

Władcze i niewładcze działania gminy jako kryterium opodatkowania podatkiem od towarów i usług

The imperious and non imperious actions of the municipality as a criterion of the value-added taxation

Streszczenie

W artykule podjęto analizę zagadnienia władczych i niewładczych działań gminy jako kryterium opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Autor podkreśla, iż oddzielenie tych dwóch sfer działalności gminy ma znaczenie z uwagi na przepisy kształtujące konstrukcję podatku od wartości dodanej. W artykule poddano zatem rozważaniom teoretyczne i normatywne podstawy dla władczych oraz niewładczych działań gminy, konsekwencje podatkowe dwoistej natury stosunków prawnych z udziałem gminy – aspekt podatku od towarów i usług, a także niespójność unijnej i krajowej regulacji prawnej – przejawy i propozycje rozwiązania problemu.

Słowa kluczowe: władcze i niewładcze działania gminy, podatek od towarów i usług

Abstract

The article analyzes the imperious and non imperious actions of the municipality as a criterion of the value-added taxation. The author emphasizes that the separation of these two spheres of the municipality

activities is important due to the regulations shaping the construction of the value added tax. Therefore, in the article theoretical and normative considerations were based on the imperious and non imperious activities of the municipality, tax consequences of the dual nature of legal relations of the municipality – aspect of the value-added tax, as well as inconsistency of the EU and national legal regulations – manifestations and proposals for solving the problem.

Keywords: imperious and non imperious actions of the municipality, value-added tax

1. Teoretyczne i normatywne podstawy dla władczych oraz niewładczych działań gminy

Artykułowanie niewładczego działania gminy oraz ustalanie podatkowych konsekwencji takiego zachowania może się wydawać nadużyciem czy nieporozumieniem. Na gruncie prawa publicznego przez długi czas nie dopuszczano bowiem myśli o horyzontalnym kształtowaniu stosunków prawnych. Swoistym kanonem było zaś to, że państwo jest aparatem przymusu, a administracyjna działalność tego podmiotu przejawia się w wydawaniu aktów przymusowych (władczych). Tym samym, administracja, realizując funkcje państwowe, może działać prawnie jedynie przez kształtowanie aktów władczych¹.

Utożsamianie działalności administracyjnej i stosunku prawnego w prawie publicznym z władztwem i przymusem znalazło swoje odzwierciedlenie w poglądach O. Mayera. Autor ten zdecydowanie negował możliwość niewładczego działania administracji stwierdzając, że państwo może tylko jednostronnie rozkazywać, nie powinno być natomiast wiązane umową. W stosunku władztwa i podporządkowania łączącym państwo i obywatela nie ma bowiem miejsca na „prawdziwe”

¹ T. Kuta, Pojęcie działań niewładczych w administracji. Na przykładzie administracji rolnictwa, Wrocław 1963, s. 13.

umowy². W tym ujęciu, jeżeli państwo miałyby działać w formie niewładczej, właściwa byłaby konstrukcja umowy cywilnoprawnej. Jej stroną powinien być zaś „fiskus”, pozostający w relacji równości z osobą fizyczną jako drugim podmiotem takiego stosunku zobowiązaniowego³. Istotą władztwa administracyjnego jest natomiast wydawanie nakazów i zakazów określonego zachowania się (narzucanie innym podmiotom swojej woli) oraz możliwość stosowania przymusu państwowego w celu wyegzekwowania tych nakazów i zakazów⁴.

Zasadnicza zmiana w takim postrzeganiu dopuszczalnych sposobów funkcjonowania administracji nastąpiła dopiero wtedy, gdy dostrzeżono potrzebę istnienia konsensualnych form działania w prawie publicznym⁵. Na skutek tego pojawiła się klasyfikacja czynności administracyjnoprawnych, w której obok działań jednostronnie podejmowanych przez administrację wyróżniono czynności administracyjne koordynowane z obywatelem⁶. Ich wspólną cechą jest to, że władcze, jednostronne rozstrzygnięcia administracji są poprzedzone różnego rodzaju formalnymi lub nieformalnymi porozumieniami zawieranymi z administrowanym. Ponadto, w niektórych systemach prawnych istnieją umowy administracyjne uznawane za oddzielny sposób załatwienia sprawy, zastępujący decyzję administracyjną albo podatkową.

