

VAT W PARTNERSTWIE PUBLICZNO-PRYWATNYM

Katarzyna Feldo

MONOGRAFIE LEX



LEX

a Wolters Kluwer business

VAT W PARTNERSTWIE PUBLICZNO-PRYWATNYM

Katarzyna Feldo



LEX

a Wolters Kluwer business

Warszawa 2011

Recenzent:
Prof. dr hab. Alicja Pomorska

Wydawca:
Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący:
Joanna Cybulska

Opracowanie redakcyjne:
Studio Diament

Łamanie:
Studio Diament

Układ typograficzny:
Marta Baranowska

© Copyright by
Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2011

ISBN 978-83-264-1484-8
ISSN 1897-4392

Wydane przez:
Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

Redakcja Książek
01-231 Warszawa, ul. Płocka 5a
tel. 22 535 82 00, fax 22 535 81 35
e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

www.wolterskluwer.pl
Księgarnia internetowa www.profinfo.pl

Spis treści

Wykaz skrótów / 13

Wprowadzenie / 17

Rozdział I

Organy władzy publicznej jako podatnicy w świetle przepisów dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej / 23

1. Przestanki warunkujące uznanie organu władzy publicznej za podatnika podatku od wartości dodanej / 23
 - 1.1. Uwagi wprowadzające / 23
 - 1.2. Definicja podatnika podatku od wartości dodanej / 24
 - 1.3. Działalność gospodarcza a status podatnika / 31
 - 1.4. Uznanie za działalność gospodarczą transakcji wykonywanych okazjonalnie / 39
 - 1.5. Osoby dokonujące dostawy nowego środka transportu jako podatnicy podatku od wartości dodanej / 41
2. Rodzaje działalności podejmowanych przez organy władzy publicznej / 43
 - 2.1. Uwagi wprowadzające / 43
 - 2.2. Działalność podejmowana w ramach władztwa publicznego / 45
 - 2.3. Działalność wykonywana w zakresie użyteczności publicznej / 49
 - 2.4. Działalność natury komercyjnej / 52
3. Kryteria wyłączeń organów władzy publicznej z grupy podatników podatku od wartości dodanej / 53
 - 3.1. Podstawowa zasada: opodatkowanie czy wyłączenie z opodatkowania? / 53
 - 3.2. Posiadanie statusu organu władzy publicznej / 57

- 3.3. Publicznoprawny charakter czynności wykonywanych przez organy władzy publicznej / 59
- 4. Kryteria decydujące o uznaniu organów władzy publicznej za podatników podatku od wartości dodanej / 63
 - 4.1. Naruszenie zasad konkurencji na rynku wspólnotowym / 63
 - 4.1.1. Zasada ochrony konkurencji / 63
 - 4.1.2. Cele europejskiego prawa konkurencji / 66
 - 4.1.3. Znaczące zakłócenia konkurencji w następstwie działań organów władzy publicznej / 68
 - 4.2. Wykonywanie czynności wymienionych w załączniku I do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej / 73
- 5. Prawne i ekonomiczne skutki przepisów dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w zakresie opodatkowania czynności wykonywanych przez organy władzy publicznej / 77
 - 5.1. Konsekwencje natury prawnej / 77
 - 5.2. Konsekwencje natury ekonomicznej / 82
- 6. Podsumowanie / 85

Rozdział II

Organy władzy publicznej jako podatnicy w świetle przepisów ustawy o podatku od towarów i usług / 88

- 1. Przesłanki warunkujące uzyskanie statusu podatnika podatku od towarów i usług / 88
 - 1.1. Uwagi wprowadzające / 88
 - 1.2. Definicja podatnika podatku od towarów i usług / 90
 - 1.2.1. Podatnik a podmiot zobowiązany do zapłaty podatku / 90
 - 1.2.2. Podmiotowy zakres pojęcia „podatnik” w rozumieniu art. 15 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług / 92
 - 1.3. Prowadzenie działalności gospodarczej jako niezbędna przesłanka posiadania statusu podatnika podatku od towarów i usług / 95
 - 1.3.1. Podmiotowy i przedmiotowy zakres pojęcia „działalność gospodarcza” / 95

- 1.3.2. Czynności wykonywane sporadycznie a działalność gospodarcza / 98
 - 1.3.3. Samodzielność prowadzenia działalności gospodarczej / 102
 - 1.3.4. Cel i rezultat działalności gospodarczej / 104
2. Szczególne regulacje dotyczące uznania organów władzy publicznej za podatników podatku od towarów i usług / 105
 - 2.1. Definicja organów władzy publicznej / 105
 - 2.2. Historyczne kształtowanie się zasad dotyczących przyznania organom władzy publicznej statusu podatnika podatku od towarów i usług / 109
 - 2.3. Przestanki warunkujące wyłączenie organów władzy publicznej z kategorii podatników podatku od towarów i usług / 116
 - 2.3.1. Posiadanie statusu organu władzy publicznej / 116
 - 2.3.2. Działalność publiczna organów władzy publicznej jako niepodlegająca opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług / 118
 - 2.3.3. Czynności organów władzy publicznej wykonywane na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych / 122
3. Podmiotowość prawnopodatkowa organów władzy publicznej / 126
 - 3.1. Rozbieżności w podejściu do podmiotowości prawnopodatkowej organów władzy publicznej / 126
 - 3.2. Przyczyny rozbieżności w zakresie podmiotowości prawnopodatkowej organów władzy publicznej / 128
 - 3.3. Gmina czy urząd gminy podatnikiem podatku od towarów i usług? / 131
4. Wpływ prawa ochrony konkurencji na przyznanie organom władzy publicznej statusu podatnika podatku od towarów i usług / 136
 - 4.1. Brak znaczącego zakłócenia konkurencji jako przesłanka wyłączająca organy władzy publicznej z kręgu podatników podatku od towarów i usług / 136
 - 4.2. Adresaci norm prawa ochrony konkurencji / 138
 - 4.2.1. Przedsiębiorcy jako adresaci norm prawa ochrony konkurencji / 138

4.2.2. Definicja pojęcia przedsiębiorcy / 139

4.2.3. Organ władzy publicznej jako przedsiębiorca / 143

5. Podsumowanie / 145

Rozdział III

Podmiotowość prawnopodatkowa w podatku od towarów i usług w przypadku realizacji przedsięwzięć w ramach partnerstwa publiczno-prywatnego / 149

