

**Principles of taxing conducted activity through
self-government units and budget units**
Zasady opodatkowania podatkiem od towarów
i usług działalności prowadzonej
przez samorządowe jednostki i zakłady budżetowe

dr hab. Elżbieta Feret, prof. UR

Uniwersytet Rzeszowski

ABSTRACTS

According to the adopted subject, the study will be devoted to the very complicated issue associated with the way of taxing of activity performed on the self-government rung by individuals and budget units. This subject is against so much dragonfly, that with the ambiguous recommendation what subject effective laws and regulations didn't advise themselves he should be taxed in the event that self-government individuals are undertaking taxable activities with value added tax. Into the aid they are coming diversified (unfortunately) decisions taken on by courts what is tantamount to the lack of the uniform court line in this respect. It is of course inadmissible from a point of view of the everyday operations of self-government units.

There will be a reading due to it, in order to draw up standard, doctrinal and court line of methods of individuals developed in relation to taxing communes, districts and acting provinces both in the form, as well as budget units. For that purpose the study will be based on regulations being in force, the literature on the subject and the judicature.

Zgodnie z przyjętym tematem, opracowanie zostanie poświęcone bardzo wąziemu zagadnieniu związanemu ze sposobem opodatkowywania działalności wykonywanej na szczeblu samorządowym przez jednostki i zakłady budżetowe. Temat ten jest o tyle ważki, że obowiązujące przepisy prawa nie poradziły sobie z jednoznacznym wskazaniem jaki podmiot powinien być opodatkowany w przypadku gdy jednostki samorządowe podejmują czynności podlegające opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. W sukurs przychodzi różnicowane (niestety) rozstrzygnięcia przyjmowane przez sądy, co jest równoznaczne z brakiem jednolitej linii orzeczniczej w tym zakresie. Jest to oczywiście niedopuszczalne z punktu widzenia codziennej działalności jednostek samorządu terytorialnego.

Z uwagi na to, celem opracowania będzie wskazanie normatywnych, doktrynalnych i orzeczniczych metod wypracowanych odnośnie opodatkowania gmin, powiatów i województw działających zarówno w formie jednostek, jak i zakładów budżetowych. W tym celu opracowanie zostanie oparte na obowiązujących regulacjach prawnych, literaturze przedmiotu oraz orzecznictwie sądowym.

KEYWORDS:

self-government budgetary authorities, self-government budget units, taxation, value added tax,

samorządowe jednostki budżetowe, samorządowe zakłady budżetowe, opodatkowanie, podatek od towarów i usług.

WSTĘP

Na mocy obowiązujących przepisów prawa, formę jednostki budżetowej należy uznać za tą najważniejszą z punktu widzenia realizacji zadań publicznych. Teza taka znajduje swoje *ratio legis* w unormowaniach ustawy o finansach publicznych¹, które jednoznacznie przewidują, że realizacja zadań publicznych zarówno państwowych, jak i zastrzeżonych na rzecz jednostek samorządu tery-

1 Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych, tekst jedn. Dz. U. z 2013 r. poz. 885 ze zm..

torialnego opiera się o środki publiczne, gwarantowane w corocznie uchwalanej odpowiednio ustawie budżetowej lub uchwale budżetowej², które stanowią podstawę dla funkcjonowania odpowiednio państwowych lub samorządowych jednostek budżetowych. Stąd nie bez przyczyny ustawodawca, wymieniając jednostki organizacyjne tworzące sektor finansów publicznych (art. 9 ust.1, ust.2, ust.3), obok organów władzy publicznej, w tym organów administracji rządowej, organów kontroli państwowej i ochrony prawa oraz sądów i trybunałów, jednostek samorządu terytorialnego oraz ich związków, wskazuje także na jednostki budżetowe³.

Jako wyjątek w stosunku do przyjętego unormowania, mającego na celu zabezpieczyć pełne i bezpośrednie finansowanie działalności wymienionych jednostek środkami pochodzącymi z budżetu⁴ dla realizacji tzw. samorządowych zadań publicznych, przewiduje formę samofinansujących się, co do zasady, samorządowych zakładów budżetowych, zamieszczając je w kolejnym punkcie 4 art. 9 powołanej ustawy.

Forma samorządowego zakładu budżetowego została przewidziana obecnie jedynie dla tego rodzaju samorządowych zadań publicznych, które enumeratywnie wylicza ustawa o finansach publicznych. Jej bowiem funkcjonowanie opiera się, odmiennie jak ma to miejsce w przypadku jednostek budżetowych, na samodzielnie wypracowanych środkach finansowych wspomaganych jedynie środkami publicznymi, pochodzącymi z budżetu jednostki samorządu terytorialnego⁵.