Poza tą sferą, kierując się chociażby klasyfikacją sformułowaną przez O. Mayera, należy natomiast usytuować przejawy aktywności państwa,

² O. Mayer, Zur Lehre vom öffentlich – rechtlichen Vertrag, Archiv für öffentliches Recht, Band 3 (1888), s. 1 i nast.

³ Por. T. Kuta, op. cit., s. 63, por. także M. Bullinger, Vertrag und Verwaltungsrecht. Zu den Handlungsformen und Handlungsprinzipien der öffentlichen Verwaltung nach deutschem und englischem Recht, Stuttgart 1962, s. 228 - 229.

⁴ Por. A. Peretiatkowicz, Podstawowe pojęcia prawa administracyjnego, Poznań 1946, s. 26 i 43 – 45, J. Langrod, Instytucje prawa administracyjnego. Zarys części ogólnej, tom I, Kraków 1948, s. 173 oraz 184 – 185. Por. także S. Kasznica, Polskie prawo administracyjne, pojęcia i instytucje zasadnicze, Poznań 1946, s. 7 – 8 i 135.

⁵ W. Apelt, Der verwaltungsrechtliche Vertrag, Leipzig 1920, por. także R. Seer, Verträge, Vergleiche und sonstige Verständigungen im deutschen Steuerrecht, Steuer und Wirtschaft, nr 3 z 1995 r., s. 213.

⁶ W. Thieme, Zur Systematik verwaltungsrechtlicher Handlungsformen, [w:] H.P. Ipsen (red.) Hamburger Festschrift für Friedrich Schack zu seinem 80. Geburtstag am 1. Oktober 1966, Hamburg 1966, s. 159.

czy szerzej – związku publicznego, w których podmiot ten występuje, w relacjach cywilnoprawnych⁷. Ich charakterystyczną cechą jest nie tylko brak władztwa, ale i normatywna podstawa realizowanych zachowań. Przybierają one bowiem postać aktów prywatnoprawnych, przy zawiązywaniu których organy administracji publicznej podejmują działania dwustronne, sytuując się tym samym w pozycji równorzędnej do sytuacji partnera będącego stroną takiej czynności. Dochodzi więc do modyfikacji metody wykonywania zadań – z form prawa publicznego na konstrukcje prawa prywatnego, przy jednoczesnej zmianie charakteru stosunków łączących podmiot realizujący określone działania z ich adresatem⁸.

W przypadku gmin, podstawy prawnej podejmowania prezentowanych działań należy upatrywać w przepisach ustawy o samorządzie gminnym⁹, a także w unormowaniach zawartych w ustawie o gospodarce komunalnej¹⁰. Realizując swoje zadania przewidziane w tych regulacjach, wspomniany podmiot publiczny niejednokrotnie wykorzystuje także formy prawne charakterystyczne dla prawa cywilnego. To zaś implikuje pytanie o skutki prawne opisanych zachowań, oceniane z perspektywy ustawy o podatku od towarów i usług. Dzieje się tak, ponieważ gospodarka komunalna może być prowadzona przez jednostkę samorządu terytorialnego w szczególności w formie samorządowego zakładu budżetowego lub spółki prawa handlowego¹¹. Na zasadach określonych w art. 3 ustawy o gospodarce komunalnej dopuszczalne jest również powierzenie zadań z zakresu gospodarki komunalnej osobom fizycznym, osobom prawnym lub jednostkom organizacyjnym nieposiadającym

⁷ Por. W. Chróścielewski, Imperium i gestia w działaniach administracji publicznej (W świetle doktryny i zmian ustawodawczych lat 90 – tych), Państwo i Prawo, nr 6 z 1995 r., s. 49 oraz Z. Kmiecik, Skuteczność regulacji administracyjnoprawnej, Łódź 1994, s. 56.

