

VAT DLA JEDNOSTEK SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

**Komentarz
do wybranych przepisów ustawy
o podatku od towarów i usług
z uwzględnieniem dyrektywy VAT**

Sławomir Owczarczuk

KSEF W JST



Wolters Kluwer

VAT DLA JEDNOSTEK SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

**Komentarz
do wybranych przepisów ustawy
o podatku od towarów i usług
z uwzględnieniem dyrektywy VAT**

Sławomir Owczarczuk



Stan prawny na 10 lipca 2025 r.

Recenzent

Dr hab. Krzysztof Lasiński-Sulecki, profesor Uniwersytetu Mikołaja Kopernika
w Toruniu

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktorka prowadząca

Kinga Zając

Opracowanie redakcyjne

Katarzyna Krus

Projekt okładek serii

Wojtek Janikowski, Przemek Dębowski

prawolubni[♥]

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących
im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj
jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz,
czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

Szanujmy prawo i własność

Więcej na www.legalnakultura.pl

Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2025

ISBN 978-83-8390-848-9

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. +48 728 313 462

e-mail: PL-ksiazki@wolterskluwer.com

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIIS TREŚCI

Wykaz skrótów	19
Wstęp	23
Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (wyciąg)	25
Dział I	
Przepisy ogólne	27
Art. 1. [Zakres przedmiotowy VAT a działalność JST]	27
1. Źródła prawa dla JST	27
2. Pojęcie i charakter VAT	31
3. Zasady VAT	33
4. Dyrektywa VAT a JST	37
4.1. Bezpośredni skutek dyrektywy VAT	40
4.2. Reforma systemu VAT	42
4.3. Ochrona JST	43
4.4. Kształtowanie się statusu podatnika VAT	45
5. Inne rozwiązania prawne	54
5.1. Wybór nowej regulacji	55
5.2. Kompensata lub zwrot VAT poza systemem VAT	56
Art. 2. [Definicje legalne dotyczące JST]	58
Art. 3. [Właściwość miejscowa organów podatkowych]	64
Art. 4. [Ulgi i zwolnienia z innych ustaw]	64

Dział II

Zakres opodatkowania	67
-----------------------------------	-----------

Rozdział 1

Przepisy ogólne	69
------------------------------	-----------

Art. 5.	[Przedmiot opodatkowania].....	69
1.	Czynności opodatkowane w JST	70
2.	Zadania JST a VAT	74
3.	Współdziałanie w JST	77
3.1.	Związki komunalne	77
3.2.	Związki metropolitalne	78
3.3.	Porozumienia pomiędzy JST	80
3.4.	Stowarzyszenia JST	81
3.5.	Umowy w sprawie udzielania pomocy finansowej lub rzeczowej.....	81
Art. 5a.	[Identyfikacja towarów lub usług].....	82
Art. 6.	[Wyłączenia przedmiotowe w JST]	86
1.	Zbycie przedsiębiorstwa lub zorganizowanej jego części.....	86
2.	Konwersja wierzytelności JST	92

Rozdział 2

Dostawa towarów i świadczenie usług	93
--	-----------

Art. 7.	[Dostawa towarów w JST]	93
1.	Sprzedaż nieruchomości lub ich części	95
1.1.	Dostawa nieruchomości niezabudowanych	101
1.2.	Dostawa nieruchomości zabudowanych	103
2.	Zniesienie współwłasności nieruchomości lub udziałów.....	106
3.	Przekazanie nieruchomości w ramach rekompensaty	107
4.	Wywłaszczenie nieruchomości.....	108
5.	Zwrot wywłaszczonej nieruchomości.....	110
6.	Ustanowienie prawa użytkowania wieczystego	110

	7. Przekształcenie prawa użytkowania wieczystego	114
	8. Transakcje zamiany.....	117
	9. Aport.....	121
	10. Darowizna towarów	124
	11. Sprzedaż towarów używanych.....	127
Art. 8.	[Świadczenie usług w JST]	129
	1. Najem i dzierżawa.....	130
	2. Zbycie nakładów	137
	3. Refakturowanie usług	138
	4. Bezumowne korzystanie z nieruchomości.....	142
	5. Administrowanie i zarządzanie nieruchomościami użytkowymi	144
	6. Użyczenie nieruchomości i ruchomości.....	145
	7. Użytkowanie.....	148
	8. Służebności	148
	9. Usługi parkingowe.....	152
	10. Działalność w zakresie zarządu drogami.....	154
	11. Usługi cmentarne.....	155