Przy tym jedną i drugą formę organizacyjno-prawną łączy brak osobowości prawnej⁶, która jest zagadnieniem kluczowym z punktu widzenia

2 Za art. odpowiednio 109 ust.1 oraz 211 ust.4 ww. ustawy.

3 Szerzej na ten temat zob. T. Dębowska – Romanowska, *Artykuł 9 ustawy o finansach publicznych – a art. 33 oraz 40 par. 1 i 3 k. c. (w:) Finanse publiczne i Prawo finansowe – Realia i perspektywy zmian*, Księga Jubileuszowa dedykowana Profesorowi Eugeniuszowi Ruśkowskiemu pod red. C. Kosikowskiego, Białystok 2012, s. 175-190.

4 Zob. art. 11-13 ww. ustawy.

5 Zgodnie z treścią art. 14 ww. ustawy.

6 Brak osobowości prawnej wynika wprost z treści art. 11 ust.1 ww. ustawy w przypadku jednostek budżetowych, zaś w przypadku samorządowych zakładów budżetowych z § 35 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 7 grudnia 2010 roku w sprawie sposobu prowadzenia gospodarki finansowej jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych, Dz. U. Nr 247, poz. 1616.

analizowanej problematyki. Rodzi się bowiem oczywiste pytanie: w jaki sposób dokonać subsumcji prawnej przepisów podatkowych związanych z działalnością podejmowaną przez te formy organizacyjno-prawne – działalnością istotną, bo związaną z wykonywaniem zadań publicznych na szczeblu samorządowym?

Jak wynika z doktryny wskazana problematyka nie stanowi częstego obszaru badawczego naukowców, co należy tłumaczyć faktem licznych wątpliwości zamiast oczywistych rozstrzygnięć. Stąd zajęcie się nią i podjęcie próby zdefiniowania zasad opodatkowanie form organizacyjno-prawnych, realizujących samorządowe zadania publiczne, wydaje się być istotne i ważne nie tylko z punktu widzenia literatury przedmiotu i jej walorów poznawczych, ale przede wszystkim dla samorządowców-praktyków, którzy na co dzień zmagają się z obowiązującymi w tym zakresie przepisami prawa.

Status prawny samorządowych jednostek budżetowych w świetle przepisów podatku od towarów i usług

Rozpoczynając od kwestii oczywistych należy przypomnieć jedynie, że nie można mieć jakichkolwiek zastrzeżeń do regulacji prawnych, wynikających zarówno z Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej (nazywanej dalej także Konstytucją RP)⁷, Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego (nazywanej dalej także EKSL)⁸, jak i ustaw ustrojowych⁹, które wyposażyły jednostki samorządu terytorialnego w tak potrzebną im do działania osobowość prawną¹⁰. Przyznanie jednostkom samorządowym osobowości prawnej potwierdziło *de facto* możliwość realizacji przez nie ustawowo

7 Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 roku, Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm..

8 Europejska Karta Samorządu Lokalnego, sporządzona w Strasburgu 15 października 1985 roku (Dz. U. z 25 listopada 1994 r.), Dz. U. Nr 124, poz. 607 ze sprost..

9 Mowa o ustawach: z dnia 8 marca 1990 roku o samorządzie gminnym (tekst jedn. Dz. U. z 2015r. poz. 1515), z dnia 5 czerwca 1998 roku o samorządzie powiatowym (tekst jedn. Dz. U. z 2015r. poz.1445), z dnia 5 czerwca 1998 roku o samorządzie województwa (tekst jedn. Dz. U. z 2015r. poz.1392).

10 Na mocy art. 165 ust.1 Konstytucji RP, zdanie pierwsze „Jednostki samorządu terytorialnego mają osobowość prawną”, co potwierdzają także art.: 2 ust.2, 2 ust.2 oraz 6 ust.2 odpowiednio ww. ustaw: o samorządzie gminnym, o samorządzie powiatowym, o samorządzie województwa.

wskazanych zadań publicznych¹¹. Dodanie, iż realizacja tych zadań odbywa się w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność¹², stanowi faktycznie najlepsze potwierdzenie decentralizacji władzy publicznej, wprowadzonej przepisami Konstytucji RP w drodze przekazania istotnej części zadań publicznych na rzecz gmin, powiatów i województw¹³.

Co do zasady zatem, jak podniesiono już wyżej, te samorządowe zadania publiczne, określone wprawdzie enumeratywnie lecz w katalogu otwartym w przepisach poszczególnych ustaw samorządowych, mają być realizowane w formie gminnych, powiatowych lub wojewódzkich jednostek budżetowych, działających bezpośrednio w oparciu o środki publiczne, w kwotach uchwalonych w budżecie odpowiednio: gminy, powiatu, województwa.