⁸ Obok przejmowania zadań publicznych przez podmioty prawa prywatnego jest to jedna z dwóch metod dokonywania prywatyzacji zadań publicznych. Por. S. Biernat, Prywatyzacja zadań publicznych. Problematyka prawna. Warszawa – Kraków 1994, s. 25 – 26.

⁹ Ustawa z 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r., poz. 446 – ze zm.).

¹⁰ Ustawa z 20 grudnia 1996 r. o gospodarce komunalnej (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r., poz. 827).

¹¹ Art. 2 ustawy o gospodarce komunalnej.

osobowości prawnej. Regulacje te są swoistą konsekwencją podstawowej zasady ukształtowanej w art. 9 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym, w myśl której w celu wykonywania swoich zadań gmina może tworzyć jednostki organizacyjne, a także zawierać umowy z innymi podmiotami, w tym z organizacjami pozarządowymi. Dla realizacji zadań gminy w sferze użyteczności publicznej dopuszczalne jest zaś prowadzenie działalności gospodarczej przez nią lub przez gminną osobę prawną¹². Tym samym, ujawnia się „podwójna natura” gmin. Z jednej bowiem strony, ich organy zarządzające (wójtowie, burmistrzowie i prezydenci miast), jako organy władzy publicznej, wydają władcze rozstrzygnięcia o prawach i obowiązkach podmiotów im podporządkowanych (stron postępowania administracyjnego czy podatkowego) i – w konsekwencji – wspomniane jednostki samorządu terytorialnego są podmiotem stosunku administracyjnoprawnego czy podatkowoprawnego. Jednocześnie jednak, gmina – realizując swoje zadania – wchodzi z administrowanymi w relacje prawne oparte na równości stron, determinowane przez przepisy prawa cywilnego.

2. Konsekwencje podatkowe dwoistej natury stosunków prawnych z udziałem gminy – aspekt podatku od towarów i usług

Przedstawiona dwoistość stosunków prawnych determinowanych z udziałem gminy (czy szerzej – jednostki samorządu terytorialnego) jest źródłem problemu uwidaczniającego się na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług. Jego istota sprowadza się do pytania o to, kiedy i w jakim zakresie jednostka samorządu terytorialnego, wykonując określone zadania realizuje podatkowy stan faktyczny zdefiniowany w przepisach kształtujących konstrukcję wspomnianej daniny publicznej, a w jakich sytuacjach jej aktywność – jako działania władcze – pozostaje poza sferą ustawy o podatku od towarów i usług.

¹² Jedynie w sytuacji, gdy określone zadanie realizowane przez gminę wykracza poza sferę działalności użyteczności publicznej, prowadzenie działalności gospodarczej w tym zakresie jest możliwe jedynie w przypadkach określonych w odrębnej ustawie, tj. w ustawie o gospodarce komunalnej. Por. art. 9 ust. 2 ustawy o samorządzie gminnym.

Przedstawiony problem ma fundamentalne znaczenie przez wzgląd na treść art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE¹³. Zgodnie z tym przepisem 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. Swoistym „odbiciem” tej regulacji unijnej, będącym konsekwencją jej implementacji, jest art. 15 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług¹⁴ stanowiący, że 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. W konsekwencji, władcze działania organów władzy publicznej, co do zasady, nie wyczerpują zakresu przedmiotowego podatku od wartości dodanej. Ich następstwem nie jest więc powstanie obowiązku i zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług. Jednocześnie jednak gmina pozbawiona jest możliwości odliczenia podatku naliczonego poniesionego w związku z realizacją swoich zadań pozostających w sferze imperium¹⁵.

