczowe:** podatek od towarów i usług, gmina, jednostka samorządu terytorialnego, jednostka budżetowa, samorządowy zakład budżetowy

Jednostki samorządu terytorialnego, w tym samorząd gminny, są podmiotami prawa publicznego, których sytuacja podatkowo-prawna ma szczególny charakter<sup>1</sup>. Jest to konsekwencja, z jednej strony, wynikająca z rodzaju zadań, które powierzono tym podmiotom do realizacji, z drugiej zaś usytuowania ich w porządku prawnym i ich organizacji. W związku z możliwymi okolicznościami w jakich podmioty te występują ustawodawca, w celu zapewnienia spójności systemu prawa, zmuszony jest do różnicowania dotyczących ich regulacji prawnych. Skutkuje to skomplikowaniem przepisów podatkowo-prawnych, które odnoszą się do podmiotów prawa publicznego. Zdarza się też, że ustawodawca wprowadza przepisy niedoprecyzowane, nieuwzględniające przepisów prawa zawartych nie tylko w odrębnych gałęziach prawa, ale nawet w ramach przepisów regulujących tę samą materię. Prowadzi to do niepewności sytuacji podatkowo-prawnych, a w rezultacie do niepewności w stosowaniu prawa. Przykładem takiego stanu jest sytuacja gminnej jednostki samorządu terytorialnego i powoływanych przez nią w celu realizacji swoich

---

<sup>1</sup> M. Chrabąszczowski, *Urząd jst – jednostka budżetowa czy nie na gruncie regulacji VAT*, „Finanse Publiczne” 2014, październik, s. 38.

zadań jednostek sektora finansów publicznych jako podatników podatku od towarów i usług<sup>2</sup>.

Jedną z podstawowych cech konstrukcji tego podatku, najistotniejszą w kontekście poruszanego zagadnienia, jest zasada powszechności opodatkowania<sup>3</sup>. Art. 15 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług stanowi, iż podatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej, jeśli prowadzona przez nią działalność gospodarczą w rozumieniu ust. 2 ma charakter samodzielny. Ustawodawca jednocześnie uznał, iż cel lub rezultat takiej działalności nie stanowią przesłanek decydujących o nadaniu takiej działalności statusu działalności gospodarczej. Ustawodawca w ten sposób w zakresie podmiotowym konstrukcji podatku wymienił wszystkie podmioty uregulowane w przepisach prawa cywilnego mogące występować w obrocie gospodarczym. W związku z szerokim zakresem podmiotowym podatku od towaru i usług przy ustalaniu obowiązku podatkowego bardzo istotną rolę odgrywa zakres przedmiotowy konstrukcji podatku, czyli wykonywanie samodzielnie działalności gospodarczej bez względu na jej cel i rezultat<sup>4</sup>. Pomimo skonstruowania przez prawodawcę konstrukcji, w której *prima facie* zasada powszechności opodatkowania<sup>5</sup> jest w pełni realizowana, ustawodawca przewidział pewne jej ograniczenia. Art. 15 ust. 6 u.p.t.u. stanowi, że podatnikami w rozumieniu ustawy nie są organy władzy państwowej oraz urzędy powołane do obsługi tych organów w zakresie zadań, dla realizacji, których podmioty te zostały powołane, i które realizują je na podstawie odrębnych przepisów. Od powyższego wyjątku ustawodawca przewidział jednak wyjątek. W przypadku, gdy podmiot ten wykonuje czynności na podstawie umowy cywilnoprawnej czynność taka podlega opodatkowaniu VAT, a podmiot ją dokonujący staje się podatnikiem VAT. Tym samym ustawa przewiduje, iż działalność organów władzy publicznej może wykroczać poza działalność związaną z realizacją zadań publicznych, w których organ posiada władztwo

---

2 Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2004 r., Nr 54 poz. 535 z późn. zm.); dalej u.p.t.u.

