

MAŁGORZATA CILAK

Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu

mcilak@umk.pl

ORCID: 0000-0003-1429-8429

Działalność gospodarcza gminy a podatek od towarów i usług

**An economic activity of a commune
and tax on goods and services**

Streszczenie. Gmina jest podstawową jednostką samorządu terytorialnego, realizującą zadania publiczne o zróżnicowanym charakterze. W zakresie zadań niewładczych gmina zarządza własnym majątkiem oraz świadczy na rzecz mieszkańców usługi o charakterze użyteczności publicznej. Działalność gminy nie jest działalnością gospodarczą w świetle ustawy Prawo przedsiębiorców. Może być jednak działalnością gospodarczą w świetle ustawy o podatku od towarów i usług. Ustawa ta przewiduje wyłączenie z podatku od towarów i usług czynności gminy podjętych przez nią w charakterze organu władzy publicznej, podczas gdy czynności podjęte w charakterze podatnika podatku od towarów i usług podlegają opodatkowaniu tym podatkiem. Celem artykułu jest zbadanie, w świetle art. 15 ustawy o podatku od towarów i usług, art. 13 dyrektywy Rady WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej oraz powstałego na ich gruncie orzecznictwa, w zakresie jakich czynności gmina występuje w charakterze podatnika podatku od towarów i usług.

Słowa kluczowe: gmina; działalność gospodarcza, podatek od towarów i usług, ustawa o podatku od towarów i usług, dyrektywa Rady WE nr 112/2006 w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej.

Abstract. A commune is a basic unit of a local government, implementing public tasks of various nature. In terms of non-authoritarian tasks, the commune manages its own assets and provides public services to residents. The commune's activities are not economic activities under the Entrepreneurs' Law. However, these activities may be business activities under the Goods and Services Tax Act. This Act provides for the exclusion from tax on goods and services of commune activities undertaken by a commune acting as a public authority, while activities undertaken as a tax on goods and services payer are subject to this tax. The aim of the article is to examine, in the light of Article 15 of the Act on Tax on Goods and Services, Article 13 of the EU Council Directive No 112/2006 on the common system of value added tax and the resulted case law, for which activities a commune acts as tax on goods and services payer.

Keywords: commune; economic activity, tax on goods and services, Act on tax on goods and services, Council Directive No 112/2006 on the common system of value added tax.

1. Uwagi wstępne

Zgodnie z Konstytucją¹ gmina jest podstawową jednostką samorządu terytorialnego, która realizuje zadania publiczne służące zaspokojeniu potrzeb jej mieszkańców. Zadania gminy są określone w ustawach i mają różnicowany charakter. Niektóre z nich można określić jako zadania władcze, określane terminem *imperium*. W zakresie tych zadań gmina występuje jako organ władzy publicznej i może jednostronnie kształtować sytuację prawną innych podmiotów. Inne zadania mają charakter niewładczy i mogą obejmować zadania organizatorskie oraz administrację świadczącą (np. pomoc społeczną)². Zadania niewładcze związane z zarządem

¹ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 ze zm.

² M. Tetera, [w:] Z. Niewiadomski (red.), *Samorząd terytorialny. Ustrój i gospodarka*, s. 53–54, 77.

własnym majątkiem i świadczeniem różnych usług publicznych mieszkańcom są określane terminem *dominium*³. Zadania gminy mogą także obejmować dostarczanie mieszkańcom określonych mediów (zadania o charakterze użyteczności publicznej). Formy i sposoby realizacji zadań gminy określają ustawy szczególne, a w razie braku regulacji w tych ustawach czyni to art. 9 ustawy o samorządzie gminnym⁴ w zw. z art. 4 ustawy o gospodarce komunalnej⁵. Zgodnie z nimi gmina może wykonywać zadania samodzielnie, tworzyć jednostki organizacyjne i spółki prawa handlowego, a także zawierać umowy z podmiotami zewnętrznymi. Gmina posiada osobowość prawną w zakresie stosunków cywilnoprawnych, co upoważnia ją do samodzielnego zarządzania własnym mieniem w celu realizacji zadań⁶.

Z wykonywaniem zadań gminy wiąże się problem prowadzenia przez nią działalności gospodarczej. Niewątpliwie celem działania gminy jest zaspokojenie potrzeb mieszkańców, a nie zarobek. Tym samym wątpliwe jest uznanie, że gmina prowadzi działalność gospodarczą w świetle art. 3 ustawy Prawo przedsiębiorców⁷. Jednakże w literaturze wypracowano dwie różne interpretacje pojęcia „zarobkowy”⁸ i niektórzy badacze uważają, że działalność gospodarcza gminy ma taki właśnie charakter⁹. Jest to jednak obszar wielu wątpliwości w nauce prawa finansów publicznych. Wydaje się, że z prawnego punktu widzenia działalność gminy nie ma zarobkowego charakteru, ponieważ jej celem jest zaspokajanie potrzeb mieszkańców, a nie zarobek. Nie da się realizować tych dwóch celów jednocześnie, bo są to dwie różne motywacje do podjęcia i kontynuowania działalności. Nie jest więc możliwe uznanie tej działalności za gospodarczą w świetle 3 P.p. Dotyczy to działalności prowadzonej w tzw. sferze

³ B. Dolnicki, [w:] L. Zacharko (red.), *Organizacja prawna administracji publicznej*, Katowice 2013, s. 230.

⁴ Ustawa z dnia 8 marca 1990 r., Dz.U. z 2023, poz. 40 ze zm., dalej: u.s.g.

⁵ Ustawa z dnia 20 grudnia 1996 r., Dz.U. z 2021 r., poz. 679, dalej: u.g.k.

⁶ B. Dolnicki, [w:] L. Zacharko (red.), *Organizacja prawna ...*, s. 230.

⁷ Ustawa z dnia 6 marca 2018 r., Dz.U. z 2023 r., poz. 221 ze zm., dalej: P.p.

⁸ Por. A. Kruszewski, *komentarz do art. 3 Prawa przedsiębiorców* [w:] A. Pietrzak (red.), *Prawo przedsiębiorców. Komentarz*, WKP 2019, punkt 2.2. komentarza.

⁹ Taki pogląd wyraża P. Zaborniak, *Glosa do wyroku NSA z 6.12.2000 r., I SA/Gd 1997/99*, „Samorząd Terytorialny” 2002, nr 7–8, s. 139–141.

użyteczności publicznej. Działalność poza sferą użyteczności publicznej może być oceniona inaczej, ponieważ ustawy nie przewidują dla gmin konkretnych zadań poza tą sferą. Tam więc gmina podejmuje działalność dobrowolnie i ta działalność może być w założeniu zarobkowa. Ale nawet tutaj gmina musi kierować się potrzebami mieszkańców, więc nadal dyskusyjne jest uznanie, że gmina prowadzi działalność gospodarczą w rozumieniu art. 3 P.p.¹⁰

Z realizacją zadań gminy wiąże się również problem stosowania przepisów o podatku od towarów i usług do czynności wykonywanych przez gminę. Podatnikami VAT są podmioty prowadzące działalność gospodarczą, ale w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług¹¹, a nie innych ustaw. W pewnych sytuacjach w charakterze podatnika VAT mogą działać także organy władzy publicznej, w tym również gminy.