1. Partnerstwo publiczno-prywatne jako forma realizacji zadań organów władzy publicznej / 149
 - 1.1. Definicja partnerstwa publiczno-prywatnego / 149
 - 1.2. Partnerstwo publiczno-prywatne jako instrument realizacji polityki organów władzy publicznej / 153
 - 1.3. Zarys historyczny przedsięwzięć realizowanych w ramach partnerstwa publiczno-prywatnego na świecie / 155
 - 1.4. Stopień realizacji przedsięwzięć w ramach partnerstwa publiczno-prywatnego w Polsce / 160
 - 1.5. Prawne aspekty partnerstw publiczno-prywatnych / 167
 - 1.5.1. Prawne podstawy funkcjonowania partnerstwa publiczno-prywatnego w Europie / 167
 - 1.5.2. Prawne podstawy funkcjonowania partnerstwa publiczno-prywatnego w Polsce / 169
2. Kryteria klasyfikacji przedsięwzięć realizowanych w ramach partnerstwa publiczno-prywatnego / 171
3. Znaczenie posiadania przez organ władzy publicznej statusu podatnika podatku od towarów i usług dla realizacji przedsięwzięć w ramach partnerstwa publiczno-prywatnego / 175
4. Formy wynagradzania partnera prywatnego w umowach o partnerstwie publiczno-prywatnym a status organu władzy publicznej jako podatnika podatku od towarów i usług / 178
 - 4.1. Formy wynagradzania partnera prywatnego jako kluczowy element umów o partnerstwie publiczno-prywatnym / 178
 - 4.1.1. Płatność za dostępność usługi dla użytkowników końcowych / 179
 - 4.1.2. Bezpośredni pobór opłat od użytkowników końcowych / 192
 - 4.1.3. Płatność według rzeczywistego wykorzystania (tzw. myto ukryte lub opłaty ukryte) / 197

5. Wpływ posiadania przez organ władzy publicznej statusu podatnika na uznawanie podatku od towarów i usług za wydatek kwalifikowany / 199
6. Podsumowanie / 204

Rozdział IV

Zakres harmonizacji polskich przepisów dotyczących przyznania organom władzy publicznej statusu podatnika podatku od towarów i usług z przepisami dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej / 207

1. Przyczyny i podstawy prawne wprowadzenia wspólnego systemu podatku od wartości dodanej / 207
 - 1.1. Idea harmonizacji systemu podatków pośrednich w Unii Europejskiej / 207
 - 1.2. Zobowiązanie Polski do dostosowania ustawodawstwa w zakresie podatku od towarów i usług do regulacji wspólnotowych / 212
2. Rozbieżności polskich przepisów z prawem wspólnotowym w zakresie uznania organu władzy publicznej za podatnika podatku od towarów i usług / 215
 - 2.1. Uwagi wprowadzające / 215
 - 2.2. Pojęcie „organy władzy publicznej” w ustawie o podatku od towarów i usług a sformułowanie „krajowe, regionalne i lokalne organy władzy oraz inne podmioty prawa publicznego” w dyrektywie 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej / 216
 - 2.3. Zwolnienie z opodatkowania czynności wykonywanych w ramach zadań publicznych przez jednostki samorządu terytorialnego / 218
 - 2.4. Otrzymywanie przez organy władzy publicznej wynagrodzenia z tytułu wykonywania czynności, dla potrzeb których zostały one powołane / 223
 - 2.5. Przyznanie organom władzy publicznej statusu podatnika podatku od towarów i usług a wykonywanie czynności na podstawie umów cywilnoprawnych / 225
 - 2.6. Kryterium „znaczącego zakłócenia konkurencji” / 226
 - 2.7. Brak implementacji uregulowań nakazujących traktowanie organów władzy publicznej jako podatników w przypadku

- wykonywania czynności wymienionych w załączniku I do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej / 227
- 2.8. Nieuznawanie za podatników podatku od towarów i usług organów władzy publicznej wykonujących czynności zwolnione przedmiotowo z opodatkowania / 228
- 3. Prawo podatników podatku od towarów i usług do bezpośredniego stosowania przepisów dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej / 229
- 4. Odpowiedzialność odszkodowawcza państwa na skutek niewłaściwej transpozycji normy prawa wspólnotowego / 234
- 5. Podsumowanie / 239

Rozdział V

Kierunki zmian legislacyjnych w zakresie opodatkowania czynności wykonywanych przez organy władzy publicznej / 242

- 1. Opodatkowanie czynności wykonywanych przez organy władzy publicznej na przykładzie wybranych państw / 242
 - 1.1. Rozwiązania prawne obowiązujące w Kanadzie / 243
 - 1.2. Rozwiązania prawne obowiązujące w Norwegii / 245
 - 1.3. Rozwiązania prawne obowiązujące w Australii i Nowej Zelandii / 246
 - 1.4. Rozwiązania prawne obowiązujące w Stanach Zjednoczonych Ameryki Północnej / 247
 - 1.5. Rozwiązania prawne obowiązujące w Chińskiej Republice Ludowej / 249
 - 1.6. Rozwiązania prawne obowiązujące w Danii, Finlandii, Szwecji, Holandii, Wielkiej Brytanii / 250
- 2. Przesłanki przemawiające za nowelizacją art. 13 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej / 252
 - 2.1. Zapewnienie realizacji zasady neutralności opodatkowania podatkiem od wartości dodanej / 252
 - 2.2. Eliminacja zakłóceń konkurencji pomiędzy podmiotami z sektora publicznego i prywatnego / 256
 - 2.3. Wzrost jakości świadczonych usług należących do zadań organów władzy publicznej / 258

- 2.4. Usunięcie wątpliwości w zakresie przypisywania organom władzy publicznej statusu podatnika podatku od wartości dodanej / 259
- 3. Propozycje zmian legislacyjnych dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej oraz ich skutki / 260
 - 3.1. Wprowadzenie mechanizmu zwrotu podatku od wartości dodanej / 260
 - 3.2. Wprowadzenie zasady pełnego opodatkowania czynności wykonywanych przez organy władzy publicznej / 265
- 4. Propozycje zmian legislacyjnych w polskich przepisach dotyczących podatku od towarów i usług oraz ich skutki / 270
- 5. Podsumowanie / 274

Zakończenie / 279

Załączniki / 285

Bibliografia / 289

Wykaz skrótów

Akty prawne

- k.c.** ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz. U. Nr 16, poz. 93 z późn. zm.)
- k.p.c.** ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz. U. Nr 43, poz. 296 z późn. zm.)
- Konstytucja RP** ustawa z dnia 2 kwietnia 1997 r. – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.)
- o.p.** ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.)
- r.u.p.t.u.** rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 2010 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 246, poz. 1649 z późn. zm.)
- TFUE** Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz. Urz. UE C 115/47 z 9.05.2008 r.)
- TWE** Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską (Dz. Urz. UE C 306 z 17.12.2007 r., s. 271)
- u.a.p.** ustawa z dnia 27 października 1994 r. o autostradach płatnych oraz o Krajowym Funduszu Drogowym (tekst jedn.: Dz. U. z 2004 r. Nr 256, poz. 2571 z późn. zm.)