Według NSA cechą charakteryzującą gminne (ale także powiatowe i wojewódzkie) jednostki budżetowe jest brak własnego mienia i dysponowanie jedynie wyodrębnioną i przekazaną w zarząd częścią majątku osoby prawnej. Powoduje to, że gminna, powiatowa, wojewódzka jednostka budżetowa działa jako *statio municipi*¹⁴, czyli jednostka organizacyjna gminy, powiatu, województwa.

Na tym tle powstaje pytanie: jaka jest strona podmiotowa podatku od towarów i usług¹⁵ (dalej nazywanego także podatkiem VAT lub VAT-em), dotyczącego (dla przypomnienia) odpłatnej dostawy towarów i odpłatnego świadczenia usług na terytorium kraju; eksportu towarów; importu towarów na terytorium kraju; wewnątrzspółnotowego nabycia towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju; wewnątrzspółnotowej dostawy towarów¹⁶, odnoszącego się również do osób prawnych (gmin, powiatów, województw), jednostek organizacyjnych nie posiadających osobowości

11 Za art. 166 ust.1 i ust.2 Konstytucji RP.

12 Za art. 2 ust.1 ustawy o samorządzie gminnym, art. 2 ust.1 ustawy o samorządzie powiatowym oraz art. 6 ust.1 pkt.1 ustawy o samorządzie województwa.

13 Za art. 15 ust.1 w związku z art. 16 ust.2, zdanie drugie Konstytucji RP.

14 Wyrok NSA z 5 grudnia 2013 r., sygn. akt I FSK 643/13, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/791D660B5C>

15 Podatek regulowany ustawą z 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług, tekst jedn. Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm..

16 Za art. 5 ust.1 ww. ustawy.

prawnej oraz osób fizycznych, wykonujących samodzielnie działalność gospodarczą, (...) bez względu na cel lub rezultat takiej działalności¹⁷?

Polski ustawodawca, ustosunkowując się do tej problematyki, zwołał przepisami wynikającymi z rozporządzenia, czynności związane z wykonywaniem zadań publicznych, nałożonych odrębnymi przepisami, w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność przez jednostki samorządu terytorialnego, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych¹⁸. Powołaną regulację, komentowaną także przez judykaturę¹⁹, należy traktować jako *lex specialis* w stosunku do treści art. 15 ust.6 ustawy o podatku od towarów i usług, zgodnie z którym „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”.

Jednakże przyjęcie takiego, sprzyjającego niewątpliwie jednostkom samorządowym rozstrzygnięcia, nie ułatwia odpowiedzi na pytanie czy samorządowa jednostka budżetowa albo samorządowy zakład budżetowy to odrębne od gminy, powiatu i województwa struktury, czy też działające jedynie w imieniu tych jednostek i na ich rzecz?

W tym zakresie w orzecznictwie sądowym dość mocno utrwalili się poglądy, że „urzędy gmin, magistraty, starostwa powiatowe są jedynie aparatami pomocniczymi odpowiednio gmin i powiatów, podobnie jak urzędy marszałkowskie – województw. Nie prowadzą one zatem samodzielnie działalności gospodarczej, stąd nie wyczerpują znamion koniecznych do ich opodatkowania. Urząd gminy to struktura, której jedynym celem jest zapewnienie sprawnej realizacji zadań organu gminy (...)”²⁰. „Urząd

17 Za art. 15 ust.1 ww. ustawy.

18 Na podstawie § 13 ust.1 pkt 12 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 kwietnia 2011 roku w sprawie wykonywania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, tekst jedn. Dz. U. z 2013r. poz. 247.

19 Zob. na ten temat choćby wyrok WSA z Warszawie z 24 czerwca 2008 roku, sygn. akt III SA/Wa 390/08 (<http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/68DB6E0629>), w którym sąd stwierdził, że jednostki samorządu terytorialnego niewątpliwie mieszczą się w pojęciu władzy publicznej.

20 Wyrok WSA w Warszawie z 30 stycznia 2007 roku, sygn. akt II SA/Wa 1534/06, LEX nr 294997.

gminy należy bowiem rozumieć jako wydzieloną część gminy, realizującą zadania w jej imieniu i na jej rzecz. Każde działanie podejmowane przez urząd gminy w rzeczywistości nie będzie jego działaniem, lecz przynajmniej z perspektywy ustawy o VAT – działaniem samej gminy²¹.

W świetle powołanej argumentacji orzeczniczej, status podatnika VAT posiada jednostka samorządu terytorialnego funkcjonująca dzięki dane-mu urzędowi²², realizującemu określone przepisami prawa zadania. Tylko w stosunku do nich, a nie działających na ich rzecz urzędów, można przy-pisać podmiotowość podatkową²³ w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług.