Celem artykułu jest zbadanie, w jakich okolicznościach gmina działa w roli podatnika VAT w świetle u.p.t.u. i dyrektywy Rady WE nr 112/2006 w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej¹². Metody badawcze obejmują metodę dogmatycznoprawną oraz analizę orzecznictwa.

2. Przesłanki opodatkowania czynności podatkiem od towarów i usług

Aby ocenić, czy dana czynność powinna być opodatkowana podatkiem od towarów i usług, należy ustalić, czy zaistniały łącznie określone przesłanki:

- 1) podmiot dokonujący czynności musi być podatnikiem w rozumieniu art. 15 ust. 1 u.p.t.u.,
- 2) czynność musi mieścić się w katalogu z art. 5 ust. 1 u.p.t.u.,

¹⁰ C. Banasiński, K. Jaroszyński, *komentarz do art. 10* [w:] C. Banasiński, K. Jaroszyński, *Ustawa o gospodarce komunalnej. Komentarz*, WK 2017, LEX, dostęp: 1 grudnia 2023 r., pkt I.5 i pkt II.2 komentarza.

¹¹ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r., Dz.U. z 2023 r., poz. 1570 ze zm., dalej: u.p.t.u.

¹² Dyrektywa z dnia 28 listopada 2006 r., Dz.Urz. UE z 2006 r. L 347, s. 1, dalej: dyrektywa nr 112/2006.

- 3) dokonanie czynności musi nastąpić w związku z prowadzeniem przez podatnika działalności gospodarczej,
- 4) czynność nie może być zwolniona z podatku od towarów i usług.

Bycie podatnikiem VAT w świetle art. 15 ust. 1 u.p.t.u. oznacza prowadzenie przez dany podmiot działalności gospodarczej w rozumieniu art. 15 ust. 2 u.p.t.u., bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. U.p.t.u. ustanawia własną definicję podatnika i działalności gospodarczej. Do oceny, czy podmiot prowadzi działalność gospodarczą, nie znajdują zatem zastosowania definicje zawarte w innych ustawach, w tym w Prawie przedsiębiorców czy Ordynacji podatkowej¹³. W świetle art. 15 ust. 2 u.p.t.u. działalność gospodarcza obejmuje „wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych”. Aby zatem mówić o działalności gospodarczej w świetle ww. definicji, podatek musi działać w określonej roli, tzn. jako producent, handlowiec, usługodawca, i dokonywać czynności polegających na wykorzystywaniu towarów i wartości niematerialnych i prawnych do celów zarobkowych. Jednakże, pomimo wskazania na cele zarobkowe w art. 15 ust. 2 zdaniu drugim w literaturze przyjmuje się, że działalność gospodarcza na gruncie art. 15 u.p.t.u. nie musi być prowadzona w celu zarobkowym, ale może być prowadzona w każdym celu. Wynika to z art. 15 ust. 1, który mówi o prowadzeniu działalności „bez względu na cel”¹⁴.

Należy też dodać, że podmiot dokonujący czynności musi być podatnikiem VAT w odniesieniu do tej konkretnej czynności, której dokonuje, aby podlegała ona opodatkowaniu VAT. Jest to szczególnie istotne w przypadku podmiotów, które ze swej natury mogą występować w róż-

¹³ A. Bartosiewicz, *VAT. Komentarz, XVII wyd.*, WKP 2023, LEX, dostęp: 1 grudnia 2023 r., komentarz do art. 15 u.p.t.u., punkt 14. komentarza.

¹⁴ Z. Modzelewski, G. Mularczyk, *Ustawa o VAT. Komentarz, wyd. II*, LexisNexis 2006, LEX, dostęp: 25.11.2023 r., punkt 10. komentarza do art. 15. u.p.t.u.; A. Bartosiewicz, *VAT. Komentarz...*, dostęp: 25.11.2023 r., komentarz do art. 15 u.p.t.u., punkt 24. komentarza.

nych rolach, np. osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą i dokonująca czynności poza tą działalnością czy gmina realizująca zadanie publiczne oraz prowadząca działalność gospodarczą.

Czynność musi mieścić się w katalogu czynności podlegających opodatkowaniu VAT, który jest zawarty w art. 5 ust. 1 u.p.t.u. i obejmuje odpłatną dostawę towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, eksport i import towarów, wewnątrzwspólnotowe nabycie i wewnątrzwspólnotową dostawę towarów. Z przytoczonego przepisu wynika, że opodatkowanie VAT-em może dotyczyć jedynie czynności odpłatnych.

Elementem konstrukcji VAT jest prawo do odliczenia podatku naliczonego. Należy zauważyć, że to prawo przysługuje jedynie podmiotowi będącemu podatnikiem VAT. W związku z tym status podatnika VAT może być atrakcyjny dla gmin, ponieważ umożliwia odliczenie VAT od zakupów i stąd niekiedy gminy są zainteresowane uznaniem, że działają w charakterze podatnika VAT¹⁵.

Prawo do odliczenia przysługuje podatnikowi w takim zakresie, w jakim dana rzecz jest wykorzystywana do prowadzenia działalności gospodarczej. Jeżeli gmina zarówno prowadzi działalność gospodarczą, jak i dokonuje czynności poza tą działalnością, prawo do odliczenia przysługuje jej jedynie w takim zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych zgodnie z art. 86 u.p.t.u. Jeżeli w ramach działalności gospodarczej gmina dokonuje zarówno czynności opodatkowanych, jak i zwolnionych z VAT, prawo do odliczenia przysługuje jej jedynie w odniesieniu do czynności opodatkowanych, zgodnie z art. 90 u.p.t.u.¹⁶

¹⁵ A. Bartosiewicz, *Zadania własne gminy a status gminy jako podatnika podatku od towarów i usług*, „Finanse Komunalne” 2014, nr 7–8, s. 71.

¹⁶ K. Feldo, E. Kornberger-Sokołowska, *Podatek od towarów i usług w związku z działalnością jednostek samorządu terytorialnego*, „Samorząd Terytorialny” 2013, nr 9, s. 15; P. Selera, *Kontrowersje wokół kwalifikacji na gruncie podatku VAT świadczeń realizowanych przez samorządowe jednostki budżetowe w imieniu jednostki samorządu terytorialnego*, „Samorząd Terytorialny” 2017, nr 5, s. 56.

3. Organy władzy publicznej jako podatnicy podatku od towarów i usług

Zgodnie z art. 15 ust. 6 u.p.t.u. „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”. Pod pojęciem organów władzy publicznej rozumie się m.in. organy j.s.t., w tym organy gminy, a nawet samą gminę¹⁷.