Rozdział 2b

	Opodatkowanie w grupie VAT	159
Art. 8c.	[Zasady opodatkowania w grupie VAT z udziałem JST]	159
Art. 8d.	[Rozliczenia podatku przez grupę VAT]	160
Art. 8e.	[Odpowiedzialność podatkowa członków grupy VAT]	162

Rozdział 3

	Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów i wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów	163
Art. 9.	[Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów w JST].....	163
Art. 13.	[Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów w JST].....	165

Dział III

Podatnicy	169
------------------------	------------

Rozdział 1

Podatnicy i płatnicy	171
-----------------------------------	------------

Art. 15. [Podatnicy]	171
1. Definicja podatnika VAT	172
2. Działanie JST w charakterze podatnika VAT	173
3. Działalność JST poza systemem VAT	178
3.1. Pobór danin publicznoprawnych	180
3.2. Zadania własne świadczone nieodpłatnie	181
3.3. Oddawanie nieruchomości w trwałą zarząd	183
3.4. Wyłączenie zbycia nieruchomości i ruchomości	183
3.5. Drogi publiczne	186
3.6. Odbiór odpadów komunalnych	193
3.7. Użytkowanie wieczyste przed 1.05.2004 r. i jego zbycie	194
3.8. Odszkodowania za bezumowne korzystanie z nieruchomości	196
3.9. Promocja	197
3.10. Kary umowne i kary dodatkowe	199
3.11. Cesja (przelew) wierzytelności	201
3.12. <i>Datio in solutum</i>	202
3.13. Udostępnianie e-usług	202
3.14. Świadczenia z kasy zapomogowo- -pożyczkowej	203
3.15. Rozliczenia wewnętrzne	204
4. Centralizacja VAT	205
5. Jednostki nieposiadające statusu podatnika VAT	207
5.1. Samorządowy zakład budżetowy	207
5.2. Jednostka budżetowa	209
5.3. Jednostki pomocnicze	211
6. Gmina jako podatnik i nie-podatnik VAT	211

7.	Powiat jako podatnik i nie-podatnik VAT	216
7.1.	Miasto na prawach powiatu	221
7.2.	Starosta jako organ reprezentujący Skarb Państwa	222
8.	Województwo samorządowe jako podatnik i nie-podatnik VAT	223
8.1.	Wojewódzkie jednostki organizacyjne	227
8.2.	Współpraca krajowa	228
8.3.	Współpraca zagraniczna	229
9.	Samorządowa instytucja kultury jako podatnik VAT	229
9.1.	Czynności pomiędzy JST a samorządową instytucją kultury	230
10.	Spółka prawa handlowego z udziałem JST	232
10.1.	Kwalifikacja czynności pomiędzy spółką komunalną a JST	233
Art. 15a.	[Utworzenie grupy VAT w samorządzie terytorialnym]	236
Art. 17.	[Podatnik – transakcje transgraniczne w JST]	244
1.	JST jako podatnik VAT w imporcie towarów	246
2.	JST jako podatnik VAT w przypadku WNT	247
3.	JST jako podatnik w imporcie usług	248
Dział IV		
Obowiązek podatkowy		251
Rozdział 1		
Zasady ogólne		253
Art. 19a.	[Obowiązek podatkowy w JST]	253
1.	Ogólny moment powstania obowiązku podatkowego	256
2.	Szczególne momenty powstania obowiązku podatkowego	259

Rozdział 2

Obowiązek podatkowy w wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów i w wewnątrzwspólnotowym nabyciu towarów.....	267
Art. 20. [Obowiązek podatkowy dla WDT i WNT]	267
Obowiązek podatkowy w imporcie usług.....	269

Dział V

Miejsce świadczenia	271
----------------------------------	------------

Rozdział 2

Miejsce świadczenia przy wewnątrzwspólnotowym nabyciu towarów.....	273
Art. 25. [Miejsce świadczenia przy wewnątrzwspólnotowym nabyciu towarów w JST].....	273
Art. 26. [Miejsce świadczenia przy wewnątrzwspólnotowym nabyciu towarów w JST].....	273