Takie rozumienie działalności urzędów samorządowych, będących samorządowymi jednostkami budżetowymi, potwierdził także WSA we Wrocławiu w wydanym przez siebie wyroku z 5 marca 2009 roku (sygn. akt I SA/Wr 1045/08), uznając gminę za rodzaj władzy publicznej, sta-jącą się podatnikiem podatku od towarów i usług w przypadku realiza-cji zadań publicznych innych niż nałożone odrębnymi przepisami prawa. Także w wyroku NSA z 25 maja 2010 roku (sygn. akt I FSK 852/09) zgodnie podniesiono, „(...) że nie może budzić wątpliwości, to że gmina jako jednostka samorządu terytorialnego jest organem władzy publicznej (...), czyli podlega wyłączeniu podmiotowemu z regulacji ustawy o podatku od towarów i usług”.

W tym miejscu warto zwrócić uwagę na fakt, że interpretacje orga-nów podatkowych, nie negując wprawdzie przyjętych regulacji prawnych, w celu zbadania istnienia podmiotowości podatku od towarów i usług wskazują także na konieczność ustalenia progu podatkowego działalności jednostki. Tak jak miało to miejsce w przypadku interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach, który uznał, że gminne jednostki organiza-cyjne, będące wyodrębnionymi jednostkami organizacyjnymi niemającymi

21 Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 9 kwietnia 2008 roku (IPPP1-443-157/08-2IZ), SIP nr 179773.

22 Na ten temat zob. szerzej. S. Owczarczyk, *Status podatnika VAT w samorządzie terytorialnym po 1 stycznia 2010 r.*, *Finanse Komunalne* 2010, Nr 7-8, s. 93-94.

23 Takim pojęciem posługuje się W. Modzelewski, M. Rozbici, *Podmiotowość podatkowa jednostek samorządu terytorialnego i samorządowych jednostek budżetowych(w): Finanse samorządowe po 25 latach samorządności. Diagnoza i perspektywy*, Wolters Kluwer 2015, s.130-143.

osobowości prawnej, które po przekroczeniu określonego progu²⁴ obrotu²⁵ dla celów podatku od towarów i usług, działające w formie jednostek budżetowych oraz zakładów budżetowych, o ile będą spełniały przesłanki dotyczące statusu podatnika podatku od towarów i usług, powinny dla celów rozliczenia podatku od towarów i usług rejestrować się jako odrębne podmioty tego podatku i posiadać odrębne dla potrzeb podatku od towarów i usług Numery Identyfikacji Podatkowej²⁶. Dlatego też w momencie wyodrębnienia samorządowych jednostek budżetowych prowadzących działalność gospodarczą samodzielnie oraz wykonujących czynności podlegające opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, powinny być traktowane jako jednostki odrębne od gminy. W zakresie powierzonych zadań, samorządowe jednostki budżetowe działać będą jako niezależni od gminy podatnicy. Co za tym idzie to nie gmina powinna rozliczać podatek należny z tytułu świadczonych usług, lecz samorządowe jednostki budżetowe²⁷.

Wydaje się, że pewne rozbieżności w analizowanej materii rozstrzyga treść uchwały NSA z 24 czerwca 2013 roku (sygn. akt I FPS 1/13). Zgodnie z nią, organy podatkowe interpretując przepisy ustawy o podatku od towarów i usług nie powinny traktować gminnych jednostek budżetowych jako podatników podatku od towarów i usług. „W świetle bowiem art. 15 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów

24 Zgodnie z decyzją Rady Unii Europejskiej został utrzymany limit zwolnienia podmiotowego w VAT, który wynosi 150 000 zł, do końca 2018 roku. Dalsze przedłużenie tego terminu będzie uwarunkowane od kwot podanych w dyrektywie 2006/112/WE w 2018 roku i ponownym złożeniu przez Polskę wniosku o przedłużenie obecnego limitu.

25 Do końca 2013 r. podstawę opodatkowania utożsamiano z obrotem podatnika. Zgodnie z treścią art. 29 ustawy o podatku od towarów i usług, obrotem była kwota należna z tytułu sprzedaży, pomniejszona o kwotę należnego podatku, przy czym kwota należna obejmowała całość świadczenia należnego od nabywcy. Obecnie na mocy art. 29a ww. powołanej ustawy, podstawą opodatkowania jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczonych lub usług świadczonych przez podatnika.

26 Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 21 sierpnia 2013 roku, IBPP2/443-463/13/AMP.

27 W. Modzelewski, M. Rozbici, Op. cit., s. 142 oraz m.in.: W. Safin, <http://www.isp-modzelewski.pl/images/pliki/studenci/01.12.2014/128-var-2014-stu.pdf>

i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm.) gminne jednostki budżetowe nie są podatnikami podatku od towarów i usług”.