3 R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, wyd. 5, Warszawa 2009, s. 507.

4 Tamże, s. 509.

5 Art. 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2012 r., poz. 749, t.j. z późn. zm.) zawiera definicję podatku. Jednym z elementów stanowiących o tym, że danina publiczna jest podatkiem jest cecha powszechności świadczenia.

administracyjne. Przejawia się to w kompetencji zawierania umów cywilnoprawnych, które są instytucją prawa prywatnego. Przepis ten można rozumieć, również w ten sposób, iż wykonywane przez nią zadania będą realizowane przy wykorzystaniu instytucji funkcjonujących w prawie prywatnym.

Pierwszym zarzutem jaki należy podnieść wobec powyżej przytoczonego przepisu jest brak definicji pojęcia „organu władzy publicznej” w przepisach ustawy. W piśmiennictwie wskazuje się, że przez pojęcie „organy władzy publicznej” należy rozumieć podmioty powołane do realizacji określonych zadań i w ramach tych kompetencji wyposażone we władztwo publiczne<sup>6</sup>. Ponadto, w związku z koniecznością interpretowania przepisów krajowych w zgodzie z przepisami Unii Europejskiej należy odwołać się do przepisów Dyrektywy 2006/112/WE<sup>7</sup>. W art. 13 ust. 1 akapit 1 unijny prawodawca wskazuje, że zwolnieniu z podatku podlegają „krajowe, regionalne i lokalne organy władzy oraz inne podmioty prawa publicznego”. Podmioty te podlegają zwolnieniu także wtedy, gdy za swoją działalność pobierają należności, opłaty, składki lub płatności<sup>8</sup>. Tym samym pod pojęciem „organów władzy publicznej” należy rozumieć nie tylko organy centralne ale także samorząd terytorialny, w tym gminę<sup>9</sup>. Na marginesie należy wspomnieć, że regulacja unijna do-

6 Pogląd taki wyrazili m.in. E. Malinowska, M. Szczypiór, *Podatek VAT w sektorze publicznym*, Wrocław 2007, s. 11.

7 Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L Nr 347 z 11 grudnia 2006 r., z późn. zm.) dalej zwana także Dyrektywą; wcześniej taki sam katalog podmiotów władzy publicznej zwolnionych z podatku zawierał art. 4 ust. 5 VI Dyrektywy Rady z 17 maja 1977 roku w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (77/388/EEC).

8 Krajowy ustawodawca w art. 15 ust. 6 nie zawarł takiego sformułowania. Powstała rozbieżność w treści przepisów należy interpretować jako chęć podkreślenia ze strony unijnego prawodawcy globalnego zwolnienia działalności podmiotów prawa publicznego.

9 Art. 16 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polski z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r., Nr 78, poz. 483 z późn. zm.) stanowi, iż samorząd terytorialny uczestniczy w sprawowaniu władzy publicznej. Z kolei art. 2 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. z 2013 r., poz. 594, t.j. z późn. zm.) stanowi, iż „Gmina wykonuje zadania publiczne w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność.” O jednostce samorządu terytorialnego jako organie władzy publicznej w kontekście art. 15 ust. 6 u.p.d.t.u. wskazano w wyroku Wojewódzkiego Sądu

tycząca zwolnienia podmiotów publicznych z podatku VAT jest bardziej obszerna od regulacji krajowej. W art. 13 ust. 1 akapit 2 i 3 ustawodawca wskazuje dwa przypadki, w których organy władzy będą jednak podatnikami podatku VAT. Pierwszym z nich jest sytuacja, w której zwolnienie powodowało zakłócenie konkurencji, czyli działalności organów władzy towarzyszyłaby działalność innych podmiotów prywatnych na tej samej płaszczyźnie. Drugim przypadkiem są czynności wymienione w załączniku I do Dyrektywy 2006/112/WE, których wykonanie skutkuje uzyskaniem podmiotowości w podatku VAT chyba, że czynności te są realizowane na niewielką skalę. Różnica między wyżej powołanymi podstawami prawnymi polega na tym, że organ publiczny prowadzący działalność objętą akapitem 2, co do zasady, jest podmiotem zwolnionym z obowiązku podatkowego. Jedynie w sytuacji zakłócenia zasady uczciwej konkurencji obowiązek ten obejmuje również podmiot zwolniony w akapicie 1 tego przepisu. Natomiast w kontekście akapitu 3 sytuacja wygląda całkowicie odmiennie. Prawodawca unijny uznał bowiem organy władzy publicznej za podatników podatku od wartości dodanej i jedynie w konkretnych sytuacjach i jedynie na zasadzie wyjątku podmioty te mogą nie podlegać opodatkowaniu. Regulując w ten sposób kwestię organów władzy publicznej, „prawodawca wspólnotowy zmierzał do ograniczenia zakresu zastosowania nieopodatkowania podmiotów prawa, tak aby przestrzegana była zasada ogólna (...) zgodnie, z którą każdy rodzaj działalności mającej charakter gospodarczy jest co do zasady opodatkowany podatkiem VAT”<sup>10</sup>. Zarówno regulacja unijna jak i krajowa dotycząca opodatkowania działalności gospodarczej podmiotów publicznych, a tym samym pośrednio wskazująca, że takowa działalność może być prowadzona, znajduje odzwierciedlenie w polskim prawie publicznym. W przypadku gminy ustawodawca w art. 9 ust. 2 ustawy o samorządzie gminy<sup>11</sup> dopuścił możliwość prowadzenia działalności gospodarczej wykraczającej poza realizację zadań o charakterze publicznym pod warunkiem uregulowania tej kwestii w odrębnej ustawie.