Z zaprezentowanych względów, dla celów podatku od towarów i usług, istotnego znaczenia nabiera ustalenie granicy pomiędzy przestrzenią władczego i niewładczego działania związku publicznego. Często ustalenie „linii podziału” jest stosunkowo łatwe i nie budzi większych wątpliwości zakwalifikowanie określonego zachowania do sfery – odpowiednio – imperium lub gestii. Przykładowo, wydanie rozstrzygnięcia w indywidualnej sprawie (decyzji administracyjnej czy podatkowej) bezspornie pozostaje poza zakresem podmiotowo-przedmiotowym

¹³ Dyrektywa Rady 2006/112/WE z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz.UE, seria L, nr 347, poz. 1).

¹⁴ Ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r., poz. 1221 – ze zm.).

¹⁵ Por. art. 86 ust. 1 – 22 ustawy o podatku od towarów i usług.

wspomnianej daniny publicznej, natomiast udostępnienie osobie trzeciej powierzchni w gminnym budynku, na podstawie zawartej umowy najmu, wywołuje następstwa w postaci zaistnienia powinności podatkowej w podatku od towarów i usług. Istnieje jednak również szereg przypadków dyskusyjnych, w których przez wzgląd na podatkowoprawne konsekwencje uwidaczniające się w zakresie opodatkowania wartości dodanej, o wiele trudniejsze jest ustalenie dystynkcji pomiędzy sferą imperium i gestii lub też granica ta – w jej ujęciu „podatkowym” – nie pokrywa się z administracyjnoprawnym postrzeganiem władczego i niewładczego działania gminy.

Sygnalizowane zagadnienie zyskało na znaczeniu po wydaniu przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej wyroku z 29 września 2015 r. w sprawie C – 276/14¹⁶. W orzeczeniu tym jednoznacznie wskazano, iż przez wzgląd na swoje finansowoprawne powiązanie z budżetem gminy (tzw. metoda budżetowania brutto), gminne jednostki budżetowe nie mogą być uznane za podatnika podatku od wartości dodanej w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE¹⁷. Wyznaczyły to sposób interpretacji art. 15 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług i – w rezultacie – nieuznawanie wspomnianych jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej za podatników daniny, będącej polską postacią podatku od wartości dodanej oraz przypisanie podmiotowości podatkowoprawnej gminie jako osobie prawnej. Taki sam wniosek jak Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej sformułował zresztą Naczelny Sąd Administracyjny¹⁸. Już po wydaniu wcześniej wspomnianego orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, zaprezentowany w nim sposób postrzegania podmiotowości podatkowoprawnej gminnej jednostki budżetowej rozciągnięto zaś na inną gminną jednostkę organizacyjną, tj. na gminny zakład budżetowy.

¹⁶ LEX nr 1797948.

¹⁷ Dyrektywa Rady 2006/112/WE z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz.UE, seria L, nr 347, poz. 1).

¹⁸ Por. uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z 24 czerwca 2013 r., sygn. akt I FPS 1/13, LEX nr 1324202.

Także ten podmiot nie został bowiem uznany za podatnika podatku od towarów i usług. Wspomniany przymiot przypisano natomiast gminie¹⁹. Tym samym, na gminie, a także na każdej innej jednostce samorządu terytorialnego, „skupiło się” całe zagadnienie imperium i gestii, rozpatrywane z perspektywy prawa podatkowego, w kontekście ustawy o podatku od towarów i usług. Potwierdzeniem tego stało się ustawowe zobowiązanie jednostek samorządu terytorialnego do podjęcia rozliczania podatku od towarów i usług wraz ze wszystkimi jednostkami organizacyjnymi najpóźniej od dnia 1 stycznia 2017 r.²⁰.

3. Niespójność unijnej i krajowej regulacji prawnej – przejawy i propozycje rozwiązania problemu

Z uwagi na fundamentalne znaczenie podatkowego stanu faktycznego w kształtowaniu treści stosunku podatkowoprawnego, pozycję prawną gminy w sferze podatku od towarów i usług, determinowaną przez władcze oraz niewładcze działania tego podmiotu, oceniać należy przez wzgląd na treść przepisów regulujących zakres podmiotowy i przedmiotowy wspomnianej daniny publicznej. Jak wynika z art. 15 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, podatnikami tej daniny są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. Jednocześnie, działalność gospodarcza dla celów ustawy o podatku od towarów i usług jest rozumiana jako wszelka 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

¹⁹ Por. uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z 26 października 2015 r., sygn. akt I FPS 4/15, LEX nr 1816107.