Status prawny samorządowych zakładów budżetowych w świetle przepisów podatku od towarów i usług

Obok samorządowych jednostek budżetowych, ustawodawca dopuścił, o czym mówiono wyżej, dodatkową postać realizacji zadań publicznych w formie samorządowych zakładów budżetowych. Ich liczbę mocno ograniczył jedynie w stosunku do wskazanych przez ustawę o finansach publicznych w art. 14 zadań własnych jednostki samorządu terytorialnego w zakresie: 1) gospodarki mieszkaniowej i gospodarowania lokalami użytkowymi, 2) dróg, ulic, mostów, placów oraz organizacji ruchu drogowego, 3) wodociągów i zaopatrzenia w wodę, kanalizacji, usuwania i oczyszczania ścieków komunalnych, utrzymania czystości i porządku oraz urządzeń sanitarnych, wysypisk i unieszkodliwiania odpadów komunalnych, zaopatrzenia w energię elektryczną i ciepłą oraz gaz, 4) lokalnego transportu zbiorowego, 5) targowisk i hal targowych, 6) zieleni gminnej i zadrzewień, 7) kultury fizycznej i sportu, w tym utrzymywania terenów rekreacyjnych i urządzeń sportowych, 7a) pomocy społecznej, reintegracji zawodowej i społecznej oraz rehabilitacji zawodowej i społecznej osób niepełnosprawnych, 8) utrzymywania różnych gatunków egzotycznych i krajowych zwierząt, w tym w szczególności prowadzenia hodowli zwierząt zagrożonych wyginięciem, w celu ich ochrony poza miejscem naturalnego występowania, 9) cmentarzy.

Podobnie jak w przypadku samorządowych jednostek budżetowych forma ta nie została wyposażona w osobowość prawną (na co zwrócono uwagę wcześniej). Co do zasady zatem, nie funkcjonuje jako odrębny podmiot, ale działa na rzecz powołującej ją jednostki samorządowej.

Jednakże w odróżnieniu od samorządowych jednostek budżetowych, samorządowe zakłady budżetowe są traktowane, bez poważniejszych wątpliwości, jako formy posiadające własną podmiotowość podatkową. Nie ma tu znaczenia przytoczona już wyżej uchwała NSA z 24 czerwca 2013 roku, w której uznano, że gminne jednostki budżetowe nie są podatnikami podatku od towarów i usług. Ta uchwała dotyczyła bowiem podmiotowości podatkowej gminnych jednostek budżetowych, a nie samorządowych zakładów budżetowych.

Nie oznacza to jednak, że wszystkie czynności wykonywane przez samorządowe zakłady budżetowe podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. **Aby wskazać na czynności opodatkowane tym podatkiem muszą być wyodrębnione dwie strony transakcji, tj. usługodawca (świadczący usługę) i usługobiorca (konsument usługi). Ten warunek w przypadku czynności wykonywanych przez samorządowe zakłady budżetowe na rzecz jednostki samorządowej nie jest spełniony. Dla celów VAT nie można tu mówić o świadczeniu usługi, ani o wykonywaniu czynności opodatkowanych**²⁸.

Dlatego też NSA w ww. wyroku z 24 czerwca 2013 roku, odnoszącym się do wykonywania przez samorządowy zakład budżetowy zadania własnego gminy, polegającego na prowadzeniu targowiska i zwrotu przez gminę kosztów inkasa opłaty targowej wskazał, że w tej sprawie wyłącznym „konsumentem” usługi jest gmina, w imieniu której zakład budżetowy wykonuje to zadanie. Nie można zatem mówić o świadczeniu usługi w rozumieniu przepisów ustawy o podatku od towarów i usług.

Nadto NSA wskazał, że „(...) mimo (...) wyodrębnienia zakładu budżetowego ze struktury tworzącej go jednostki samorządowej, które pozwala na uznanie go za odrębnego od tej jednostki podatnika VAT, realizacja zadań własnych tej jednostki przez jego zakład budżetowy nie tworzy pomiędzy tymi podmiotami takiego stosunku prawnego, na podstawie którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych, pozwalających na ich opodatkowanie VAT-em. W takim bowiem przypadku samodzielny zakład budżetowy nie wykonuje usług na rzecz jednostki samorządowej, lecz działa w jej imieniu jako jej wyodrębniona jednostka organizacyjna, wykonując jej zadania własne, co pozostaje poza przedmiotem regulacji art. 8 ustawy o VAT. Nie wyklucza to (...) opodatkowania samodzielnego zakładu budżetowego z tytułu odpłatnego świadczenia na rzecz podmiotów zewnętrznych związanych z prowadzeniem targowiska (...)”²⁹.