---

Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 13 listopada 2012 r. (sygn. akt I SA/Rz 968/12).

<sup>10</sup> Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawie C-288/07 (Isle of Wight Council).

<sup>11</sup> Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. z 2013 r., poz. 594, t.j. z późn. zm.).

Analizując akapit 2 i 3 art. 13 ust. 1 Dyrektywy należy także wskazać na rozbieżności w stosunku do art. 15. ust. 6 *in fine*. Prawodawca unijny jako okoliczność wyłączającą zwolnienie podmiotowe wymienia dwie sytuacje: realizacja zadania prowadzi do zakłócenia konkurencji lub powierzone podmiotowi zadanie zostało wymienione w załączniku I do Dyrektywy. Krajowy prawodawca wskazał natomiast, iż organ władzy publicznej posiada przymiot podatnika VAT jeżeli powierzone mu zadania realizuje poprzez umowy cywilnoprawne albo wykonuje działalność wykraczającą poza ten zakres. Interpretując oba przepisy należy wskazać, iż krajowa regulacja ma charakter węższy od unijnej. Wskazać bowiem należy, iż część czynności wymienionych w załączniku I Dyrektywy stanowią zadania powierzone gminnym jednostkom samorządu terytorialnego. Wobec powyższego z perspektywy przepisów krajowych czynności te zwolnione są z opodatkowania podatkiem VAT (o ile nie są one realizowane za pomocą umów cywilnych), natomiast w oparciu o przepisy unijne czynności te są opodatkowane. W konsekwencji podmiot który, co do zasady, w myśl art. 15 ust. 6 u.p.t.u. nie posiada podmiotowości podatkowej, w zakresie tych czynności uzyskuje status podatnika podatku VAT.

W tym miejscu warto także przywołać art. 2 ustawy o samorządzie gminnym, który nadaje gminie status osoby prawnej oraz stanowi, iż realizuje ona zadania publiczne w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność. W art. 9 ustawy o samorządzie gminnym wskazano, iż gmina w celu realizacji swoich zadań może powoływać jednostki organizacyjne, których formę określą przepisy odrębnej ustawy. W ustawie o finansach publicznych<sup>12</sup> ustawodawca wymienił jednostki sektora finansów publicznych za pomocą, których mogą być realizowane zadania administracji publicznej. Wśród jednostek wymienionych w art. 9 u.f.p. zadania gminnej jednostki samorządu terytorialnego, oprócz samych jednostek i ich związków, mogą realizować jednostki budżetowe, samorządowe zakłady budżetowe, samorządowe instytucje kultury oraz samorządowe osoby prawne. Brak uwzględnienia w przepisach u.p.t.u. mnogości wyżej wymienionych form jednostek organizacyjnych oraz zróżnicowania ich ustrojów pod względem samodzielności wobec podmiotu założycielskiego skutkuje powstawaniem problemów w stosowaniu art. 15 ust. 6 u.p.t.u. Głównym problemem jaki w praktyce występuje jest

---

<sup>12</sup> Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2013 r., poz. 885, t.j. z późn. zm.); dalej zwana u.f.p.

odpowiedź na pytanie kto jest podatnikiem podatku od towarów i usług w przypadku realizacji przez gminę zadań publicznych za pomocą jednostek organizacyjnych prowadzonych w formach określonych w u.f.p.? Ze względu na skalę realizacji zadań gminy za pomocą jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych, to na nich skupione zostaną dalsze rozważania.