²⁰ Stało się tak zgodnie z art. 3 ustawy z 5 września 2016 r. o szczególnych zasadach rozliczeń podatku od towarów i usług oraz dokonywania zwrotu środków publicznych przeznaczonych na realizację projektów finansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub od państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu przez jednostki samorządu terytorialnego (Dz.U. z 2016 r., poz. 1454, zm. Dz.U. z 2016 r., poz. 1948).

polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych²¹. Z kolei, w myśl wcześniej już powoływanego art. 15 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług, 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.

To nawiązanie do czynności cywilnoprawnych, jako przejawu „nie-działalności” gospodarczej podmiotu publicznego, może być nieco mylące. Przy dosłownym jego rozumieniu mogłoby bowiem oznaczać, że każde działanie podejmowane przez podmiot publiczny w sferze prawa cywilnego mieści się w sferze jego gestii, a – co za tym idzie – jest opodatkowane podatkiem od towarów i usług, zaś czynności władcze tych podmiotów zawsze lokują się poza zakresem podmiotowo-przedmiotowym wspomnianej daniny. Tymczasem, analiza orzecznictwa nie tylko Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, ale i polskich sądów administracyjnych pozwala zauważyć, iż podczas dokonywania oceny skutków podatkowopravných działań realizowanych przez gminę, jako podmiot publiczny znaczenie ma charakter podejmowanych zadań, a nie forma ich realizacji. Tym samym, nawet wtedy, gdy prawna powinność jednostki samorządu terytorialnego do podejmowania działań w określonej sferze realizowana jest przy wykorzystaniu instrumentów charakterystycznych dla prawa cywilnego (umowy), samo w sobie nie oznacza to „wyjścia” poza sferę zadań publicznych i władztwa, nieobjętych zakresem podmiotowo-przedmiotowym podatku od towarów i usług, a co za tym idzie niemieszczących się w ramach obowiązku i zobowiązania podatkowego z tytułu tej daniny publicznej²². Także w takim przypadku należy bowiem ocenić czy określone działanie gminy nie mieści się

²¹ Art. 15 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług.

²² Por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 6 listopada 2014 r., sygn. akt I FSK 1644/13, LEX nr 1538426, por. także wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z 11 lutego 2015 r., sygn. akt I SA/Po 1041/14, LEX nr 1786061.

w sferze jej imperium, jako jej zadanie własne lub zlecone. Dzieje się tak, ponieważ we wcześniej już powoływanym „pierwowzorze” art. 15 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług, tzn. w art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE, inaczej niż w jego krajowym odpowiedniku, nie wspomina się o wykonywaniu zadań przez jednostkę samorządu terytorialnego na podstawie umów cywilnoprawnych jako o wyróżniku braku władztwa administracyjnego, świadczącym o pozostawianiu przez organ władzy poza zakresem opodatkowania podatkiem od wartości dodanej. Nawet wykorzystywanie konstrukcji prawnych typowych dla prawa prywatnego może więc oznaczać realizację zadań pozostających w przestrzeni imperium, a nie gestii.

Z drugiej strony, niekiedy bezspornie władcze zachowania jednostki samorządu terytorialnego mają swoje konsekwencje na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług. Jest to związane z treścią art. 13 ust. 1 zd. 2 dyrektywy 2006/112/WE. Wspomniany przepis stanowi, że organy władzy i inne podmioty prawa publicznego są uznawane za podatników podatku od wartości dodanej nawet wówczas, gdy swoje działania podejmują jako organy władzy publicznej, pobierając stosowne należności, opłaty, składki lub płatności. Dzieje się tak wówczas, gdyby wykluczenie organów władzy publicznej z grona podatników, w związku z podejmowanymi przez nie odpłatnymi i władczymi działaniami, prowadziło do znaczących zakłóceń konkurencji. Tym samym, co do zasady, gminy nie są uważane za podatników podatku od wartości dodanej w odniesieniu do działalności, jaką podejmują jako władze publiczne²³. Jeżeli jednak ich niepodleganie podatkowi, jako podmiotów działających w sferze imperium mogłoby prowadzić do znaczącego zaburzenia konkurencji, istnieją podstawy do tego, aby gminy działające władczo obejmować zakresem przedmiotowym podatku od towarów i usług²⁴.