u.d.p.	ustawa z dnia 21 marca 1985 r. o drogach publicznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2007 r. Nr 19, poz. 115 z późn. zm.)
u.f.p.	ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 157, poz. 1240 z późn. zm.)
u.p.p.p.	ustawa z dnia 19 grudnia 2008 r. o partnerstwie publiczno-prywatnym (Dz. U. Nr 19, poz. 100 z późn. zm.)
u.p.p.p. z 2005 r.	ustawa z dnia 28 lipca 2005 r. o partnerstwie publiczno-prywatnym (Dz. U. Nr 169, poz. 1420 z późn. zm.)
u.p.t.u.	ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 z późn. zm.)
u.p.t.u. z 1993 r.	ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50 z późn. zm.)
u.p.z.p.	ustawa z dnia 29 stycznia 2004 r. – Prawo zamówień publicznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2007 r. Nr 223, poz. 1655 z późn. zm.)
u.s.d.g.	ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (tekst jedn.: Dz. U. z 2010 r. Nr 220, poz. 1447 z późn. zm.)
u.s.g.	ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tekst jedn.: Dz. U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1592 z późn. zm.)

Czasopisma

FK	Finanse Komunalne
GP	Gazeta Prawna
KPP	Kwartalnik Prawa Prywatnego
M. Pod.	Monitor Podatkowy
ONSA	Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego
OSNC	Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Cywilna
OSP	Orzecznictwo Sądów Polskich

OTK	Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego
PP	Przegląd Podatkowy
PiP	Państwo i Prawo
PPH	Przegląd Prawa Handlowego
Prz. Leg.	Przegląd Legislacyjny
RP	Radca Prawny
Rzeczposp.	Rzeczpospolita
St. Praw.	Studia Prawnicze

Inne skróty

ETS	Europejski Trybunał Sprawiedliwości
GDDKiA	Generalny Dyrektor Dróg Krajowych i Autostrad
PPP	partnerstwo publiczno-prywatne
SN	Sąd Najwyższy

Wprowadzenie

Przedmiotem rozważań niniejszej monografii są zagadnienia związane z przyznaniem organom władzy publicznej¹ statusu podatnika podatku od towarów i usług², które to pojęcie jest jednym z fundamentalnych terminów zharmonizowanego systemu podatku od wartości dodanej, obowiązującego na terytorium Unii Europejskiej. Problematyka ta dyskutowana jest w doktrynie polskiej oraz zagranicznej, przy czym prezentowane w tej dyskusji poglądy dalekie są od jednomyślności. Co więcej, formułowane założenia teoretyczne niejednokrotnie pozostają w sprzeczności z poglądami głoszonymi przez praktykę, w tym przez organy władzy publicznej szczególnie nią zainteresowane. Nie ma zaś wątpliwości, że stan niepewności co do tego, czy w konkretnej sytuacji organ władzy publicznej posiada przymiot podatnika podatku od towarów i usług, czy też nie, jest stanem niepożądanym z punktu widzenia interesów samych organów³, ich kontrahentów⁴,

¹ Zakres pojęciowy sformułowania „organy władzy publicznej” został omówiony w rozdz. II pkt 2.1 niniejszej pracy.

² Terminem „podatek od towarów i usług” posługuje się polska ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 z późn. zm.). Jest on jednak odpowiednikiem podatku, którego zasady zostały wskazane w dyrektywie 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006 r., s. 1 z późn. zm.) i który określany jest jako „podatek od wartości dodanej”.

³ Brak opodatkowania podatkiem od towarów i usług czynności wykonywanych przez organ władzy publicznej w sytuacji gdy czynności te powinny podlegać opodatkowaniu kreuje ryzyko wykrycia przedmiotowych nieprawidłowości przez organ podatkowy, co w konsekwencji skutkować może określeniem kwoty zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę.

⁴ Po stronie kontrahentów ryzyko może powstawać chociażby wówczas, gdy organ władzy publicznej opodatkował podatkiem od towarów i usług wykonywane przez siebie czynności (mimo iż pozostawały one poza zakresem opodatkowania), wystawił fakturę wraz z podatkiem od towarów i usług, który to podatek został następnie odliczony przez adresata faktury. W takich okolicznościach organy podatkowe podczas ewentualnej kontroli u kon-

Skarbu Państwa⁵ oraz Unii Europejskiej, której sfery budżetowej kwestia ta także dotyczy⁶. Następstwem tej niepewności mogą być nieprawidłowości dotyczące rozliczeń organów władzy publicznej oraz ich kontrahentów w zakresie podatku od towarów i usług.

Niektóre z państw świata przewidujących w swoich systemach podatkowych podatek od wartości dodanej wprowadziły rozwiązania, w świetle których czynności wykonywane przez organy władzy publicznej nie wiążą się, co do zasady, z powstaniem po ich stronie zobowiązania podatkowego. Są one traktowane odpowiednio jako: czynności opodatkowane stawką zero i/lub zwolnione z opodatkowania (np. rozwiązanie takie przewidziane jest przez kanadyjski system podatkowy), pozostające poza systemem opodatkowania (np. Chińska Republika Ludowa) lub, jak to ma miejsce w przypadku prawa wspólnotowego, sposób ich opodatkowania uzależniony jest od istnienia szeregu przesłanek, które powinny być rozpatrywane *a casu ad casum*. Niemniej jednak istnieją także takie systemy prawne (np. system prawny obowiązujący w Australii oraz Nowej Zelandii), w świetle których organy władzy publicznej w zakresie wszelkich podejmowanych przez siebie czynności są, co do zasady, traktowane jako zwykli uczestnicy obrotu gospodarczego. W praktyce skutkuje to niejako automatycznym przypisaniem im statusu podatników podatku od wartości dodanej.

Wydaje się, że brak wypracowania dotychczas jednej powszechnie obowiązującej zasady opodatkowania podatkiem od wartości dodanej czynności wykonywanych przez organy władzy publicznej oraz istnienie szeregu wątpliwości w zakresie właściwej interpretacji obowiązujących obecnie na terytorium Unii Europejskiej przepisów tkwi w złożonej naturze tej kategorii podmiotów. Przejawia się ona w szerokim spektrum wykonywanych przez nie czynności, rozpoczynając od tych, które podejmowane są w ramach władztwa publicznego (np. działalność z zakresu wymiaru sprawiedliwości), poprzez wykonywanie czynności w ramach tzw. użyteczności publicznej (np. działalność z zakresu gospodarki odpa-

trahenta mogą zakwestionować jego prawo do odliczenia/zwrotu podatku naliczonego wynikającego z dokonanej transakcji.