28 Szerzej na ten temat zob. K. Aromiński, *Podmiotowość podatkowa samorządowego zakładu budżetowego, wykonującego zadania własne jednostki samorządu terytorialnego*, Przegląd Prawa Podatkowego 2012, Nr 9, s.41.

29 Tak uznał NSA w wyroku z 11 września 2013 roku, sygn. akt I FSK 1385/12, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/6273A3ADC6>

Z kolei WSA w Bydgoszczy w wyroku z 12 marca 2014 roku przyjął, że samorządowy zakład budżetowy wykonując zadania własne jednostki samorządu terytorialnego o charakterze użyteczności publicznej w zakresie gospodarki komunalnej, jest jednostką organizacyjną niemającą osobowości prawnej, wykonującą w tym zakresie samodzielnie działalność gospodarczą, a zatem ma podmiotowość podatkową w podatku od towarów i usług, odrębną od jednostki samorządu terytorialnego, która to tworzyła jednostkę budżetową³⁰. Podobnie NSA wyrokiem z 2 września 2014 roku potwierdził, że samorządowy zakład budżetowy, wykonując zadania własne jednostki samorządu terytorialnego o charakterze użyteczności publicznej w zakresie gospodarki komunalnej³¹, jest jednostką organizacyjną niemającą osobowości prawnej, wykonującą samodzielną działalność gospodarczą, zatem posiada podmiotowość podatkową w podatku od towarów i usług odrębną od jednostki samorządu terytorialnego, przez którą został utworzony. Zakład budżetowy w takim zakresie nie wykonuje usług komunalnych³² na rzecz jednostki samorządowej, lecz działa w jej imieniu, jako jej wyodrębniona jednostka organizacyjna, wykonująca jej zadania własne³³.

Z takimi poglądami godzi się również wykształcona linia orzecznicza. Zgodnie z nią realizacja przez samorządowy zakład budżetowy zadań własnych tworzącej go jednostki samorządu terytorialnego o charakterze użyteczności publicznej w zakresie gospodarki komunalnej nie stanowi świadczeń usług w rozumieniu art. 8 ustawy o podatku od towarów

30 Wyrok WSA w Bydgoszczy z 12 marca 2014 roku, sygn. akt I SA/Bd 120/14, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/A5FD23E3E8>

31 Na podstawie regulacji ustawy z dnia 20 grudnia 1996 roku o gospodarce komunalnej, tekst jedn. Dz. U. z 2011 r. Nr 45, poz. 236 ze zm..

32 Na ten temat zob. szerzej. M. Kulesza, *Gospodarka komunalna – podstawy i mechanizmy prawne*, Samorząd Terytorialny 2012, Nr 7- 8, s. 7-24.

33 Wyrok NSA z dnia 2 września 2014 roku, sygn. akt I FSK 938/14, http://www.orzeczenia-nsa.pl/wyrok/i-fsk-938-14/podatek_od_towarow_i_uslug/165369d.html

i usług³⁴, stąd też nie podlega opodatkowaniu VAT-em sytuacja zachodząca między tymi podmiotami. Nie wyklucza jednak ich opodatkowania z tytułu odpłatnego świadczenia na rzecz podmiotów zewnętrznych – konsumentów czynności w zakresie gospodarki komunalnej³⁵.

W praktyce jednak występują odstępstwa interpretacyjne, które burzą wykształcone orzecznictwo sądowe. Przykładem może być interpretacja indywidualna wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi. Uznał on, że „usługi świadczone przez samorządowy zakład budżetowy jakim jest Komunalny Usługowy Zakład Gospodarczy, świadczący usługi w zakresie m.in.: budowy sieci wodociągowej i kanalizacyjnej na rzecz Gminy, lokalnego transportu zbiorowego na rzecz Gminy, zimowego utrzymanie dróg gminnych polegające na realizacji zadań własnych gminy, podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług na zasadach ogólnych z zastosowaniem właściwej stawki”. Swoje stanowisko, co zaskakujące, oparł o zupełnie odmienną w tym zakresie literaturę przedmiotu i niektóre interpretacje organów podatkowych oraz wyroków sądowych uzasadniając, że mimo usta-

34 „Przez świadczenie usług (...), rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów (...) w tym również: 1) przeniesienie praw do wartości niematerialnych i prawnych, bez względu na formę, w jakiej dokonano czynności prawnej; 2) zobowiązanie do powstrzymania się od dokonania czynności lub do tolerowania czynności lub sytuacji; 3) świadczenie usług zgodnie z nakazem organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w jego imieniu lub nakazem wynikającym z mocy prawa. 2. Za odpłatne świadczenie usług uznaje się również: 1) użycie towarów stanowiących część przedsiębiorstwa podatnika do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika, w tym w szczególności do celów osobistych podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia, jeżeli podatnikowi przysługiwało, w całości lub w części, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów lub ich części składowych; 2) nieodpłatne świadczenie usług na cele osobiste podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia, oraz wszelkie inne nieodpłatne świadczenie usług do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika”.