Powyższe wyłączenie powoduje, że organ władzy publicznej może wystąpić w dwojakiej roli. Zawsze będzie podatnikiem VAT w zakresie czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych. Natomiast w zakresie „realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których został on powołany” nie powinien być uznany za podatnika VAT. Zauważyć należy, że w świetle art. 7 Konstytucji organy władzy publicznej mogą podejmować jedynie takie działania, do podejmowania których uprawniają je przepisy prawa, oraz tylko w granicach wyznaczonych przez te przepisy. Dotyczy to również zadań gminy ze sfery *dominium*¹⁸. Zatem można się zastanawiać, czy w ogóle gmina, której celem jest zaspokajanie zbiorowych potrzeb mieszkańców poprzez realizację nakazanych ustawowo zadań publicznych, może realizować jakieś inne zadania niż zadania „nałożone odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których została powołana”. Jeżeli tak, to w zakresie tych innych zadań gmina może być podatnikiem VAT pod warunkiem, że dokonywana przez nią czynność następuje w wykonaniu działalności gospodarczej w rozumieniu art. 15 ust. 2 u.p.t.u.

Natomiast w zakresie „zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których gmina została powołana” będzie ona podatnikiem VAT jedynie wówczas, gdy dana czynność dokonywana w ramach

¹⁷ A. Bartosiewicz, VAT. Komentarz..., dostęp: 25.11.2023 r., teza 53. i 54. komentarza do art. 15 u.p.t.u.

¹⁸ M. Kulesza, *O tym, ile jest decentralizacji w centralizacji, a także o osobliwych nawykach uczonych administratywistów*, „Samorząd Terytorialny” 2009, nr 12, s. 7–22.

realizacji zadania publicznego będzie dokonywana na podstawie umowy cywilnoprawnej. Jak bowiem wskazano powyżej, niektóre zadania publiczne mogą być realizowane w oparciu o stosunki publicznoprawne, a inne w oparciu o stosunki prywatnoprawne. Status podatnika VAT gmina realizująca zadanie publiczne nabędzie jedynie w odniesieniu do drugiej kategorii zadań. Słusznie wskazano, że o uznaniu za podatnika VAT nie powinna decydować sama okoliczność, że dana czynność jest podejmowana w ramach realizacji zadań własnych. Istotny jest sposób realizacji zadania polegający na zachowaniu się w odniesieniu do dokonywanych czynności jak podmiot gospodarczy¹⁹.

W kwestii uznania organu władzy publicznej za podatnika VAT wypowiedzi się również dyrektywa Rady WE nr 112/2006 w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. W art. 13 ust. 1 przewiduje ona, co następuje:

Krajowe, regionalne i lokalne organy władzy oraz inne podmioty prawa publicznego nie są uważane za podatników w związku z działalnością, którą podejmują lub transakcjami, których dokonują jako organy władzy publicznej, nawet jeśli pobierają należności, opłaty, składki lub płatności w związku z takimi działaniami lub transakcjami.

Jednakże w przypadku, gdy podejmują one takie działania lub dokonują takich transakcji, są uważane za podatników w odniesieniu do tych działań lub transakcji, gdyby wykluczenie ich z kategorii podatników prowadziło do znaczących zakłóceń konkurencji.

W każdym okolicznościach podmioty prawa publicznego są uważane za podatników w związku z czynnościami określonymi w załączniku I, chyba że niewielka skala tych działań sprawia, że mogą być one pominięte.

Ponadto dyrektywa pozwala, aby państwa członkowskie uznały działalność podmiotów prawa publicznego zwolnioną na podstawie określonych przepisów dyrektywy z VAT za działalność, którą podmioty te podejmują jako organy władzy publicznej²⁰.

Z art. 13 ust. 1 dyrektywy wynika, że co do zasady organy władzy publicznej nie są uważane za podatników VAT w związku z działalnością

¹⁹ A. Bartosiewicz, *Zadania własne gminy...*, s. 74–76.

²⁰ P. Selera, *Kontrowersje...*, s. 50–51.

podejmowaną lub transakcjami dokonywanymi jako organy władzy publicznej, chyba że wykluczenie ich z kategorii podatników prowadziłoby do znaczących zakłóceń konkurencji.

Zatem zakres działania organu w charakterze organu władzy publicznej jest na gruncie art. 13 ust. 1 dyrektywy odmiennie ukształtowany niż w art. 15 ust. 6 u.p.t.u. Nie ma bowiem na gruncie dyrektywy znaczenia, czy organ działa na podstawie umowy cywilnoprawnej, czy w sposób władczy. Nie jest uznawany za podatnika, chyba że jego wyłączenie z tej kategorii prowadziłoby do znaczącego zakłócenia konkurencji²¹. Zatem nawet jeśli organ wykonuje czynności w ramach *imperium*, może stać się podatnikiem VAT, jeżeli wykonywanie tych czynności prowadziłoby do znaczących zakłóceń konkurencji²². Tymczasem w art. 15 ust. 6 u.p.t.u. istotny jest charakter stosunku prawnego, na podstawie którego dana czynność jest dokonywana. Organ władzy publicznej, wykonując zadania w oparciu o stosunek publicznoprawny, nie jest nigdy podatnikiem VAT, a wykonując zadania na podstawie zawartej umowy cywilnoprawnej, zawsze jest podatnikiem VAT. Nie ma natomiast znaczenia, czy działanie organu powoduje zakłócenie konkurencji.

Zauważyć trzeba, że sama myśl, aby organ władzy publicznej był podatnikiem VAT, przeczy fiskalnej funkcji podatków, które z zasady są nakładane na podmioty zewnętrzne w stosunku do organów władzy i administracji publicznej. Nawet w przypadku administracji zdecentralizowanej trudno byłoby wskazać sens opodatkowywania gmin podatkiem stanowiącym dochód budżetu państwa. Jedynym uzasadnieniem opodatkowania czynności dokonywanych przez gminy VAT-em wydaje się potrzeba zapobieżenia naruszeniom konkurencji, które mogłyby nastąpić, gdyby działalność organów władzy publicznej była całkowicie wykluczona z zakresu VAT²³.

²¹ Zwrócić należy uwagę, że zakłócenie konkurencji musi być „znaczące”, aby organ władzy publicznej mógł być podatnikiem VAT na gruncie art. 13 ust. 1 dyrektywy. P. Selera, *Kontrowersje...*, s. 50.

²² K. Feldo, E. Kornberger-Sokołowska, *Podatek od towarów i usług...*, s. 10.

²³ P. Karwat, Rozdział IX „Opodatkowanie obrotu podatkiem od towarów i usług”, pkt. 9.4.2 „Organy władzy publicznej” [w:] H. Litwińczuk (red.), *Prawo podatkowe przedsięwzięć*, Warszawa 2006, s. 52.

Zgodnie z dyrektywą w odniesieniu do czynności wymienionych w jej załączniku nr 1 organy władzy publicznej co do zasady są uznawane za podatników VAT – chyba że skala tych czynności jest na tyle mała, że mogą one być pominięte. Zasadniczo jednak uznaje ona, że działalność w sektorach wymienionych w załączniku nr 1 jest prowadzona w warunkach konkurencji i wobec tego nawet, jeśli prowadzą ją organy władzy publicznej, powinna być opodatkowana VAT-em²⁴. Jednak w świetle art. 15 ust. 6 u.p.t.u. usługi wymienione w załączniku nr 1 do dyrektywy 112/2006 będą opodatkowane VAT-em jedynie wówczas, gdy będą świadczone na podstawie umów cywilnoprawnych²⁵.

4. Opodatkowanie gmin VAT-em w świetle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości i sądów administracyjnych

W kwestii opodatkowania gmin VAT-em wielokrotnie wypowiedziały się polskie sądy administracyjne i Trybunał Sprawiedliwości UE²⁶.