⁵ Z punktu widzenia Skarbu Państwa brak opodatkowania czynności wykonywanych przez jakiegokolwiek podmioty, w tym przez organy władzy publicznej, w sytuacji gdy czynności te podlegają opodatkowaniu, skutkuje zaniżeniem wpływów do jego budżetu.

⁶ Chodzi tutaj o sytuacje, w których organ władzy publicznej realizuje inwestycję współfinansowaną ze środków unijnych. W takich okolicznościach fakt bycia podatnikiem i wynikające z tego prawo do odliczenia/zwrotu podatku od towarów i usług wpływa na wysokość otrzymywanych środków.

dami), kończąc na czynnościach mających charakter czysto komercyjny (np. wynajem powierzchni biurowej w budynku stanowiącym własność organu władzy publicznej). W literaturze przedmiotu organy władzy publicznej, właśnie ze względu na niejednokrotnie zróżnicowany przedmiot prowadzonej przez nie działalności, określane są mianem „nietypowych podmiotów”⁷.

Celem niniejszej monografii jest przeprowadzenie rozważań nad sposobem opodatkowania czynności wykonywanych przez organy władzy publicznej w świetle wspólnotowych i krajowych norm prawa, tak aby możliwe było wskazanie, w jakich okolicznościach organy te stają się podatnikami podatku od wartości dodanej. Zasadniczym zagadnieniem w niniejszej monografii jest bowiem refleksja nad tym, w jaki sposób obowiązujące przepisy dotyczące przyznania organom władzy publicznej statusu podatnika wpływają na podejmowanie współpracy z podmiotami z sektora prywatnego, w następstwie zawarcia umów o partnerstwie publiczno-prywatnym. Przeprowadzona w monografii wykładnia obowiązujących norm prawa nawiązuje do konkretnych przedsięwzięć gospodarczych realizowanych w związku z zawieraniem przez organy władzy publicznej umów w ramach partnerstwa publiczno-prywatnego. Ma to na celu wskazanie, jak istotne z praktycznego punktu widzenia jest zagadnienie będące przedmiotem niniejszej monografii.

Efektem prowadzonych w niniejszej monografii rozważań jest postawienie tezy, iż podmiotowość prawnopodatkowa organów władzy publicznej w zakresie podatku od towarów i usług jest istotną przesłanką podjęcia współpracy organów władzy publicznej z podmiotami z sektora prywatnego w ramach partnerstwa publiczno-prywatnego wpływającą na ekonomiczną stronę inwestycji. Ponadto analiza obecnie obowiązujących przepisów prawa Unii Europejskiej oraz regulacji krajowych dotyczących przyznania organom władzy publicznej statusu podatnika podatku od towarów i usług pozwala twierdzić, iż przepisy te zostały sformułowane w sposób nieprecyzyjny, obarczone są istotną wadą i powinny zostać zmienione. Nie pozwalają one bowiem w pełni na realizację jednej z podstawowych zasad podatku od wartości dodanej, jaką jest neutralność opodatkowania.

Dotychczas w piśmiennictwie ukazało się niewiele prac poświęconych aspektom tego istotnego zagadnienia. Brak opracowania kompleksowego,

⁷ W. Modzelewski, K. Baran, T. Kołaczyk, E. Olechowicz, *Podatek od towarów i usług w sferze budżetowej*, Warszawa 2005, s. 5.

tworzącego spójną całość w teoretycznych oraz praktycznych rozważaniach nad przyznaniem organom władzy publicznej statusu podatnika w świetle polskich oraz wspólnotowych regulacji prawnych skłonił mnie do uczynienia tego problemu przedmiotem niniejszej monografii.

Struktura wewnętrzna pracy obejmuje pięć rozdziałów, w których zaprezentowane hipotezy badawcze usystematyzowane są tytułami i podtytułami.

Przedmiotem analizy w rozdziale pierwszym są zagadnienia dotyczące przyznania organom władzy publicznej statusu podatnika podatku od wartości dodanej w świetle przepisów dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Rozważania w tym zakresie prowadzone są z uwzględnieniem ogólnej definicji pojęcia podatnika podatku od wartości dodanej, mającej zastosowanie do każdej kategorii podmiotów, tj. należących zarówno do sektora prywatnego, jak i publicznego. Celem tego rozdziału jest wskazanie, kiedy w świetle przepisów prawa wspólnotowego organ władzy publicznej uzyskuje przymiot podatnika i jakie czynniki o tym fakcie decydują – a także przedstawienie konsekwencji natury prawnej oraz ekonomicznej bycia podmiotem prawnym tego podatku.

Rozdział drugi poświęcony jest omówieniu przesłanek decydujących o uznaniu organu władzy publicznej za podatnika podatku od towarów i usług w świetle polskiej ustawy o podatku od towarów i usług. Ta część pracy służy w szczególności przedstawieniu kontrowersji istniejących w prawie podatkowym na przestrzeni kilkunastu lat, odnoszących się do przypisania organom władzy publicznej statusu podatnika. Skłonić ma on także do krytycznej analizy obowiązujących obecnie przepisów.

W rozdziale trzecim dokonana jest szczegółowa analiza istoty i sposobu realizacji przedsięwzięć w następstwie zawierania umów o partnerstwie publiczno-prywatnym (PPP), przede wszystkim z punktu widzenia organu władzy publicznej. Rozważania teoretyczne w tym zakresie – poparte praktycznymi przykładami – stanowią podstawę do sformułowania wniosków, stanowiących istotę tego rozdziału, którą jest próba udzielenia odpowiedzi na pytanie dotyczące tego, czy organ władzy publicznej w ramach przedsięwzięć PPP powinien posiadać status podatnika podatku od towarów i usług. Brak przepisów w tym zakresie, tak na szczeblu wspólnotowym, jak i krajowym, czyni tę kwestię dalece dyskusyjną.

Istotą czwartego rozdziału jest analiza stopnia harmonizacji polskich przepisów regulujących materię związaną z przypisywaniem organom władzy publicznej statusu podatnika podatku od towarów i usług z prawem

wspólnotowym. Ukazuje on szereg rozbieżności występujących pomiędzy tymi dwoma systemami prawnymi, jak również skutki, które obecny stan prawny niesie dla podatników oraz państwa polskiego.