Przedstawione przepisy prawa polskiego, interpretowane w zgodności z prawem unijnym i z uwzględnieniem orzecznictwa Trybunału

²³ Por. wyrok TSUE z 10 września 2014 r., sygn. akt C – 92/13, LEX nr 1504622.

²⁴ Por. postanowienie TSUE z 20 marca 2014 r., sygn. akt C - 72/13, LEX nr 1446628.

Sprawiedliwości Unii Europejskiej, są podstawą dla wyznaczenia, w odniesieniu do stanów faktycznych objętych ustawą o podatku od towarów i usług, a realizowanych przez organy władzy publicznej swoistej „linii podziału”. Przebiega ona pomiędzy przestrzenią zachowań objętych wspomnianą daniną publiczną oraz pozostających poza jej zakresem podmiotowo-przedmiotowym. W świetle zaprezentowanych wcześniej argumentów nie ulega bowiem wątpliwości to, że w rozważaniach nad konsekwencjami zachowań podejmowanych przez gminy, analizowanymi z perspektywy przepisów ustawy o podatku od towarów i usług niemożliwe jest opieranie się na prostym utożsamianiu cywilnoprawnych form działania ze sferą gestii i działalności gospodarczej jednostki samorządu terytorialnego, objętą wspomnianą daniną publiczną. Jednocześnie, władcze działanie jednostki samorządu terytorialnego nie zawsze pozostaje poza przestrzenią obowiązku i zobowiązania podatkowego w podatku od wartości dodanej.

Ten oczywisty brak koherencji pomiędzy administracyjnoprawnym oraz podatkowoprawnym (ustalonym dla celów podatku od towarów i usług) postrzeganiem sfery imperium i gestii w działalności gmin niewątpliwie jest argumentem potwierdzającym tezę o odrębności prawa podatkowego od prawa administracyjnego. U jej podstaw leży to, że prawo podatkowe służy realizacji innych celów niż prawo administracyjne – stanowi ono zbiór unormowań, w oparciu o które następuje wymiar podatku oraz przeniesienie środków pieniężnych należnych z tytułu daniny publicznej od podatnika do związku publicznego uprawnionego z tytułu podatku. W konsekwencji, poszczególne konstrukcje normatywne tworzące system danin publicznych nie mogą „ślepo naśladować” rozwiązań administracyjnoprawnych. Z całą pewnością takiego powiązania nie uzasadnia zaś metoda kształtowania stosunku prawnego przyjęta w prawie podatkowym – czyli oparcie go na identycznym wzorcu, jak to ma miejsce w prawie administracyjnym, i nadanie stosunkowi podatkowoprawnemu postaci relacji podległości kompetencji.

Jednocześnie, nietrudno zauważyć, że prawidłowe ustalenie przestrzeni prawnej, w jakiej gmina realizuje swoje zadania, a w konsekwencji, właściwe wyprowadzenie skutków podatkowych działań podejmowanych przez jednostkę samorządu terytorialnego utrudnia wcześniej już sygnalizowane, dosłowne brzmienie art. 15 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług, odczytywane w oderwaniu od przepisów prawa unijnego. Przy pobieżnej analizie tej regulacji prawnej można bowiem dojść do przekonania, że już samo nadanie działaniom gminy formy czynności cywilnoprawnej lokuje dane zachowanie tego podmiotu w sferze podatku od towarów i usług. To zaś implikuje błędne wnioski co do klasyfikacji podatkowej opisanych przejawów aktywności gminy. Jak można zauważyć analizując orzecznictwo sądowe, praktyczne problemy ujawniają się w szczególności podczas ustalania skutków wykonywania zadań z zakresu pomocy społecznej²⁵, zapewniania opieki nad dzieckiem przebywającym w przedszkolu²⁶ czy udostępniania elementów dróg publicznych (zatok przystankowych)²⁷.