Jednym z kluczowych orzeczeń jest wyrok Trybunału Sprawiedliwości (dalej: TS) z dnia 12 maja 2016 r. w sprawie gminy Borsele²⁷. TS uznał, że jednostka samorządu terytorialnego realizująca zadanie polegające na dowożeniu dzieci do szkół nie działa jako podatnik. Wyrok zapadł w sprawie holenderskiej gminy Borsele, która realizowała zadanie polegające na dowożeniu dzieci do szkół na podstawie umowy z przedsiębiorstwem transportowym. Usługa była realizowana odpłatnie, a jej koszt ponosiła gmina. Jednocześnie wprowadzono składki od rodziców uczniów

²⁴ K. Feldo, E. Kornberger-Sokołowska, *Podatek od towarów i usług ...*, s. 10; J. Antosik, C. Przygodzki, *Organy publiczne jako podatnicy VAT*, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 12, s. 30–31.

²⁵ R. Namysłowski, J. Perzanowska-Kuśnierek, *Art. 9, Art. 10, Art. 11, Art. 12, Art. 13, Załącznik I* [w:] R. Namysłowski, D. Pokrop (red.), *Dyrektywa VAT. Polska perspektywa. Komentarz*, WKP 2012, LEX, dostęp: 25.11.2023 r., pkt 2 lit. a komentarza.

²⁶ B. Rogowska-Rajda, T. Tratkiewicz, *Działalność jednostek samorządu terytorialnego jako organów władzy publicznej w świetle przepisów o podatku od towarów i usług*, „Samorząd Terytorialny” 2018, nr 12, s. 59.

²⁷ Sprawa C-520-14.

na pokrycie kosztów dowozu dzieci. Jednakże składek nie płacili wszyscy zainteresowani rodzice, a ogólna ich wysokość stanowiła 3% kosztów świadczonej usługi (resztę pokrywała gmina). Gmina uznała, że w zakresie realizowanej działalności dowożenia uczniów prowadzi działalność gospodarczą i jest podatnikiem VAT. Może zatem odliczać VAT z faktur wystawionych przez firmę transportową. Jednakże TS uznał, że dowożenie uczniów w podanych wyżej okolicznościach nie było działalnością gospodarczą gminy, a realizowaniem zadania publicznego. O takiej kwalifikacji działania gminy przesądziło kilka okoliczności. Przede wszystkim TS uznał, że składki płacone przez rodziców nie mogą być uznane jako opłata za wyświadczoną usługę przewozu. Nie wszyscy rodzice, których dzieci korzystały z usługi, byli zobowiązani do zapłacenia składek, a ogólna suma uzyskana z tego źródła pokryła niewielką część rzeczywistych kosztów. Nie było zatem, w ocenie TS, zależności pomiędzy składkami a dostępem do usługi. Nie można zatem uznać ich za wynagrodzenie za świadczoną usługę, ale za opłatę o innym charakterze. W efekcie świadczenie usługi przez gminę Borsele nie zostało uznane przez TS za dokonane w ramach działalności gospodarczej, a w ramach realizacji zadania o innym, niegospodarczym charakterze. W tym przypadku gmina jest w rzeczywistości konsumentem i usługobiorcą. Nabywa usługi przewozowe od przedsiębiorcy i udostępnia je uprawnionym mieszkańcom, ponosząc ich koszt²⁸.

Powyższe wskazuje, że dla TS istotne było nie to, czy działanie gminy następuje w realizacji zadania publicznego, ale sposób realizacji tego zadania, który nie mógł być uznany za prowadzenie działalności gospodarczej z uwagi na brak zapłaty za usługę świadczoną przez gminę od nabywców – rodziców.

W kwestii regulowania zobowiązań publicznoprawnych w drodze zawierania umowy cywilnoprawnej (przeniesienie własności nieruchomości na gminę jako forma wygaśnięcia zobowiązania podatkowego) TS uznał, że nie stanowi ono działania w charakterze podatnika VAT. TS uznał że nie można uznać tej czynności za dostawę towaru z uwagi na brak stosunku

²⁸ K. Lasiński-Sulecki, *Omówienie do wyroku TS z dnia 12 maja 2016 r., C-520-14*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 7, s. 55.

prawnego w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych, w którym cena otrzymana przez dostawcę stanowi odzwierciedlenie wartości otrzymanego towaru. Obowiązek zapłaty podatku ma bowiem charakter jednostronny²⁹.

Innej kwestii dotyczyło postanowienie TS z dnia 20 marca 2014 r. w sprawie gminy Wrocław³⁰. Przedmiotem orzeczenia była kwestia opodatkowania VAT-em dokonywanych przez gminę czynności zbycia lub wniesienia aportem do spółki prawa handlowego mienia nabytego z mocy prawa lub tytułem darmym. Wnoszący pytanie prejudycjalne NSA rozważał możliwość zastosowania art. 13 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 112/2006. TS uznał, że dyrektywa nie sprzeciwia się opodatkowaniu VAT-em takich transakcji, o ile stanowią one działalność gospodarczą w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy, oraz że nie są wykonywane przez gminę w charakterze organu władzy publicznej w rozumieniu art. 13 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy. Jeżeli jednak należałoby uznać te transakcje za wykonywane przez gminę działającą w charakterze organu władzy publicznej, to przepisy dyrektywy nie sprzeciwiałyby się ich opodatkowaniu, gdyby sąd odsyłający stwierdził, że ich zwolnienie mogłoby prowadzić do znaczących zakłóceń konkurencji w rozumieniu art. 13 ust. 1 akapit drugi dyrektywy. TS wskazał zatem na kolejność ustalania okoliczności prawnych sprawy: w pierwszej kolejności należy badać, czy czynność jest dokonana w ramach działalności gospodarczej w świetle art. 9 dyrektywy 112/2006, a dopiero potem, czy znajduje zastosowanie wyłączenie przewidziane dla organów władzy publicznej z art. 13 ust. 1 dyrektywy. W następstwie tego orzeczenia w polskim orzecznictwie sądowoadministracyjnym przyjęto, że nie należy do działalności gospodarczej gminy sprzedaż rzeczy nabytych tytułem darmym, ponieważ mieści się ona w zarządzaniu majątkiem gminy jako podmiotu nieprowadzącego działalności gospodarczej.

Na temat działania gminy w charakterze podatnika VAT wielokrotnie wypowiadały się polskie sądy administracyjne. W orzecznictwie NSA

²⁹ Wyrok TS z dnia 11 maja 2017 r., sprawa nr C36/16, Minister Finansów v. Posnania Investment.

³⁰ Sprawa nr C-72/13.

uznano za działanie gminy w charakterze organu władzy publicznej m.in. budowę drogi, wydawanie duplikatów świadectw i legitymacji szkolnych, usługi w zakresie wyżywienia uczniów w stołówkach w szkołach publicznych prowadzonych przez gminę czy pobór podatków i opłat lokalnych w drodze inkasa.

Natomiast za działanie gminy w charakterze podatnika VAT uznano m.in. budowę i prowadzenie targowiska, wywłaszczanie gruntów w zamian za odszkodowanie, budowę i prowadzenie cmentarza czy działalność wodociągowo-kanalizacyjną.