Gminne jednostki budżetowe można podzielić na dwie grupy<sup>13</sup>. Pierwsza obejmuje jednostki powołane jako aparat władzy wykonawczej. Przykładem jest urząd gminy, którego powołanie jako jednostki za pomocą, której organ wykonawczy (wójt, burmistrz, prezydent) realizuje zadania, przewiduje art. 33 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym. Drugą grupę stanowią jednostki organizacyjne powołane przez organy stanowiące j.s.t., tj. radę gminy, na podst. art. 12 ust. 1 pkt 2 u.f.p.<sup>14</sup> Ustrój gminnych jednostek budżetowych został określony w art. 11 i 12 u.f.p. Z przepisów tych wynika, że gminne jednostki budżetowe tworzą, łączą i likwidują organy stanowiące jednostek samorządu terytorialnego. Jednocześnie ustawa nie przewiduje żadnych przesłanek ograniczających organy j.s.t. w swobodzie kreowania lub likwidowania tych jednostek. Art. 11 u.f.p. stanowi, iż jednostka budżetowa nie posiada osobowości prawnej. Zadania, które realizuje stanowią zadania gminy. Kolejną cechą charakterystyczną jest to, że jednostka budżetowa swoje wydatki pokrywa bezpośrednio z budżetu organu prowadzącego (budżetu jednostki samorządu terytorialnego), natomiast dochody jednostek budżetowych odprowadza bezpośrednio do budżetu j.s.t. (budżetowanie brutto)<sup>15</sup>. Ponadto, fakt rozliczania się z budżetem gminy na zasadzie budżetowania brutto, prowadzi do konstatacji, iż jednostka budżetowa nie posiada swobody w dysponowaniu osiągniętym dochodem. Powyżej przedstawiona charakterystyka gminnej jednostki budżetowej doprowadziła Naczelny Sąd Administracyjny do konstatacji, iż „mimo wyodrębnienia organizacyjnego takiej jednostki, nie prowadzi ona działalności gospodarczej w sposób samodzielny, czy niezależny od gminy, której majątkiem, w tym

13 E. Rutkowska-Tomaszewska, *Jednostki sektora finansów publicznych*, [w:] *Prawo finansowe*, wyd. 2, R. Mastalski, E. Fojcik-Mastalska (red.), Wrocław 2013, s. 70.

14 Tamże, s. 70.

15 Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale z dnia 24 czerwca 2013 r. (sygn. I FPS 1/13), [opubl. Przegląd Orzecznictwa Podatkowego nr 5, 2013 r., poz. 100] podkreślił, iż z faktu tego wynika brak ponoszenia ryzyka przez gminną jednostkę budżetową za swoje działania. Ryzyko to ponosi gmina.