We wszystkich tych przykładowo wskazanych sytuacjach samo zawarcie umowy przez gminę z podmiotem korzystającym z jej „świadczenia”, a także uzyskiwanie w związku z tym zapłaty, nie przesądza o możliwości lokowania aktywności tej jednostki samorządu terytorialnego w przestrzeni działalności gospodarczej. Brak jest bowiem możliwości dowolnego kształtowania przez kontrahentów treści łączących ich umów, w tym – wysokości zapłaty oraz zasad jej dokonywania. Potencjalny beneficjent świadczeń otrzymywanych od jednostki samorządu terytorialnego dokonuje zaś wyboru pomiędzy przyjęciem gotowego, w istocie narzucanego mu wzorca umowy oraz cennika opłat za tę „usługę”, a nieprzystaniem na takie „z góry” ustalone warunki. Samo pobieranie opłaty za otrzymane „świadczenie”, w świetle art. 13 ust. 1 dyrektywy

²⁵ Por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z 7 kwietnia 2017 r., sygn. akt I SA/Lu 974/16, LEX nr 2299078.

²⁶ Por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z 11 lutego 2015 r., sygn. akt I SA/Po 1041/14, Lex nr 1786061.

²⁷ Por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 6 listopada 2014 r., sygn. akt I FSK 1644/13, Lex nr 1538426.

2006/112/WE wcale nie jest zaś wyróżnikiem działalności gospodarczej. Dlatego, nawet odpłatne czynności wykonywane przez gminę na podstawie umów cywilnoprawnych, mieszczące się w sferze ustawowych zadań tych jednostek samorządu terytorialnego, ale realizowane w oparciu o narzucane cenniki, sytuować należy w przestrzeni władztwa gminy.

Z drugiej strony, istnieją też przypadki, gdy w oczywisty sposób niewładcze zachowania jednostki samorządu terytorialnego opacznie klasyfikowane są jako wykonywane w ramach imperium, a w konsekwencji dąży się do ich osądzenia poza zakresem podmiotowo-przedmiotowym podatku od towarów i usług. Sytuacja taka ma miejsce w przypadku przenoszenia na lokatorów budynku mieszkalnego będącego własnością gminy ekonomicznego ciężaru uiszczenia opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi²⁸. Zgodnie z art. 6h ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach²⁹, danina ta obciąża właścicieli nieruchomości. Podmiot, zobowiązany z tego tytułu, ciężar opłaty dolicza jednak do czynszu najmu albo przerzuca go na korzystającego z lokalu, zawierając z nim oddzielne porozumienie towarzyszące umowie najmu. W przypadku właściciela będącego gminą, tego typu zabieg jest dodatkowo uzasadniany dbałością o interes finansów publicznych. Jednostka samorządu terytorialnego unika bowiem uszczuplania swoich środków finansowych poprzez zapłatę daniny związanej z konsumpcją realizowaną przez najemcę gminnego lokalu.

Należy podkreślić, iż przerwianie ciężaru opłaty za gospodarowanie odpadami na osoby niebędące jej podatnikami nie jest wyłączone z opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Na skutek wyraźnych czy konkludentnych porozumień nie można bowiem modyfikować zakresu podmiotowo-przedmiotowego daniny publicznej. Skoro, z woli ustawodawcy, podmiotem wspomnianej daniny jest właściciel budynku, to racją częściowej zapłaty na poczet tej daniny, dokonywanej przez

²⁸ Por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z 6 września 2017 r., sygn. akt III SA/Gl 607/17, CBOSA.