W zakresie budowy dróg NSA zaprezentował stanowisko, zgodnie z którym budowa przez gminę drogi publicznej mieści się w zakresie działania gminy jako organu władzy publicznej w rozumieniu art. 15 ust. 6 u.p.t.u. Gmina bowiem realizuje zadanie na podstawie ustaw i czyni to w interesie ogółu mieszkańców. Nie ma znaczenia, że droga ma zapewniać dojazd do działek, które gmina zamierza sprzedać przedsiębiorcom na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej³¹. Nawet zawarcie umowy z jednym z inwestorów, w oparciu o którą gmina realizuje budowę, nie oznacza, że gmina działa „na podstawie umowy cywilnoprawnej”. Jeżeli droga jest drogą publiczną, to zdaniem NSA gmina nadal działa w reżimie organów władzy publicznej w świetle art. 15 ust. 6 u.p.t.u.³²

W tym wyroku NSA badał zatem charakter stosunku prawnego, na podstawie którego gmina działała. Co ważne, w ocenie sądu samo zawarcie przez gminę umowy cywilnoprawnej nie zmieniało automatycznie charakteru prawnego tego stosunku.

Sfera inwestycji budowlanych gminy jest jednak obszarem licznych wątpliwości. Z jednej strony sama budowa drogi niewątpliwie należy do zadań gminy i ma na celu realizację interesu społecznego. Z drugiej jednak, pod budowę różnych inwestycji dokonywane są wywłaszczenia nieruchomości. W wyroku z dnia 16 września 2021 r. NSA zauważył, że wywłaszczenie w zamian za odszkodowanie w związku z realizacją

³¹ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 6 czerwca 2023 r., I FSK 218/20, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych (CBOSA).

³² Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11 października 2011 r., I FSK 965/11 (CBOSA).

inwestycji drogowej nie korzysta z wyłączenia z systemu VAT na podstawie art. 15 ust. 6 u.p.t.u., gdyż należy do sfery obrotu nieruchomościami, która bardzo silnie oddziałuje na lokalny rynek³³. Wątpliwości budzi też kwestia zwrotu wywłaszczonej nieruchomości poprzedniemu właścicielowi w zamian za zwrot przez niego odszkodowania. W wyroku z dnia 26 października 2021 r.³⁴ NSA uznał, że ta czynność nie jest dokonywana w ramach działalności gospodarczej gminy, ponieważ jej celem jest przywrócenie wcześniejszych stosunków rzeczowych, a związanego z tym zwrotu stosownie zwaloryzowanego odszkodowania nie należy utożsamiać z odpłatnością za dostawę towaru. Zatem NSA zbadał sprawę w świetle art. 15 ust. 1 i 2 u.p.t.u. Ale już WSA w Krakowie w prawomocnym wyroku z dnia 28 czerwca 2021 r.³⁵ orzekł, że taka czynność nie może korzystać z wyłączenia na podstawie art. 15 ust. 6 u.p.t.u., gdyż gmina wykonuje decyzję starosty i nie działa w ramach własnego *imperium*. Sąd nie badał przy tym, czy mieści się ta czynność w zakresie art. 15 ust. 2 u.p.t.u., bo skarżący nie powołał się na naruszenie wykładni tego przepisu przez organ podatkowy.

Pogląd przyjęty przez WSA w Krakowie ma jest często powoływany w orzecznictwie. Ma on swoje źródło w wyroku 7 sędziów NSA z dnia 8 września 2014 r.³⁶ Nie kwestionując jego zasadności, ujawnia się jednak problem, czy rzeczywiście należy w pełni utożsamiać pojęcie z art. 15 ust. 6 u.p.t.u. „realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których organy władzy publicznej zostały powołane” z kompetencjami władczymi. Niewątpliwie w przedstawionej sprawie gmina nie działała władczo, wykonując decyzję administracyjną innego organu. Ale jednak wykonywała określone czynności administracyjne, do których wykonywania zobowiązywały ją przepisy prawa. Nie zawierała również żadnej umowy cywilnoprawnej. Proces wywłaszczenia i wypłaty odszkodowania odbywał się na podstawie stosunku publicznoprawnego.

³³ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16 września 2021 r., I FSK 1327/18 (CBOSA).

³⁴ I FSK 119/18 (CBOSA).

³⁵ I SA/Kr 729/21, LEX nr 3284579.

³⁶ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 września 2014 r., I FSK 1211/12 (CBOSA).

Trzeba wskazać, że niekiedy na treść orzeczenia wpływ ma stosowana procedura. W sprawach ze skarg na interpretacje podatkowe sądy administracyjne są związane zarzutami skargi i powołaną w niej podstawą prawną. Nie mogą zatem z własnej inicjatywy ustalić wszelkich okoliczności badanej sprawy, a muszą opierać się na treści skargi. Jeżeli zatem skarżący nie podniósł zarzutu, że działalność nie mieści się w ramach art. 15 ust. 2 u.p.t.u., a chciał jedynie zbadania w świetle art. 15 ust. 6 u.p.t.u. to sąd nie będzie badał pierwszego zagadnienia. Te okoliczności mogą wpływać na treść wyroku.

Pobierając daniny publiczne, czy to w postaci podatków, opłat albo innych danin, gmina działa w charakterze organu władzy publicznej w rozumieniu art. 15 ust. 6 u.p.t.u.³⁷ Wątpliwość powstała natomiast w odniesieniu do poboru daniny w drodze inkasa przez spółkę komunalną. Spółka nie może korzystać z przymiotu bycia organem władzy publicznej, jest zatem wyłączona z możliwości objęcia art. 15 ust. 6 u.p.t.u. Może też otrzymywać wynagrodzenie z tytułu bycia inkasentem. Zdaniem NSA nie można uznać poboru należności publicznoprawnej w drodze inkasa za świadczenie usługi w rozumieniu u.p.t.u. Podstawą prawną stosunku prawnego nie jest umowa, ale władczy akt wydawany przez organ wobec podmiotu, który musi się temu aktowi podporządkować. Nie jest to zatem stosunek zobowiązaniowy³⁸.

Innym problemowym obszarem, w którym rozstrzygały sądy administracyjne, było wydawanie duplikatów dokumentów takich jak świadectwa szkolne czy legitymacje szkolne. W tym zakresie NSA również zaprezentował stanowisko, zgodnie z którą gmina nie działa w charakterze podatnika VAT. Nie można uznać, że jest to działanie na podstawie umowy cywilnoprawnej, ponieważ nie został między gminą a osobą fizyczną wykreowany

³⁷ Tak orzekał Naczelny Sąd Administracyjny m.in. w wyrokach: z dnia 25 maja 2010 r., I FSK 852/09, dotyczący poboru przez gminę opłaty parkingowej; z dnia 25 listopada 2011 r., I FSK 145/11 dotyczący poboru opłaty za zajęcie pasa drogowego; z dnia 31 stycznia 2012 r., I FSK 627/11 dotyczący opłat publicznoprawnych pobieranych przez gminę: za wydanie dowodu osobistego, prawa jazdy, opłaty za zajęcie pasa drogowego, opłaty targowej, z dnia 8 lutego 2013 r., I FSK 520/12 dotyczący opłat za wydanie zezwolenia na sprzedaż alkoholu (CBOSA).