W ostatnim rozdziale pracy zagadnienie będące jej przedmiotem zostało omówione na tle systemów prawnych obowiązujących w państwach wybranych przykładowo. Dla przeprowadzenia ograniczonych badań komparatystycznych wybrane zostały kraje z różnych kontynentów, tj. z Europy, Ameryki Północnej, Azji oraz Australii. Przyczyną takiego wyboru była chęć dokonania z szerszej perspektywy oceny instytucji uznania organów władzy publicznej za podatników, przewidzianej przez zharmonizowany system podatku od wartości dodanej. Rezultatem przeprowadzonych badań jest przekonanie o możliwości i potrzebie ciągłego doskonalenia obowiązującego systemu prawa podatkowego dotyczącego omawianego w monografii zagadnienia. Dlatego też na końcu piątego rozdziału sformułowane zostały postulaty *de lege ferenda*, wypływające z analizy przepisów prawa wspólnotowego, krajowego, obowiązującego w innych państwach, jak i z szeregu istniejących dziś problemów praktycznych.

Niniejszą monografię zamyka zakończenie, przedstawiające wnioski, jakie wypływają z przeprowadzonych we wcześniejszych częściach pracy badań i analiz.

Organy władzy publicznej jako podatnicy w świetle przepisów dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej

1. Przestanki warunkujące uznanie organu władzy publicznej za podatnika podatku od wartości dodanej

1.1. Uwagi wprowadzające

W procesie wykładni i stosowania prawa bardzo ważne jest rozpatrywanie podmiotu opodatkowania łącznie z jego przedmiotem (tj. sytuacją faktyczną lub prawną, której wystąpienie u danego podmiotu rodzi obowiązek podatkowy). Związek strony podmiotowej i przedmiotowej w podatku od wartości dodanej eksponowany jest bardzo wyraźnie. Wynika to w znacznej mierze z samej istoty tego podatku – jako podatku „rynkowego”, w odniesieniu do którego za słuszne należy uznać twierdzenie, iż podmiot opodatkowania schodzi na dalszy plan, ustępując miejsca przedmiotowi opodatkowania⁸. Prawdziwość tego twierdzenia znajduje swoje potwierdzenie w sposobie zdefiniowania pojęcia „podatnika podatku od wartości dodanej” w dyrektywie 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, odwołującego się wprost do przedmiotowej strony podatku. Analogiczny wniosek można odnieść do polskich regulacji prawnych. Wprawdzie prawo wspólnotowe i polskie nie w pełni pokrywają się ze sobą w odniesieniu do kryteriów pozwalających

⁸ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2004, s. 471.

na uznanie danego podmiotu za podatnika podatku od wartości dodanej⁹, jednak w tym samym stopniu hołdują one rzeczowemu charakterowi tego podatku. Biorąc pod uwagę istotność przedmiotowej strony opodatkowania dla potrzeb określenia podmiotu opodatkowania, koniecznym jest prowadzenie rozważań także w tym zakresie. Pominięcie tego zagadnienia uniemożliwiłoby określenie podmiotów oraz okoliczności, w których uzyskują one status podatnika.

Dyrektywa 2006/112/WE wskazuje ogólne kryteria uznania danego podmiotu za podatnika podatku od wartości dodanej. Mają one zastosowanie do każdej grupy podmiotów, tj. należących do sektora prywatnego oraz publicznego, z tym że w przypadku tych ostatnich unijny prawodawca przewidział dodatkowo przepisy szczególne. Dlatego też celem znalezienia odpowiedzi na pytanie, czy w określonych okolicznościach organ władzy publicznej jest podatnikiem podatku od wartości dodanej, konieczne jest przeanalizowanie ogólnych przesłanek¹⁰, jak i dodatkowo przesłanek szczególnych, przewidzianych dla podmiotów należących do sektora publicznego.

1.2. Definicja podatnika podatku od wartości dodanej

Definicja sformułowania „podatnik podatku od wartości dodanej” jest jednym z podstawowych pojęć wspólnego systemu podatku od wartości dodanej¹¹. Zasadnicze znaczenie ma zatem jednolita wykładnia tego terminu w prawie krajowym wszystkich państw członkowskich UE. Powinien on być interpretowany przez przepisy dotyczące podatku od wartości dodanej poszczególnych państw członkowskich w sposób jednolity, co do zasady oderwany od ich lokalnych regulacji prawnych, w tym dotyczących przy-

⁹ Różnice w tym zakresie odnoszą się przede wszystkim do sytuacji, gdy rozważania dotyczą organów władzy publicznej.

¹⁰ Przykładem są rozważania prowadzone w sprawie z dnia 26 marca 1987 r., C-235/85 *Komisja Europejska v. Królestwo Holandii*, LEX nr 83879, które ETS rozpoczął od analizy ogólnej definicji podatnika zawartej w art. 4(1) dyrektywy Rady 77/388/EEC z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku, Dz. Urz. UE L 145 z 13.06.1977 r. – dalej jako „VI dyrektywa” (obecnie jest to art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE), aby potem przejść do analizy art. 4(5) VI dyrektywy (obecnie jest to art. 13 dyrektywy 2006/112/WE), dotyczącego *stricto* organów władzy publicznej jako podatników podatku od wartości dodanej.

¹¹ J. Zubrzycki, *Leksykon VAT 2009*, t. I, Wrocław 2009, s. 372.

kładowo definicji pojęcia „przedsiębiorca”. Pojęcie podatnika nie powinno być utożsamiane z pojęciem przedsiębiorcy, aczkolwiek niejednokrotnie w praktyce podmiot posiadający status przedsiębiorcy jest jednocześnie podatnikiem w związku z rodzajem i zakresem wykonywanej działalności. Niemniej jednak nie są to pojęcia tożsame. Odwołując się w tym zakresie do regulacji polskich, należy chociażby zwrócić uwagę na to, że brak jest jednolitego pojęcia przedsiębiorcy¹². Rozległość obszarów regulujących prawo przedsiębiorców spowodowała powstawanie różnych definicji tego pojęcia. Na ogół mają one zastosowanie do jednego aktu prawnego¹³, aczkolwiek w niektórych sytuacjach wykracza ono poza te ramy¹⁴. Próba utożsamiania pojęcia podatnika podatku od wartości dodanej z pojęciem przedsiębiorcy przewidzianym przez prawa poszczególnych państw członkowskich UE mogłaby doprowadzić do powstawania rozbieżności interpretacyjnych w odniesieniu do jednego z podstawowych pojęć w systemie podatku od wartości dodanej. W jednym bowiem kraju określony podmiot poprzez spełnienie przesłanek definicji przedsiębiorcy właściwych dla prawa danego kraju byłby traktowany jako podatnik, a w innym kraju już nie, ze względu na odmienne brzmienie tego pojęcia. Taka sytuacja byłaby nie do zaakceptowania w świetle przepisów dyrektywy 2006/112/WE, które mają na celu zharmonizowanie regulacji w zakresie podatku od wartości dodanej (w tym definicji podatnika) na terytorium całej UE.