35 Zob. wyrok NSA z 18 października 2011 roku, sygn. akt I FSK 1369/10, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> oraz na ten temat glosa A. Bartosiewicz, *Finanse Komunalne* 2012, Nr 4, s. 64-73.

wowego wyłączenia jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych od obowiązku uiszczania podatku od towarów i usług oraz zwolnień, wynikających z przepisów wykonawczych, zarówno „gmina, jak i jej zakład budżetowy są dwoma odrębnymi od siebie podatnikami VAT, mogącymi dokonywać między sobą transakcji opodatkowanych VAT”³⁶.

W świetle przytoczonych, obowiązujących regulacji prawnych oczywiście nie sposób zgodzić się z przyjętą interpretacją, jednak warto ją przedstawić, aby udowodnić brak jednolitości działania organów podatkowych w stosunku do analizowanej kwestii opodatkowania podatkiem od towarów i usług samorządowych jednostek i zakładów budżetowych. Mało tego, na tym tle wydaje się, że przyznane przepisami prawa organom podatkowym uprawnienie do tworzenia własnych interpretacji podatkowych pozwala na zbyt dużą swobodę działania w zakresie uznania administracyjnego, co ewidentnie narusza przyjęte unormowania prawne oraz wypracowywaną przez sądy linię orzeczniczą³⁷.

PODSUMOWANIE

Jak wynika z przeprowadzonych, dość krótkich rozważań, poruszona w opracowaniu kwestia zasad opodatkowywania działalności wykonywanej przez samorządowe jednostki i zakłady budżetowe wzbudza ciągle kontrowersje, rozstrzygane w trybie orzecznictwa sądowego i interpretacji podatkowych. *De lege lata* oznacza, że ustawodawca przez okres 25 lat od momentu powstania samorządu terytorialnego w Polsce, nie uregulował omawianego zagadnienia w sposób dostatecznie jasny i wyczerpujący, stąd w praktyce niezbędne jest sięganie do rozstrzygnięć wydawanych przez sądy i organy podatkowe.

Brak ujednoliconej linii orzeczniczej oraz różnicowane interpretacje

36 Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 17 sierpnia 2012 roku, IPTPP1/443 – 443/12 – 2/ MW, <http://lex.onine.wolterskluwer.pl/WKPLOnline/content.rpc?>

37 Na ten temat por. także m.in.: wyrok NSA z 6 stycznia 2015 roku, sygn. akt I FSK 2039/13, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/5F7B2EF492>; wyrok WSA w Gdańsku z 23 czerwca 2015 roku, sygn. akt I SA/GD 1379/14 <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/0D3EED476F>; ; wyrok WSA w Bydgoszczy z 2 listopada 2015 roku, sygn. akt SA/Bd 1260/14, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/FB541D599C>

podatkowe, rodzą liczne wątpliwości, rozwiązywane w zależności od stanu faktycznego, którego dotyczy dana sprawa. Prowadzi to do sytuacji, w których samorządowa jednostka budżetowa i samorządowy zakład budżetowy jest, albo nie jest uznawany za odrębnego podatnika podatku od towarów i usług, co niewątpliwie godzi w podstawowy cel działania samorządowych jednostek i zakładów budżetowych – form, w postaci których gminy, powiaty i województwa realizują przysługującą im istotną część zadań publicznych.

Stan taki należy ocenić z całą mocą negatywnie, zważywszy na fakt wykazanych w opracowaniu zmieniających się w tym zakresie orzeczeń, interpretacji podatkowych oraz braku opracowań literatury przedmiotu, która wydaje się unikać tego problematycznego zagadnienia.

Taki stosunek do analizowanej problematyki nie tylko pozbawia możliwości zapoznania się ze sposobem właściwego stosowania przepisów prawa, pozostających na styku regulacji ustrojowych i podatkowych, ale także, co znacznie ważniejsze, powoduje liczne problemy dla praktyków – samorządowców, którzy na co dzień muszą wykonywać zadania publiczne. Stąd postulat *de lege ferenda*, który może być tylko jeden, za to najważniejszy, a mianowicie – „wprowadzenie do przepisów prawa zarówno ustrojowego, jak i podatkowego takich regulacji prawnych, które pozwoliłyby bez żadnych wątpliwości określić dokładne warunki opodatkowywania podatkiem od towarów i usług czynności realizowanych przez jednostki samorządu terytorialnego w formie samorządowych jednostek i zakładów budżetowych. Jednoznaczne regulacje prawne doprowadziłyby do ujednoczenia interpretacji podatkowych wydawanych przez organy podatkowe.