środkami finansowymi, dysponuje”<sup>16</sup>. Jak wyżej wspomniano gminna jednostka budżetowa rozlicza się z budżetem gminy metodą brutto i nie posiada własnego budżetu a jedynie plan finansowy, który stanowi załącznik do budżetu gminy. Oznacza to, iż gminna jednostka budżetowa ma wydzielone i przeznaczone na realizację swoich zadań środki finansowe w ramach budżetu podstawowej jednostki samorządu terytorialnego. NSA w swoim orzeczeniu zauważył, że gminna jednostka budżetowa w zakresie płatności podatku należnego dokonuje jej ze środków objętych planem finansowym tej jednostki. Natomiast ewentualny zwrot podatku nie skutkuje powiększeniem zasobów finansowych tej jednostki, ale wpływa do budżetu gminy i to ona jest dysponentem tych środków. Wszystko to, a szczególnie uznanie, iż gminna jednostka budżetowa nie prowadzi samodzielnie ubocznej działalności gospodarczej, spowodowało, że NSA do stwierdził, że to nie gminna jednostka budżetowa jest podatnikiem podatku od towarów i usług, ale gmina. Orzeczenie to należy interpretować w ten sposób, iż art. 15 ust. 6 wskazuje jedynie na grupę podmiotów oraz grupę podejmowanych przez nich czynności, które podlegają zwolnieniu z podatku od towarów i usług. Natomiast w kontekście wskazywania konkretnego podmiotu jako podatnika tego podatku należy stosować się do przesłanek wskazanych w przepisie ogólnym, tj. art. 15 ust. 1 u.p.t.u. Pomimo pozornego rozstrzygnięcia przez NSA kwestii podmiotowości podatkowej gminnych jednostek budżetowych, organy podatkowe dalej stoją na stanowisku, że jednostki te mogą być podatnikami podatku VAT. W interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 7 stycznia 2014 r. (ILPP1/443-914/13-2/AI) organ, wskazywał na te same elementy konstrukcji przepisu prawnego jako na decydujące o tym czy dany podmiot wykonuje określoną czynność „samodzielnie”. Analiza tego problemu doprowadziła organ jednak do zupełnie odmiennej tezy. Stwierdził on, iż bez przeanalizowania obiektywnych kryteriów, tj. przesłanki samodzielności, brak jest podstaw do automatycznego uznania gminy i jej jednostki budżetowej za jednego podatnika<sup>17</sup>. Tym samym należy uznać, iż według organu podatkowego gmina może zapewnić gminnej jednostce budżetowej wyodrębnienie

16 Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 czerwca 2013 r. (sygn. I FPS 1/13).

17 Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 7 stycznia 2014 r. (ILPP1/443-914/13-2/AI).

majątkowe i organizacyjne. Organ także ustosunkował się do uchwały NSA z dnia 24 czerwca 2013 r. (sygn. I FPS 1/13) wskazując, iż orzeczenie to nie rozstrzyga w całości dotychczasowych wątpliwości podnoszonych w kontekście podmiotowości podatkowej gminnych jednostek budżetowych przez co nie stanowi podstawy do zmiany dotychczasowej praktyki. Uzasadniając swoje stanowisko organ powołał się m.in. na postanowienie NSA z dnia 12 grudnia 2013 r. (I FSK 311/12), w którym sąd zwrócił się do Trybunału Sprawiedliwości z pytaniem prejudycjalnym dotyczącym możliwości uznania jednostki organizacyjnej gminy za podatnika VAT jeśli wykonywana przez nią działalność nie daje podstaw do uznania jej za organ władzy publicznej w rozumieniu art. 13 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE z 2006 r., Nr L 347, s. 1 i n. ze zm.), pomimo faktu, iż działalność ta nie spełnia wymogu samodzielności (niezależności), który w kontekście zasady ogólnej stanowi przesłankę konieczną do uznania podmiotu za podatnika VAT. Podkreślenia wymaga fakt, że z treści postanowienia wynika, iż wątpliwości Sądu dotyczą stosowania przesłanki samodzielności zawartej w art. 9 ust. 1 Dyrektywy (przepis definiujący zakres podmiotowy podatku) w stosunku do podmiotów zwolnionych na podstawie art. 13 Dyrektywy, gdzie przesłanka ta nie została zawarta. Organ podatkowy jednak nie podniósł wątpliwości wskazanych w postanowieniu a jedynie fakt zwrócenia się NSA do TSUE. Z treści interpretacji indywidualnej wynika wręcz, że organ podatkowy nie podziela tego stanowiska. Jako główny argument dla swojego stanowiska w interpretacji wskazał bowiem sposób określania samodzielności jednostki organizacyjnej. Świadczy o tym również wyrażony w interpretacji pogląd, iż gminne jednostki budżetowe powinny być traktowane tak samo jak samorządowe zakłady budżetowe czyli jako odrębni podatnicy VAT. Jako uzasadnienie swojej tezy organ podatkowy wskazał wyrok NSA z dnia 18 października 2011 r. (sygn. akt I FSK 1369/10), który dotyczy samorządowego zakładu budżetowego. W orzeczeniu tym stwierdzono, iż o podmiotowości zakładu decyduje fakt wyodrębnienia organizacyjnego, majątkowego i finansowego, a tym samym samodzielność prowadzenia działalności gospodarczej.