Pisząc o konieczności „oderwania” definicji podatnika od lokalnych przepisów prawa poszczególnych państw członkowskich UE, należy posłużyć się zwrotem „co do zasady”, gdyż wyjątek w tym zakresie dotyczy organów władzy publicznej. Prowadząc rozważania nad przyznaniem organom władzy publicznej statusu podatnika podatku od wartości dodanej, nieuniknionym jest branie pod uwagę lokalnych regulacji prawnych. Wynika to stąd, iż są to podmioty, które działają na styku prawa publicznego oraz prywatnego. W praktyce jest to przyczyną powstawania wielu wątpliwości interpretacyjnych, istniejących także po stronie samego ETS,

¹² R. Fleiszar, *Przedsiębiorca w postępowaniu cywilnym rozpoznawczym*, Warszawa 2006, s. 1; A. Kidyba, *Galimatias z przedsiębiorcami*, Rzeczposp. z dnia 18 czerwca 2003 r.

¹³ Przykład autonomicznej definicji przedsiębiorcy został zawarty w art. 2 ustawy z dnia 16 kwietnia 1993 r. o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji (tekst jedn.: Dz. U. z 2003 r. Nr 153, poz. 1503 z późn. zm.).

¹⁴ Przykładem takich definicji są pojęcia przedsiębiorcy zawarte w: art. 4 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (tekst jedn.: Dz. U. z 2010 r. Nr 220, poz. 1447 z późn. zm.); art. 43¹ ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz. U. Nr 16, poz. 93 z późn. zm.); art. 479² § 1 ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz. U. Nr 43, poz. 296 z późn. zm.).

który w wydawanych orzeczeniach odsyła niejednokrotnie do lokalnych regulacji prawnych i w nich nakazuje sądowi krajowemu szukać ostatecznego rozwiązania powstałego sporu pomiędzy stronami¹⁵.

Pojęcie podatnika podatku od wartości dodanej ma bardzo ważne znaczenie dla całej konstrukcji systemu podatku od wartości dodanej, przy uwzględnieniu faktu, że art. 1 ust. 2 dyrektywy 2006/112/WE stanowi, iż dostawa towarów i świadczenie usług podlega opodatkowaniu jedynie wówczas, gdy są one dokonywane przez podatnika występującego w takim charakterze¹⁶. Zakres opodatkowania podatkiem od wartości dodanej jest zatem ograniczony przez dwa czynniki:

- podmiotowy (dostawy muszą być dokonywane wyłącznie przez podmiot działający w charakterze podatnika),
- przedmiotowy (opodatkowaniu podlega dostawa towarów i świadczenie usług)¹⁷.

Wynika to z elementarnych zasad budowy każdego systemu podatkowego, dla którego punktem wyjścia przy badaniu zasadności nałożenia podatku od wartości dodanej w określonej sytuacji powinna być szczegółowa analiza stanu faktycznego w ujęciu tak przedmiotowym, jak i podmiotowym¹⁸. Ujęcie przedmiotowe sprowadza się do wskazania czynności podlegających opodatkowaniu¹⁹, natomiast ujęcie podmiotowe sprowadza się do wskazania, kto podlega opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej²⁰. W efekcie opodatkowaniu mogą podlegać te czynności, w przypadku których spełniony został zarówno podmiotowy, jak i przedmiotowy zakres opodatkowania, tzn. zaistniała czynność określona jako opodatkowana, która została wykonana przez podmiot mający cechę podatnika²¹. Dlatego też wykonywanie czynności podlegających opodatkowaniu przez podmiot

¹⁵ M. Aujean, P. Jenkins, S. Poddar, *A New Approach to Public Sector Bodies*, International VAT Monitor 1999, nr 4, s. 145. Patrz także orzeczenie ETS z dnia 8 czerwca 2006 r., C-430/04 *Finanzamt Eisleben v. Feuerbestattungsverein Halle eV; Lutherstadt Eisleben*, Zb. Orz. 2006, s. I-04999 oraz wyrok z dnia 4 czerwca 2009 r., C-102/08 *Finanzamt Düsseldorf-Süd v. Salix Grundstücks-Vermietungsgesellschaft mbH & Co. Obiekt Offenbach KG*, Dz. Urz. UE C 180 z 01.08.2009, s. 15.

¹⁶ J. Zubrzycki, *Leksykon...*, s. 372.

¹⁷ J. Fornalik (w.): K. Sachs (red.), *VI Dyrektywa VAT*, Warszawa 2003, s. 63–64; patrz także wyrok NSA z dnia 24 kwietnia 2007 r., I FSK 603/06, LEX nr 261626.

¹⁸ J. Martini, Z. Liptak, P. Kowalczyk, P. Skorupa, M. Wojda, *Nowa ustawa o VAT*, Warszawa 2004, s. 156.

¹⁹ Artykuły 5–14 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 z późn. zm.) wskazują na przedmiot opodatkowania.

²⁰ Artykuły 15–18 u.p.t.u. wskazują na podmioty polegające opodatkowaniu.

²¹ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *VAT. Komentarz*, Kraków 2004, s. 259.

niewystępujący w tym przypadku w charakterze podatnika pozostaje poza zakresem opodatkowania, nawet wówczas gdy podmiot ten w ogóle przymiot podatnika podatku od wartości dodanej posiada. Konsekwentnie – wykonanie czynności pozostających poza zakresem opodatkowania przez podatnika jest neutralne z punktu widzenia tego podatku.