³⁸ Wyrok NSA z dnia 10 lipca 2007 r., I FSK 924/06, LEX nr 416773.

stosunek zobowiązaniowy. Wydawanie świadectw szkolnych, legitymacji szkolnych i duplikatów tych dokumentów wiąże się ściśle z realizacją przez gminy zadań własnych w zakresie edukacji. Gmina działa w charakterze organu władzy publicznej w rozumieniu art. 15 ust. 6 u.p.t.u.³⁹

Podobnie orzekł NSA w sprawie odpłatności za pobyt dzieci w gminnym żłobku poza ustawowo określonym zakresem godzin pobytu oraz świadczenie usług opiekuńczych przez gminne ośrodki pomocy społecznej. NSA uznał, że gmina nie działała w charakterze podatnika VAT, a organu władzy publicznej z uwagi na łączący ją z odbiorcą usługi stosunek publicznoprawny. Ewentualne opłaty pobierane przez gminę nie mogły być uznane za zapłatę, bo nie były kalkulowane na zasadach rynkowych⁴⁰.

Jako działalność gospodarcza jest traktowane przekształcenie prawa użytkowania wieczystego w prawo własności. Jest ono uznawane za dostawę towaru w świetle art. 7 ust. 1 pkt 1 u.p.t.u. Zdaniem sądu gmina nie działa przy tym w charakterze organu władzy publicznej w rozumieniu art. 15 ust. 6 u.p.t.u., ponieważ jej rola w tego rodzaju przekształceniu sprowadza się jedynie do wykonania przepisów ustawy i nie wiąże się z wykonywaniem władztwa⁴¹.

Pobór opłat publicznoprawnych nie wyłącza możliwości uznania działania gminy za działalność gospodarczą. W wyroku z dnia 24 stycznia 2023 r.⁴² NSA badał sprawę, w której wiaty przystankowe wybudowane przez miasto były dzierżawione odpłatnie miejskiej spółce realizującej zadanie w zakresie publicznego transportu zbiorowego, a jednocześnie były udostępniane zewnętrznym przewoźnikom za opłatą publicznoprawną. NSA uznał, że miasto ma prawo do odliczenia VAT-u naliczonego w pełnych kwotach. Okoliczność jednoczesnego wykorzystywania wiat do wykonywania czynności opodatkowanych (działalność gospodarcza) i odpłatnego udostępniania zewnętrznym przewoźnikom (niemieszczące się w ramach działalności gospodarczej) nie przeszkodziła sądowi do

³⁹ Wyrok NSA z dnia 26 listopada 2020 r., I FSK 701/19 (CBOSA).

⁴⁰ Wyroki NSA: z dnia 8 grudnia 2020 r., I FSK 731/19 oraz z dnia 26 listopada 2020 r., I FSK 665/18 (CBOSA).

⁴¹ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 13 maja 2021 r., I SA/Wr 295/19 (CBOSA).

⁴² I FSK 837/22, LEX nr 3517399.

przyznania miastu prawa do pełnego odliczenia VAT, bez stosowania art. 86 u.p.t.u. Zdaniem NSA skoro wiaty były wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej, to uzasadniało to przyznanie prawa do pełnego odliczenia.

Z drugiej strony, sama okoliczność, że zadanie jest wykonywane na podstawie umowy cywilnoprawnej, nie przesądza o działaniu gminy w charakterze podatnika VAT. Czynność musi mieścić się w zakresie działalności gospodarczej podatnika w rozumieniu art. 15 ust. 2 u.p.t.u. Nie mieści się w tym zakresie czynność z zakresu zarządu majątkiem podatnika. Za taką uznał NSA odpłatne przekazanie przez gminę pojazdów, które stały się jej własnością z mocy prawa i które jest ona zobowiązana przekazać do demontażu. Przekazanie to następuje na podstawie umowy zawartej z przedsiębiorstwem świadczącym usługi w tym zakresie. NSA w wyroku z dnia 27 sierpnia 2014 r.⁴³ zauważył, że gmina nie prowadzi działalności gospodarczej w ww. zakresie, a jedynie zarządza swoim własnym majątkiem, który nie może być zdaniem NSA zawsze utożsamiany z majątkiem gminy jako podatnika VAT. Brak działalności gospodarczej w rozumieniu art. 15 ust. 2 u.p.t.u. czyni zatem bezprzedmiotową ocenę zastosowania wyłączenia z systemu VAT na podstawie art. 15 ust. 6 u.p.t.u.

W kwestii zarządzania majątkiem prywatnym jednostki samorządu terytorialnego interesujący wydaje się również wyrok NSA z dnia 1 lutego 2023 r.⁴⁴, dotyczący co prawda działania powiatu, gdzie sprzedaż działek pod budowę rowu melioracyjnego przez powiat została uznana za realizację *imperium*. Sąd dostrzegł, że gospodarka nieruchomościami silnie oddziałuje na rynek, ale zarazem badał bezpośrednio przesłanki z art. 13 ust. 1 dyrektywy 112/2006. Kluczowe znaczenie dla ewentualnego opodatkowania VAT-em sprzedaży działek miało ustalenie, czy spowodowałyby ona znaczące zakłócenie konkurencji.

NSA rozpoznawał również kwestię zapewnienia wyżywienia uczniom w szkołach gminnych. W wyroku z dnia 11 grudnia 2020 r.⁴⁵ zau-

⁴³ I SA/Wr 1581/14 (CBOSA).

⁴⁴ I FSK 1242/19 (CBOSA).

⁴⁵ I FSK 617/19, LEX nr 3124520.

ważny, dostarczanie dzieciom posiłków w szkołach jest ściśle związane z prowadzeniem szkół. To zaś jest zadaniem własnym gmin realizowanym na podstawie art. 7 ust. 1 u.s.g. oraz ustawy Prawo oświatowe⁴⁶. Za wyżywienie zwykle są pobierane opłaty. Odpłatność czynności nie ma jednak, zdaniem NSA, decydującego znaczenia. Decydujący bowiem jest w tym przypadku publicznoprawny, a nie cywilnoprawny charakter działania tych podmiotów w ramach podejmowanych czynności. Ponadto, jak dalej wskazuje NSA, istotne jest, że odpłatność za świadczenia w ramach realizacji ww. zadań, jeśli występuje, nie jest, co do zasady, ustalana według kryteriów rynkowych – ich wysokość określana jest na podstawie przepisów prawa i nie ma zwykle związku z rzeczywistymi kosztami, które ponosi jednostka samorządu terytorialnego. W tych przypadkach odpłatności zwykle zatem nie dochodzi do pełnej ekwiwalentności i wzajemności świadczeń wykonywanych w ramach zawieranego stosunku prawnego. Zasadniczo również warunki realizacji przedmiotowych zadań odbiegają od warunków, w jakich realizowane byłyby te czynności przez inne podmioty gospodarcze. Zatem zapewnianie przez gminę wyżywienia w placówkach oświatowych prowadzonych przez gminę mieści się w ramach zadań własnych gminy w zakresie świadczenia usług w zakresie kształcenia i wychowania. Gmina działa w tym przypadku jako organ władzy publicznej w rozumieniu art. 15 ust. 6 u.p.t.u.