Reasumując, z przepisów regulujących organizację gminnych jednostek budżetowych nie wynika fakt wyodrębnienia majątkowego, a zwłaszcza finansowego. Tym samym, w świetle wyrażonego stanowiska, w którym o samodzielności jednostki decyduje łączne wystąpienie



wyodrębnienia organizacyjnego, majątkowego i finansowego) trudno jest uznać, iż podmiot ten może być uznany za samodzielny. Tym samym nie może być uznany za podatnika VAT.

Inną formą organizacyjno-prawną jednostki za pomocą, której jednostka samorządu terytorialnego może realizować swoje zadania jest samorządowy zakład budżetowy. Jednostce tej ustawodawca poświęcił art. 14, art. 15 i art. 16 u.f.p. W pierwszym z przywołanych przepisów zawarty został katalog zamknięty zadań własnych jednostki samorządu terytorialnego, które mogą wykonywać samorządowe zakłady budżetowe. Do zadań własnych j.s.t., które mogą być zlecone zakładowi są: gospodarka mieszkaniowa i gospodarowanie lokalami użytkowymi, drogi, ulice, mosty, place oraz organizacja ruchu drogowego, wodociągi i zaopatrzenia w wodę, kanalizacja, usuwanie i oczyszczanie ścieków komunalnych, utrzymanie czystości i porządku oraz urządzeń sanitarnych, wysypisk i unieszkodliwianie odpadów komunalnych, zaopatrzenia w energię elektryczną i ciepłą oraz gaz, lokalny transport zbiorowy, targowiska i hale targowe, zieleń gminna i zadrzewienia, kultura fizyczna i sport, w tym utrzymywanie terenów rekreacyjnych i urządzeń sportowych, pomoc społeczna, reintegracja zawodowa i społeczna oraz rehabilitacja zawodowa i społeczna osób niepełnosprawnych, utrzymywanie różnych gatunków egzotycznych i krajowych zwierząt, w tym w szczególności prowadzenie hodowli zwierząt zagrożonych wyginięciem w celu ich ochrony poza miejscem naturalnego występowania, cmentarze. Zadania te niewątpliwie mieszczą się w pojęciu działalności gospodarczej w znaczeniu nadanym mu przez u.p.t.u.<sup>18</sup> Nie oznacza to jednak, że działalność taka automatycznie podlegać będzie opodatkowaniu<sup>19</sup>. W orzecznictwie, któremu towarzyszy głos aprobujący piśmiennictwa, podkreśla się, że realizacja przez zakład budżetowy zadań własnych j.s.t. nie stanowi świadczenia w rozumieniu u.p.t.u. w związku z czym nie podlega opodatkowaniu VAT pomiędzy tymi podatnikami, co nie wyklucza opodatkowania takiej działalności jeśli będzie świadczona na rzecz podmiotów zewnętrznych<sup>20</sup>. Warto także zauważyć, że część

18 Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18 października 2011 r. (sygn. akt I FSK 1369/10).

19 Szerzej K. Aromiński, *Podmiotowość podatkowa samorządowego zakładu budżetowego, wykonującego zadania własne jednostki samorządu terytorialnego*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2012, nr 9, s. 41.

20 Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18 października 2011 r. (sygn. akt I FSK 1369/10); J. Zubrzycki, *Leksykon VAT*, t. I, Wrocław 2013, s. 867.

z tych zadań ze względu na swój charakter może by realizowana nie tylko przez podmioty publiczne, ale także podmioty prywatne przez co działalność taka na podstawie art. 13 ust. 1 akapit 2 Dyrektywy 2006/112/WE podlega opodatkowaniu podatkiem VAT. Ponadto wymienione w katalogu w art. 14 u.f.p. zadania: zaopatrywanie w wodę, lokalny transport publiczny, targowiska i hale targowe zostały *expressis verbis* wyrażone w załączniku I do Dyrektywy. W związku z powyższym, w myśl art. 13 ust. 1 akapit 3 działalność taka podlega opodatkowaniu podatkiem VAT.