Zakresem podmiotowym zajmował się ETS w wyroku z dnia 2 czerwca 2005 r. w sprawie C-378/02 *Waterschap Zeeuws Vlaanderen v. Staatssecretaris van Financiën*, Zb. Orz. 2005, s. I-04685. Wyrok ten dotyczył stanu faktycznego, w ramach którego podmiot prawa publicznego zajmujący się gospodarką wodną na terytorium Holandii, działając jako „niepodatnik” podatku od wartości dodanej, wybudował oczyszczalnię ścieków, a następnie sprzedał ją fundacji ochrony środowiska, aby ostatecznie ją od niej wydzierżawić. W momencie sprzedaży działał już jako podatnik i zażądał odliczenia podatku poniesionego w związku z realizacją inwestycji poprzez dokonanie jego korekty na podstawie art. 20 VI dyrektywy (przepis ten dotyczy prawa do korekty podatku naliczonego)²². Holenderskie władze wskazały, że *Waterschap Zeeuws Vlaanderen*, jako podmiot podlegający prawu publicznemu, nie jest podatnikiem w rozumieniu VI dyrektywy i odrzuciły jego żądanie. W ostateczności holenderski Sąd Najwyższy, do którego trafiła sprawa, zwrócił się do ETS o rozstrzygnięcie, czy art. 20 VI dyrektywy znajduje zastosowanie w przypadku podmiotu prawa publicznego. Trybunał stanął na stanowisku, że podmiot podlegający prawu publicznemu, który nabywa towary, działając jako władza publiczna w rozumieniu art. 4 ust. 5 VI dyrektywy, czyli niebędący podatnikiem i sprzedający następnie towary jako podatnik, nie jest uprawniony, w odniesieniu do tej sprzedaży, do dokonania korekty w oparciu o art. 20 VI dyrektywy w celu odliczenia podatku zapłaconego podczas nabycia dóbr. Ponadto w wyroku z dnia 4 października 1995 r. C-291/92 w sprawie *Dieter Armbrecht*, Zb. Orz. 1995, s. I-02775, ETS stwierdził, że w przypadku gdy podatnik sprzedaje część swojego składnika majątkowego, którą zdecydował się zachować do użytku osobistego, nie działa on w odniesieniu do tej sprzedaży jako podatnik w rozumieniu VI dyrektywy. Z wyroku tego wynika, iż sam formalny status osoby dokonującej dostawy towarów²³ (tj. bez względu na to, czy jest to podmiot prawa publicznego, czy prywatnego, oraz czy posiada on status zarejestrowanego podatnika podatku od war-

²² VI dyrektywa została zastąpiona dyrektywą 2006/112/WE z dniem 1 stycznia 2007 r. Artykuł 20 VI dyrektywy odpowiada obecnie art. 184–192 dyrektywy 2006/112/WE.

²³ Sytuacja ta jest analogiczna w przypadku świadczenia usług.

tości dodanej, czy też nie) nie stanowi wystarczającej przesłanki do przyjęcia, że podmiot ten jest podatnikiem w odniesieniu do tej konkretnej czynności oraz że dana transakcja podlega opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej. Każda transakcja powinna być w odrębny sposób analizowana, by ustalić, czy podmiot jej dokonujący jest podatnikiem w odniesieniu do tej konkretnej czynności. Dyrektywa 2006/112/WE podkreśla, iż dla uznania danej czynności za opodatkowaną podatkiem od wartości dodanej nie wystarczy, by wykonywał ją podmiot prowadzący jakąkolwiek działalność, gdyż warunkiem *sine qua non* opodatkowania określonej czynności jest to, aby:

- zawarta ona była w katalogu czynności podlegających opodatkowaniu,
- wykonywana była przez podmiot, który w związku z jej wykonywaniem jest podatnikiem podatku od wartości dodanej²⁴.

Powyższe wskazuje, iż dyrektywa 2006/112/WE wprowadza obiektywne kryteria, oparte na stanie faktycznym, a nie na formalnej rejestracji dla potrzeb podatku od wartości dodanej, aby ustalić, czy dany podmiot jest podatnikiem tego podatku. Konsekwencją takiego rozwiązania jest to, iż podmiot, który spełni wskazane w niej przesłanki, staje się niejako „automatycznie” podatnikiem, ze wszystkimi tego faktu konsekwencjami, zarówno w zakresie obowiązków, jak i uprawnień z tego faktu płynących²⁵.

Podstawowa definicja podatnika podatku od wartości dodanej została zawarta w tytule III art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE „Podatnicy”. Zgodnie z tym przepisem, podatnikiem jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności. Przepis ten wprowadza podstawowe kryteria, które muszą zostać łącznie spełnione, aby można było uznać dany podmiot za podatnika podatku od wartości dodanej. Podmiot ten musi bowiem prowadzić jakąkolwiek działalność gospodarczą, a przy tym działalność ta musi być wykonywana w sposób niezależny. Nie ma znaczenia miejsce wykonywania działalności gospodarczej, jak również bez znaczenia jest cel oraz wynik takiej działalności. Niewątpliwie jednak pojęcie podatnika jest zdefiniowane w powiązaniu z pojęciem działalności gospodarczej. Jak stwierdził ETS w wyroku z dnia 3 marca 2005 r., C-32/03, Zb. Orz. 2005, s. I-01599, „w istocie to właśnie

²⁴ T. Michalik, *VAT. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 214.

²⁵ K. Martini (red.), *Dyrektywa VAT 2006/112/WE. Komentarz 2008.*, Wrocław 2008, s. 79.

wykonywanie takiej działalności uzasadnia kwalifikację podmiotu jako podatnika, któremu VI Dyrektywa przyznaje prawo odliczenia²⁶.

Takie zdefiniowanie pojęcia podatnika stanowi realizację naczelných zasad systemu podatku od wartości dodanej, jakimi są zasada powszechności opodatkowania oraz zasada neutralności opodatkowania dla podmiotów biorących udział w obrocie gospodarczym. Zasada powszechności opodatkowania wynika z zakresu przedmiotowego opodatkowania podatkiem od wartości dodanej, który obejmuje wszelkie dostawy towarów i świadczenie usług za wynagrodzeniem, niezależnie od tego, na jakim etapie obrotu są realizowane, oraz z zakresu podmiotowego, z uwagi na bardzo szeroki krąg podmiotów uznawanych za podatników²⁷. W odniesieniu do zasady powszechności opodatkowania należy dodać, że ma ona na celu m.in. zapewnienie równowagi warunków konkurencji. Z tego też m.in. względu państwa członkowskie UE zobowiązane są do zapewnienia, aby organy prawa publicznego uznawane były za podatników podatku od wartości dodanej w zakresie realizowanych przez nie czynności i transakcji, gdyby wykluczenie ich z kategorii podatników prowadziło do znacznych zakłóceń konkurencji²⁸. Z kolei zasada neutralności opodatkowania wyraża się w tym, że poprzez realizację prawa do odliczenia podatku podatnik nie ponosi faktycznie jego ekonomicznego ciężaru. Oznacza to, że podatek od wartości dodanej nie powinien obciążać podatników uczestniczących w obrocie towarami i usługami, którzy nie są ich ostatecznymi odbiorcami, gdyż ciężarem tego podatku powinien być obciążony ostateczny ich beneficjent, czyli konsument – będący ostatnim ogniwem obrotu²⁹.

Pojęcie podatnika podatku od wartości dodanej w dyrektywie 2006/112/WE jest całkowicie niezależne od zasady terytorialności, co skutkuje tym, że podatnikiem może być nie tylko podmiot prowadzący działalność gospodarczą na terytorium UE, ale także podmiot dokonujący transakcji poza obszarem UE³⁰. Jak wskazuje J. Zubrzycki, unormowanie

²⁶ Wyrok ETS w sprawie I/S *Fini H v. Skatteministeriet* (Dania) – wyrok opracowany (w:) A. Bącal (red.), *Orzecznictwo ETS a polska ustawa o VAT*, Wrocław 2009, s. 138.