Jednak gdy zamiast zapewniać posiłki we własnym zakresie, gmina zawrze umowę z podmiotem zewnętrznym, działa już jako podatnik VAT⁴⁷.

Nie budzi wątpliwości charakter działania gminy jako podatnika VAT w zakresie budowy infrastruktury wodociągowo-kanalizacyjnej. Należy przypomnieć, że działalność w tym zakresie jest zadaniem własnym gminy określonym w art. 7 ust. 1 pkt 3 u.s.g. Jak wskazał NSA w licznych wyrokach, m.in. z dnia 1 października 2018 r.⁴⁸ czy z dnia 17 lipca 2020 r.⁴⁹, gmina, dokonując nabycia towarów i usług z przeznacze-

⁴⁶ Ustawa z dnia 14 grudnia 2016 r., tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 900.

⁴⁷ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 30 marca 2021 r., I SA/Rz 102/21 (CBOSA).

⁴⁸ I FSK 294/15, LEX nr 2563621.

⁴⁹ I FSK 1992/15 (CBOSA).

niem na budowę infrastruktury wodociągowo-kanalizacyjnej, działa w charakterze podatnika VAT w rozumieniu art. 15 ust. 1 i ust. 6 u.p.t.u., w związku z czym – na podstawie art. 86 ust. 1 u.p.t.u. – przysługuje jej prawo do odliczenia podatku naliczonego zawartego w kwocie wydatków poniesionych na to nabycie. Prawo do odliczenia na podstawie tego przepisu przysługuje w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych. Jeżeli gmina udostępniała infrastrukturę nieodpłatnie innemu podmiotowi, nie przysługuje jej prawo do odliczenia VAT. Z uwagi na treść załącznika nr I do dyrektywy nr 112/2006 gmina jest podatnikiem w zakresie tej działalności nawet, gdy działa jako organ władzy publicznej⁵⁰.

Działalnością, w zakresie której gmina występuje w roli podatnika VAT i korzystać może w pełnym zakresie z prawa do odliczenia, jest prowadzenie targowiska. W ocenie NSA nie ma znaczenia to, że jest ono realizacją zadania własnego przez gminę. Zdaniem Sądu istotny jest sposób realizacji tego zadania polegający na zawieraniu umów dzierżawy stanowisk za odpłatnością, która w tym wypadku ma charakter wynagrodzenia. Podobnie należy ocenić samą inwestycję gminy w postaci budowy targowiska⁵¹.

Za podatnika VAT jest także uznawana gmina w zakresie budowy i prowadzenia cmentarza. Zasadniczo jest to działalność gospodarcza, bo gmina pobiera opłaty mogące być uznane za zapłatę za usługę. Jednak odrębne przepisy przewidują w pewnych przypadkach obowiązek pochowania osób nieodpłatnie. Zdaniem WSA w Krakowie jedynie w tym ostatnim zakresie gmina działa w charakterze organu władzy publicznej. W związku z powyższym, dokonując czynności w ramach działalności gospodarczej oraz czynności w charakterze organu władzy publicznej, powinna zastosować art. 86 ust. 1 u.p.t.u. w celu ustalenia, w jakim zakresie przysługuje jej prawo do odliczenia VAT⁵².

⁵⁰ K. Lasiński-Sulecki, *Dostawa wody. Omówienie wyroku TS z dnia 3 kwietnia 2008 r., C-442/05*, „Przegląd Podatkowy” 2008, nr 5, s. 48–49.

⁵¹ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 6 grudnia 2019 r., I FSK 461/18 (CBOSA).

⁵² Tak orzekł Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie w nieprawomocnym wyroku z dnia 14 lipca 2021 r., I SA/Kr 439/21 (CBOSA).

Dokonany powyżej syntetyczny przegląd orzecznictwa TS i sądów administracyjnych wskazuje, że stosowanie art. 15 ust. 6 u.p.t.u. i art. 13 ust. 1 dyrektywy 112/2006 przysparza licznych problemów interpretacyjnych. W orzecznictwie sądów administracyjnych zwraca się uwagę na dwie istotne kwestie: źródło i charakter stosunku prawnego łączącego organ władzy publicznej z podmiotem, na rzecz którego spełniane jest świadczenie (wykonywana czynność) oraz charakter prawny pobieranej opłaty (czy jest to opłata zbliżona do daniny publicznej czy też jest to cena ustalana w realiach rynkowych). Istotne także jest, czy strony danego stosunku prawnego mają pełną swobodę, co do ustalania jego treści, czy też swoboda ta ograniczona jest przez przepisy powszechnie obowiązującego prawa administracyjnego⁵³.

5. Podsumowanie

Powyższe rozważania ukazują, jak złożona jest materia opodatkowania działalności gospodarczej gmin podatkiem od towarów i usług. Gmina nie prowadzi działalności gospodarczej w rozumieniu przepisów ustrojowych, ale realizuje zadania publiczne, w tym również zadania polegające na zaspokajaniu zbiorowych potrzeb mieszkańców w drodze świadczenia usług komunalnych. Mimo problemu z zaklasyfikowaniem działalności gminy jako gospodarczej jej działanie może być działaniem w warunkach rynkowych, ponieważ świadczone usługi są odpłatne, a charakter opłat może być różny – zarówno publicznoprawny, jak i prywatnoprawny. Sposób kalkulacji opłat może być też różny, może występować związek z kosztem świadczenia usługi albo nie.

Ewentualne opodatkowanie VAT-em czynności dokonywanych przez gminy nie zależy przy tym od tego, jak z punktu widzenia przepisów ustrojowych klasyfikujemy działalność gminy. U.p.t.u. zawiera własną definicję działalności gospodarczej, która ma zastosowanie na gruncie tej ustawy i jest szersza niż definicja z ustawy ustrojowej. Zatem każde działanie gminy powinno być oceniane na gruncie art. 15 ust. 2 w zw.

⁵³ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 6 listopada 2014 r., I FSK 1644/13 (CBOSA).

z art. 15 ust. 6 u.p.t.u. pod kątem tego, czy dokonane jest w ramach działalności gospodarczej gminy.

Art. 15 ust. 6 u.p.t.u. pozwala na wyłączenie z opodatkowania VAT-em tych działań gminy, w zakresie których nie jest ona podatnikiem VAT, a działa w charakterze organu władzy publicznej. W jego świetle gmina może występować w roli organu władzy publicznej albo – alternatywnie – podatnika VAT. Występując w roli organu władzy publicznej, nie musi doliczać podatku do cen swoich usług, ale z drugiej strony nie ma prawa do odliczenia podatku naliczonego. Jest więc konsumentem, ponosząc ekonomiczny ciężar VAT od swoich zakupów. Występując w roli podatnika VAT, musi pamiętać o powiększeniu cen swoich usług o podatek należny, ale z drugiej strony ma prawo korzystać z prawa do odliczenia. Rola podatnika VAT bywa zatem dla gmin atrakcyjna, gdyż pozwala ograniczyć koszty własnych inwestycji. Sferą, która należy do zakresu *dominium*, jest zarządzanie majątkiem gminnym. Czynności w tym zakresie nie zawsze będą jednak podlegały opodatkowaniu VAT-em. Muszą bowiem być dokonane w ramach działalności gospodarczej gminy, a nie zawsze ma to miejsce. Jest to sytuacja analogiczna, jak w sprawach osób fizycznych będących przedsiębiorcami, gdzie TS uznał czynności sprzedaży prywatnych działek za wyłączone z działalności gospodarczej⁵⁴. Nie zawsze zatem samo zawarcie umowy przez gminę skutkuje zakwalifikowaniem jej czynności jako dokonanej w ramach działalności gospodarczej.