Art. 15 i art. 16 u.f.p. poświęcone zostały kwestii usytuowania samorządowego zakładu budżetowego w systemie finansowo-prawnym. I tak, podobnie jak jednostka budżetowa, organem powołanym do tworzenia, przekształcania i likwidowania tych podmiotów jest organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego. Podobnie jak w przypadku jednostki budżetowej, żaden z przepisów u.f.p. nie nadaje zakładowi budżetowemu osobowości prawnej przez co korzysta on z osobowości prawnej gminy. Poza tymi dwoma podobieństwami organizacyjno-prawnymi jednostki te, jeśli chodzi o kwestie finansowo-prawne, znacząco się od siebie różnią. Przede wszystkim samorządowy zakład budżetowy wyposażony został w źródła przychodu własnego, z których obowiązany jest pokrywać koszty swojej działalności (zasada samofinansowania). W myśl art. 15 ust. 1 u.f.p. źródłem przychodu własnego zakładu budżetowego jest odpłatne wykonywanie powierzonych mu zadań. Z przepisu tego wynika także, że podstawowym źródłem finansowania tej jednostki jest jej własna działalność, a środki z budżetu j.s.t. powinny mieć charakter uzupełniający<sup>21</sup>. Przyjęta przez ustawodawcę koncepcja finansowo-prawnego zorganizowania zakładu budżetowego określana jest metodą budżetowania netto. Oznacza to, że zakład rozlicza się z budżetem j.s.t. na koniec roku budżetowego jedynie z różnicy przychodów własnych i kosztów poniesionych w związku z prowadzeniem swojej działalności. Jako następną cechę zakładu budżetowego, którą ustawodawca pominął w kontekście jednostki budżetowej, można wskazać obowiązek wyodrębnienia materialnych środków finansowych i rzeczowych<sup>22</sup>. Powinność

21 Za takim rozumieniem przemawia choćby ust. 6 art. 15 u.f.p., który przewiduje, iż dotacje z wyłączeniem dotacji celowych na realizację zadań bieżących realizowanych przy udziale środków pochodzących ze źródeł wymienionych w art. 5 ust. 1 pkt 2 u.f.p. lub innych środków zagranicznych nie podlegających zwrotowi, mogą być maksymalnie na poziomie 50% kosztów.

22 K. Aromiński, *Podmiotowość...*, dz. cyt., s. 40.

ta spoczywa na radzie gminy. Również w kontekście elastyczności planu finansowego omawianych jednostek sektora finansów publicznych występują istotne rozbieżności. W kontekście samorządowego zakładu budżetowego należy wskazać na możliwość dokonywania zmian w rocznym planie finansowym pod warunkiem, że zmiany te nie wpłyną na wysokość kwot, które zakład rozlicza z budżetem j.s.t. Zmiany te w planie finansowym przeprowadza kierownik zakładu<sup>23</sup>.

W piśmiennictwie wyrażony został pogląd, iż takie regulacje samorządowego zakładu budżetowego wskazują na jego wyodrębnienie organizacyjne, majątkowe i finansowe<sup>24</sup>. Jak już wskazano, w świetle wymienionych cech wynika, iż sytuacja prawna gminnej jednostki budżetowej i gminnego zakładu budżetowego znacząco się różnią. W przypadku zakładu budżetowego podmiot ten dysponuje zdecydowanie większą swobodą prowadzenia działalności gospodarczej. Czy w związku z tym występujące odstępstwa w regulacji organizacji obu jednostek są wystarczające by na płaszczyźnie prawnofinansowej traktować je odmiennie? Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 18 października 2011 r., (sygn. akt I FSK 1369/10) wskazał, że w przypadku, gdy samorządowy zakład budżetowy został wyodrębniony pod względem organizacyjnym, majątkowym oraz finansowym należy uznać, iż działalność wykonywana przez taki zakład ma charakter samodzielny, nawet jeśli działa w imieniu innej jednostki (tj. podmiotu założycielskiego)<sup>25</sup>. Pogląd ten jest powszechnie akceptowalny, także przez organy podatkowe<sup>26</sup>.