²⁷ Jak wskazuje J. Zubrzycki, zasada powszechności opodatkowania wynika z zakresu przedmiotowego opodatkowania podatkiem VAT, który obejmuje wszelkie dostawy towarów i świadczenie usług za wynagrodzeniem, niezależnie od tego, na jakim etapie obrotu są realizowane, oraz z zakresu podmiotowego, z uwagi na bardzo szeroki krąg podmiotów uznawanych za podatników VAT (J. Zubrzycki, *Leksykon...*, s. 5).

²⁸ Tamże.

²⁹ Tamże, s. 6.

³⁰ Oczywiście inną kwestią jest uznanie, czy określona czynność wykonywana przez podmiot będący podatnikiem podatku od towarów i usług podlega opodatkowaniu. O tej

takie podyktowane jest względami zapewnienia konkurencyjności pomiędzy podmiotami gospodarczymi³¹. Natomiast B.J.M. Terra stwierdza, że jest to dowód na to, iż podatek od wartości dodanej jest konstrukcją globalną³².

Artykuł 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE, zawierający definicję podatnika, posługuje się sformułowaniem „każda osoba”. Oznacza to, iż pod względem podmiotowym podatnikiem może być m.in. osoba fizyczna, prawna, jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej, organy państwowe, samorządowe, konsorcja, porozumienia *joint ventures* i inne zgrupowania podmiotów tworzone celem realizacji wspólnych przedsięwzięć gospodarczych³³.

Oceniając definicję podatnika przez pryzmat szeregu zdarzeń występujących w rzeczywistości gospodarczej, należy niewątpliwie stwierdzić, że ma ona bardzo ogólny charakter. Z jej treści wynika, że pojęcie podatnika jest ściśle związane z wykonywaniem działalności gospodarczej. Dlatego też chcąc ustalić, czy w określonych okolicznościach faktycznych dany podmiot występuje jako podatek, koniecznym jest uprzednie dokonanie analizy zakresu podejmowanych przez niego czynności, tj. czy poprzez ich podejmowanie podmiot prowadzi samodzielną działalność gospodarczą i w konsekwencji staje się podatnikiem tego podatku. Istotnym więc dla określenia zakresu podmiotowego pojęcia „podatek” jest zdefiniowanie terminu „działalność gospodarcza”, skoro podatnikiem podatku od wartości dodanej jest wyłącznie ten podmiot, który prowadzi taką działalność.

okoliczności decydują zasady dotyczące miejsca opodatkowania. Szerzej na ten temat w rozdziale I pkt 1.3 „Działalność gospodarcza a status podatnika”.

³¹ J. Zubrzycki, *Leksykon...*, s. 373. Jak wskazuje autor w kontekście konkurencyjności, podatnikom przyznane jest prawo do odliczenia podatku naliczonego związanego z działalnością gospodarczą prowadzoną w danym kraju, a także z działalnością prowadzoną poza jego granicami, jeżeli działalność ta podlegałaby opodatkowaniu na podstawie dyrektywy 2006/112/WE. Postanowienia dotyczące prawa podatnika do odliczenia podatku naliczonego związanego z działalnością gospodarczą prowadzoną w kraju innym niż kraj siedziby zostały uregulowane: w odniesieniu do państw członkowskich – w dyrektywie Rady 79/1072/EEC z dnia 6 grudnia 1979 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich w zakresie podatków obrotowych – zasady zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom nieposiadającym siedziby na terytorium kraju (Dz. Urz. UE L 331 z 27.12.1979 r., s. 11 z późn. zm. – dalej: „VIII dyrektywa”) oraz w odniesieniu do podatników posiadających siedzibę spoza UE – w dyrektywie Rady 86/560/EEC z dnia 17 listopada 1986 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych – zasady zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom nieposiadającym siedziby na terytorium Wspólnoty (Dz. Urz. UE L 326 z 21.11.1986 r., s. 40 z późn. zm. – dalej: „XIII dyrektywa”).

³² B.J.M. Terra, *European indirect tax law. VAT and other indirect taxes*, Amsterdam 2003, s. 315.

³³ Tamże.

Podsumowując powyższe rozważania nad definicją podatnika zawartą w dyrektywie 2006/112/WE, należy stwierdzić, że podatkowoprawny stan faktyczny w podatku od wartości dodanej uzależniony jest nie tylko od objęcia określonych czynności faktycznych lub prawnych zakresem tego podatku, lecz także od związku pomiędzy tym stanem a podmiotem, który go realizuje. Koniecznymi warunkami uznania określonego podmiotu za podatnika podatku od wartości dodanej jest bowiem spełnienie przez niego prawnych warunków przewidzianych przez obowiązujące przepisy (przede wszystkim chodzi tutaj o podejmowanie czynności, które mogą być uznane za prowadzenie działalności gospodarczej), jak również występowanie w konkretnej transakcji jako podatnik podatku od wartości dodanej. Elementy te są ze sobą nierozzerwalnie powiązane i tylko łączne ich istnienie pozwala na przypisanie konkretnemu podmiotowi przymiotu podatnika.

1.3. Działalność gospodarcza a status podatnika

Dyrektywa 2006/112/WE wprowadziła w art. 9 ust. 1 akapit 2 własną autonomiczną definicję działalności gospodarczej. Termin ten, podobnie jak pojęcie podatnika, wymaga jednolitej interpretacji we wszystkich krajach członkowskich UE, celem uniknięcia takich sytuacji, w których wykonywanie określonej czynności w jednym kraju uznawane byłoby za wykonywanie działalności gospodarczej i w konsekwencji podmiot ją wykonujący uzyskiwałby przymiot podatnika, a w innym kraju nie. Warto także dodać, że poszczególne państwa członkowskie wprowadziły do swoich legislacji prawnych definicje pojęcia „działalności gospodarczej” czy też pojęcia „przedsiębiorcy”, jednak wykorzystywane są one dla innych potrzeb niż dotyczące podatku od wartości dodanej. Przykładem takiego kraju jest chociażby Polska³⁴.

Zgodnie z art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112/WE działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu³⁵. Takie ujęcie przez ustawodawcę wspólnotowego działal-

³⁴ Szersze rozważania na ten temat prowadzone są w rozdziale II niniejszej monografii.

³⁵ Jak wskazuje Ł. Karpiesiuk (w:) J. Martini (red.), *Dyrektywa...*, s. 78, ten fragment definicji działalności gospodarczej dotyczy w szczególności niektórych przypadków odda-