REFERENCES

Literatura przedmiotu

- Aromiński K., *Podmiotowość podatkowa samorządowego zakładu budżetowego, wykonującego zadania własne jednostki samorządu terytorialnego*, Przegląd Prawa Podatkowego 2012, Nr 9
- Bartosiewicz A., *Glosa do wyroku NSA z 18 października 2011 roku, sygn. akt I FSK 1369/10*, *Finanse Komunalne* 2012, Nr 4
- Dębowska T. – Romanowska, *Artykuł 9 ustawy o finansach publicznych – a art. 33 oraz 40 par. 1 i 3 k. c. (w:) Finanse publiczne i Prawo finansowe – Realia i perspektywy zmian*, Księga Jubileuszowa dedykowana Profesorowi Eugeniuszowi Ruśkowskiemu pod red. C. Kosikowskiego, Białystok 2012
- Kulesza M., *Gospodarka komunalna – podstawy i mechanizmy prawne*, *Samorząd Terytorialny* 2012, Nr 7-8
- Modzelewski W., M. Rozbici, *Podmiotowość podatkowa jednostek samorządu terytorialnego i samorządowych jednostek budżetowych (w:) Finanse samorządowe po 25 latach samorządności. Diagnoza i perspektywy*, Wolters Kluwer 2015
- Owczarczyk S., *Status podatnika VAT w samorządzie terytorialnym po 1 stycznia 2010 r.*, *Finanse Komunalne* 2010, Nr 7-8
- Safin W., <http://www.isp-modzelewski.pl/images/pliki/studenci/01.12.2014/128-vat-2014-stu.pdf>

Akty normatywne

- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 roku, Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm.
- Ustawa z dnia 20 grudnia 1996 roku o gospodarce komunalnej, tekst jedn. Dz. U. z 2011 r. Nr 45, poz. 236 ze zm.
- Ustawa z dnia 8 marca 1990 roku o samorządzie gminnym, tekst jedn. Dz. U. z 2015r. poz. 1515
- Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 roku o samorządzie powiatowym, tekst jedn. Dz. U. z 2015r. poz.1445
- Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 roku o samorządzie województwa, tekst jedn. Dz. U. z 2015r. poz.1392
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług, tekst jedn. Dz. U. z 2011r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.

- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych,
tekst jedn. Dz. U. z 2013r. poz. 885 ze zm.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 7 grudnia 2010 roku w sprawie sposobu prowadzenia gospodarki finansowej jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych, Dz. U. Nr 247, poz. 1616,
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 kwietnia 2011 roku w sprawie wykonywania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, tekst jedn. Dz. U. z 2013r. poz. 247.
- Europejska Karta Samorządu Lokalnego, sporządzona w Strasburgu 15 października 1985 roku (Dz. U. z 25 listopada 1994 r.), Dz. U. Nr 124, poz. 607 ze sprost.

Orzecnictwo sądowe

- Wyrok WSA w Warszawie z 30 stycznia 2007 roku, sygn. akt II SA/Wa 1534/06, LEX nr 294997
- Wyrok WSA z Warszawie z 24 czerwca 2008 roku, sygn. akt III SA/Wa 390/08, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/68DB6E0629>
- Wyrok NSA z 18 października 2011 roku, sygn. akt I FSK 1369/10, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>
- Wyrok NSA z 11 września 2013 roku, sygn. akt I FSK 1385/12, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/6273A3ADC6>
- Wyrok NSA z 5 grudnia 2013 r., sygn. akt I FSK 643/13, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/791D660B5C>
- Wyrok WSA w Bydgoszczy z 12 marca 2014 roku, sygn. akt I SA/Bd 120/14, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/A5FD23E3E8>
- Wyrok NSA z 2 września 2014 roku, sygn. akt I FSK 938/14, http://www.orzeczenia-nsa.pl/wyrok/i-fsk-938-14/podatek_od_towarow_i_uslug/165369d.html
- Wyrok NSA z 6 stycznia 2015 roku, sygn. akt I FSK 2039/13, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/5F7B2EF492>
- Wyrok WSA w Gdańsku z 23 czerwca 2015 roku, sygn. akt I SA/GD 1379/14, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/0D3EED476F>
- Wyrok WSA w Bydgoszczy z 2 listopada 2015 roku, sygn. akt SA/Bd 1260/14, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/FB541D599C>

Interpretacje podatkowe

Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 9 kwietnia 2008 roku (IPPP1-443-157/08-2IZ, SIP nr 179773

Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 17 sierpnia 2012 roku, IPTPP1/443 – 443/12 – 2/ MW, <http://lex.onine.wolterskluwer.pl/WKPLOnline/content.rpc?>

Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 21 sierpnia 2013 roku, IBPP2/443-463/13/AMP