Na podstawie wyżej przedstawionych argumentów ilustrujących formy realizowania zadań przez jednostki samorządu terytorialnego oraz w świetle regulacji art. 15 u.p.t.u. podkreślenia wymaga wskazanie na rozbieżność w charakterze obu jednostek sektora finansów publicznych. O ile w przypadku przepisów regulujących instytucję jednostki budżetowej nie wynika, iż jest ona podmiotem samodzielnie prowadzącym

23 § 41 ust. 1 Rozporządzenia Ministra Finansów z 7 grudnia 2010 r. w sprawie sposobu prowadzenia gospodarki finansowej jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych (Dz.U. Nr 241, poz. 1616).

24 K. Aromiński, *Podmiotowość...*, dz. cyt., s. 39.

25 Pogląd ten został zaaprobowany również przez organy podatkowe, np. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 7 stycznia 2014 r. (ILPP1/443-914/13-2/AI).

26 Patrz interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 7 stycznia 2014 r. (ILPP1/443-914/13-2/AI).

swoją działalność, w oderwaniu od podmiotu w imieniu którego funkcjonuje, o tyle w kontekście samorządowego zakładu budżetowego niezależność taka jest zauważalna. W rezultacie w przypadku wykonywania przez gminną jednostkę budżetową działalności o charakterze działalności gospodarczej podatnikiem podatku VAT będzie podstawowa jednostka samorządu terytorialnego, czyli gmina. Natomiast jeżeli z charakteru działalności prowadzonej przez samorządowy zakład budżetowy wynikać będzie obowiązek podatkowy, podatnikiem będzie sam zakład<sup>27</sup>.

## Bibliografia

- Aromiński K., *Podmiotowość podatkowa samorządowego zakładu budżetowego, wykonującego zadania własne jednostki samorządu terytorialnego*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2012, nr 9.
- Chrabąszczowski M., *Urząd jst – jednostka budżetowa czy nie na gruncie regulacji VAT*, „Finanse Publiczne” 2014, październik.
- Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L Nr 347 z 11 grudnia 2006 r., z późn. zm.).
- E. Rutkowska-Tomaszewska E., *Prawo finansowe*, wyd. 2, Wrocław 2013.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 7 stycznia 2014 r. (ILPP1/443–914/13–2/AI).
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polski z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r., Nr 78, poz. 483 z późn. zm.).
- Malinowska E., M. Szczypiór M., *Podatek VAT w sektorze publicznym*, Wrocław 2007.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, wyd. 5, Warszawa 2009.
- Rozporządzenia Ministra Finansów z 7 grudnia 2010 r. w sprawie sposobu prowadzenia gospodarki finansowej jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych (Dz.U. Nr 241, poz. 1616).
- Tomala G., *Podatek VAT w jednostkach sektora finansów publicznych*, Gdańsk 2008.
- Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 czerwca 2013 r. (sygn. I FPS 1/13), opubl. Przegląd Orzecznictwa Podatkowego nr 5, 2013 r., poz. 100.
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2004 r., Nr 54 poz. 535 z późn. zm.).

---

<sup>27</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18 października 2011 r. (sygn. akt I FSK 1369/10); także G. Tomala, *Podatek VAT w jednostkach sektora finansów publicznych*, Gdańsk 2008, s. 58.

- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2013 r., poz. 885, t.j. z późn. zm.) dalej zwana u.f.p.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2012 r., poz. 749, t.j. z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. z 2013 r., poz. 594, t.j. z późn. zm.).
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18 października 2011 r. (sygn. akt I FSK 1369/10).
- Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawie C-288/07 (Isle of Wight Council).
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 13 listopada 2012 r. (sygn. akt I SA/Rz 968/12).
- Zubrzycki J., *Leksykon VAT*, t. I, Wrocław 2013.

## ABSTRACT

MICHAŁ PYRZ

### The municipality as a taxpayer of value added tax

In the light of existing rules local government units can perform tasks by, among others, offices, budgetary units and local government budgetary establishment. These units, however, have a different legal status so their status at the level of law, including tax law, is varied. In this article, the author discusses the issues of subjectivity municipal local government units and public finance sector units through which the local government carries out tasks in the value added tax. The importance of the problem of interpretation of the provisions of the Act is best evidenced by the number of cases that deal with this issue. This is indicated by the fact that this issue was the subject of consideration of the Supreme Administrative Court.