Granica pomiędzy tym, co mieści się w ramach zarządu prywatnym majątkiem gminy, a jej działalnością gospodarczą bywa bardzo wąska. Jak wskazano w ww. orzeczeniach, sprzedaż samochodów, nabytych z mocy prawa na własność przez gminę w celu ich zeżłomowania, mieści się w zarządzaniu majątkiem gminy i nie stanowi działalności gospodarczej. Ale gospodarka nieruchomościami jest już dziedziną bardziej zróżnicowaną. Zasadniczo sprzedaż i inne umowy dotyczące gminnych nieruchomości są traktowane jako działalność gospodarcza. Jednak istnieje możliwość uniknięcia opodatkowania VAT-em sprzedaży gruntów na pod-

⁵⁴ Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 15 września 2011 r. w sprawach połączonych C-180/10 i C-181/10.

stawie przesłanki braku znaczącego zakłócenia konkurencji z art. 13 ust. 1 dyrektywy 112/2006.

Art. 15 ust. 6 u.p.t.u. dokonuje implementacji art. 13 ust. 1 i 2 dyrektywy nr 112/2006. Czyni to jednak niepoprawnie, ponieważ interpretacja obu przepisów prowadzi do odmiennej kwalifikacji działania gminy na gruncie ustawy krajowej i dyrektywy⁵⁵. Pamiętać należy, że jeżeli ustawa krajowa nie dokonała prawidłowej implementacji dyrektywy, strona może powoływać się przed sądem krajowym na przepis dyrektywy przyznający jej prawo, którego nie przyznaje jej przepis krajowy implementujący. Z tej możliwości mogą skorzystać gminy, jeżeli przepisy dyrektywy byłyby dla nich w danej sytuacji korzystniejsze⁵⁶.

Sprawy dotyczące opodatkowania gmin VAT-em często są ze skarg na interpretacje podatkowe. Należy mieć zatem na względzie treść art. 57a ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi⁵⁷, zgodnie z którym w sprawie skarg na interpretacje podatkowe sądy administracyjne są związane zarzutami skargi i powołaną podstawą prawną. Z punktu widzenia skarżących zatem istotne jest poprawne sformułowanie zarówno pytania we wniosku o interpretację podatkową, jak i zarzutów skargi oraz podstawy prawnej, bo sąd administracyjny nie rozpoznaje skargi „w granicach sprawy” (art. 134 p.p.s.a.), ale musi ograniczyć zakres rozstrzygnięcia do zarzutów skargi i powołanej podstawy prawnej.

Bibliografia:

- Antosik J., Przygodzki C., *Organy publiczne jako podatnicy VAT*, „Przeгляд Podatkowy” 2003, nr 12, s. 30–31.
- Banasiński C., Jaroszyński K., *komentarz do art. 10* [w:] C. Banasiński, K. Jaroszyński, *Ustawa o gospodarce komunalnej. Komentarz*, WK 2017, LEX dostęp: 1 grudnia 2023 r., pkt I.5 i pkt II.2 komentarza.

⁵⁵ P. Selera, *Kontrowersje ...*, s. 53–54.

⁵⁶ K. Feldo, E. Kornberger-Sokołowska, *Podatek od towarów i usług ...*, s. 12.

⁵⁷ Dz.U. z 2023 r., poz. 1634 ze zm., dalej: p.p.s.a.

- Bartosiewicz A., *VAT. Komentarz*, wyd. XVII, WKP 2023, system informacji prawnej LEX, dostęp: 25.11.2023 r., komentarz do art. 15 u.p.t.u.
- Bartosiewicz A., *Zadania własne gminy a status gminy jako podatnika podatku od towarów i usług*, „Finanse Komunalne” 2014, nr 7–8, s. 71–79.
- Dolnicki B., [w:] L. Zacharko (red.), *Organizacja prawna administracji publicznej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Śląskiego, Katowice 2013.
- Feldo K., Kornberger-Sokołowska E., *Podatek od towarów i usług w związku z działalnością jednostek samorządu terytorialnego*, „Samorząd Terytorialny” 2013, nr 9, s. 7–19.
- Karwat P., *Rozdział IX „Opodatkowanie obrotu podatkiem od towarów i usług”, pkt. 9.4.2 „Organy władzy publicznej”* [w:] H. Litwińczuk (red.), *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Warszawa 2006.
- Kruszewski A., *komentarz do art. 3 Prawa przedsiębiorców* [w:] A. Pietrzak (red.), *Prawo przedsiębiorców. Komentarz*, WKP 2019, punkt 2.2. komentarza.
- Kulesza M., *O tym, ile jest decentralizacji w centralizacji, a także o osobliwych nawykach uczonych administratywistów*, „Samorząd Terytorialny” 2009, nr 12, s. 7–22.
- Lasiński-Sulecki K., *Dostawa wody. Omówienie wyroku TS z dnia 3 kwietnia 2008 r., C-442/05*, „Przegląd Podatkowy” 2008, nr 5, s. 48–49.
- Lasiński-Sulecki K., *Omówienie do wyroku TS z dnia 12 maja 2016 r., C-520-14*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 7, s. 55.
- Modzelewski Z., Mularczyk G., *Ustawa o VAT. Komentarz*, wyd. II, Lexis Nexis 2006, system informacji prawnej LEX, dostęp: 25.11.2023 r., punkt 10. komentarza do art. 15. u.p.t.u.
- Namysłowski R., Perzanowska-Kuśnierek J., *Art. 9, Art. 10, Art. 11, Art. 12, Art. 13, Załącznik I* [w:] R. Namysłowski, D. Pokrop (red.), *Dyrektywa VAT. Polska perspektywa. Komentarz*, WKP 2012, system informacji prawnej LEX, dostęp: 25.11.2023 r., pkt 2 lit. a komentarza.
- Rogowska-Rajda B., Tratkiewicz T., *Działalność jednostek samorządu terytorialnego jako organów władzy publicznej w świetle przepisów o podatku od towarów i usług*, „Samorząd Terytorialny” 2018, nr 12, s. 59–67.
- Selera P., *Kontrowersje wokół kwalifikacji na gruncie podatku VAT świadczeń realizowanych przez samorządowe jednostki budżetowe w imieniu jednostki samorządu terytorialnego*, „Samorząd Terytorialny” 2017, nr 5, s. 48–60.
- Tetera M., [w:] Z. Niewiadomski (red.), *Samorząd terytorialny. Ustrój i gospodarka*, Branta, Bydgoszcz–Warszawa 2001.
- Zaborniak P., *Glosa do wyroku NSA z 6.12.2000 r., I SA/Gd 1997/99*, „Samorząd Terytorialny” 2002, nr 7–8, s. 136–142.