²⁹ Ustawa z 13 września 1996 r. o utrzymaniu czystości i porządku w gminach (tj. Dz.U. z 2017 r., poz. 1289).

mieszkańców poszczególnych lokali, nie jest ustawa o utrzymaniu czystości i porządku w gminach, ale taka lub inna (nawet dorozumiana) umowa łącząca jednostkę samorządu terytorialnego z lokatorem. Tym samym, przedstawionej operacji nie sposób klasyfikować jako władczego działania organu władzy publicznej. Działanie gminy upodabnia się zaś do – legalnego skądinąd – zachowania przedsiębiorcy, przenoszącego ciężar podatku pośredniego lub bezpośredniego na nabywcę towaru lub usługi. Na skutek bardziej lub mniej jawnego wliczenia kwoty podatku w cenę towaru lub usługi, przyczyną poniesienia przez kontrahenta jej ekonomicznego ciężaru nie staje się akt prawa publicznego – ustawa kształtująca daną daninę, a sam przedsiębiorca nie realizuje żadnego władczego uprawnienia w stosunku do swojego klienta. Tak samo, faktyczne obciążenie przez gminę opłatą za gospodarowanie odpadami innej osoby niż właściciel budynku nie może być utożsamianie z jej władczą aktywnością. W tym wypadku jednostka samorządu terytorialnego realizuje bowiem swoje uprawnienia przypisane jej jako przedsiębiorcy oddającymemu lokale w najem.

4. Wnioski końcowe

Przedstawione rozważania pozwalają zauważyć, iż oddzielenie sfery imperium i gestii w działaniach jednostki samorządu terytorialnego ma znaczenie przez wzgląd na stosowanie przepisów kształtujących konstrukcję podatku od wartości dodanej. Jednocześnie, postrzeganie władztwa w sposób charakterystyczny dla prawa administracyjnego może być źródłem trudności przy poszukiwaniu podatkowoprawnej „natury” tego zjawiska. Do ich zaistnienia niewątpliwie przyczynia się mocno niedoskonała implementacja w polskiej regulacji prawnej art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE. Sprawia ona, że gestię w działaniach gminy opacznie można utożsamiać z zawarciem umowy. Brak wyraźnej umowy, będącej podstawą podejmowania określonej aktywności, utożsamiany jest zaś z realizowaniem zadań władczych przez jednostkę samorządu terytorialnego. Takiego rozumowania nie sposób zaakceptować.

BIBLIOGRAFIA

- Apelt W., Der verwaltungsrechtliche Vertrag, Leipzig 1920.
- Biernat S., Prywatyzacja zadań publicznych. Problematyka prawna. Warszawa – Kraków 1994.
- Chróścielewski W., Imperium i gestia w działaniach administracji publicznej (W świetle doktryny i zmian ustawodawczych lat 90 – tych), Państwo i Prawo, nr 6 z 1995.
- Kasznica S., Polskie prawo administracyjne, pojęcia i instytucje zasadnicze, Poznań 1946.
- Kmieciak Z., Skuteczność regulacji administracyjnoprawnej, Łódź 1994.
- Kuta T., Pojęcie działań niewładczych w administracji. Na przykładzie administracji rolnictwa, Wrocław 1963.
- Langrod J., Instytucje prawa administracyjnego. Zarys części ogólnej, tom I, Kraków 1948.
- M. Bullinger, Vertrag und Verwaltungsrecht. Zu den Handlungsformen und Handlungsprinzipien der öffentlichen Verwaltung nach deutschem und englischem Recht, Stuttgart 1962.
- Mayer O., Zur Lehre vom öffentlich – rechtlichen Vertrag, Archiv für öffentliches Recht, Band 3 (1888).
- Peretiatkowicz A., Podstawowe pojęcia prawa administracyjnego, Poznań 1946.
- Seer R., Verträge, Vergleiche und sonstige Verständigungen im deutschen Steuerrecht, Steuer und Wirtschaft, nr 3 z 1995.
- Thieme W., Zur Systematik verwaltungsrechtlicher Handlungsformen, [w:] H.P. Ipsen (red.) Hamburger Festschrift für Friedrich Schack zu seinem 80. Geburtstag am 1. Oktober 1966, Hamburg 1966.