Rozdział 2a

Miejsce świadczenia przy imporcie towarów	275
Art. 26a. [Miejsce świadczenia przy imporcie towarów].....	275

Rozdział 3

Miejsce świadczenia przy świadczeniu usług.....	279
Art. 28b. [Miejsce świadczenia usług na rzecz podatnika]	279
Art. 28e. [Usługi związane z nieruchomościami]	281
Art. 28g. [Usługi wstępu na imprezy, w tym targi i wystawy]	283
1. Usługi związane z udziałem w targach.....	283
2. Ustalenie miejsca świadczenia usług wstępu.....	284

Dział VI

Podstawa opodatkowania.....	287
Art. 29a. [Ustalanie podstawy opodatkowania w JST]	287
1. Dotacje, subwencje, dopłaty	295
2. OZE.....	298
3. Rekompensaty	299
3.1. Transport publiczny.....	300

3.2.	Usługi z zakresu terenów rekreacyjnych i urządzeń sportowych	303
3.3.	Zarządzanie i administrowanie cmentarzem.....	304
3.4.	Budownictwo mieszkaniowe.....	305
4.	Korekta podstawy opodatkowania w JST	306
4.1.	Korekta bieżąca.....	306
4.2.	Korekta wsteczna.....	308
4.3.	Zmiany do art. 29a u.p.t.u. obowiązujące z dniem 1.02.2026 r.	309
Art. 30a.	[Podstawa opodatkowania przy WNT]	312
Art. 30b.	[Podstawa opodatkowania z tytułu importu towarów].....	314
Art. 30c.	[Wyłączenie obowiązku ustalania podstawy opodatkowania].....	316
Art. 31a.	[Zasady przeliczania waluty obcej w JST].....	317
Art. 31b.	[Przeliczanie waluty obcej w przypadku zmiany kwot stosowanych do określenia podstawy opodatkowania].....	319

Dział VII

Zasady wymiaru i poboru podatku z tytułu importu

towarów	325
Art. 33. [Wykazanie VAT w zgłoszeniu celnym przez JST]	325
Art. 33a. [Objęcie towarów procedurą uproszczoną].....	329
Art. 33b. [Deklaracja importowa]	331
Art. 34. [Decyzja określająca kwotę podatku należnego z tytułu importu towarów lub różnicę między kwotą podatku w prawidłowej wysokości a kwotą podatku już określoną]	331
Art. 37. [Obowiązek zapłaty kwoty podatku]	332

Dział VIII

Wysokość opodatkowania.....	335
------------------------------------	------------

Rozdział 1

Stawki.....	337
--------------------	------------

Art. 41. [Stawki podatku]	337
1. Stawki VAT w JST	341
1.1. Stawka podstawowa	341
1.2. Czynności ze stawkami obniżonymi, w tym 8%	341
Art. 42. [Warunki zastosowania stawki 0%]	349

Rozdział 2

Zwolnienia.....	355
------------------------	------------

Art. 43. [Zwolnienia przedmiotowe w JST]	355
1. Dostawa towarów używanych.....	361
2. Dostawa terenów niezabudowanych.....	363
3. Dostawa nieruchomości zabudowanych	364
4. Użytkowanie wieczyste gruntu	370
5. Usługi najmu i dzierżawy nieruchomości na cele mieszkalne	371
6. Działalność wychowawczo-oświatowa.....	372
6.1. Usługi opieki i kształcenia w szkołach i przedszkolach	372
6.2. Przeprowadzanie odpłatnych egzaminów	377
6.3. Sprzedaż posiłków w jednostkach oświatowych.....	379
6.4. Duplikaty świadectw, legitymacji, dyplomów i pobieranie opłat.....	380
6.5. Usługi obozów, kolonii organizowanych przez jednostki oświatowe	381
7. Działalność żłobków	383
7.1. Opłaty za pobyt i wyżywienie dziecka w żłobku.....	383
8. Usługi pomocy społecznej.....	386
9. Działalność w zakresie opieki medycznej	389

10. Usługi zakwaterowania.....	391
11. Najem lokali mieszkalnych na cele mieszkaniowe	393
12. Usługi kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego	394
13. Usługi ściśle związane ze sportem lub wychowaniem fizycznym	396
Rozdział 4	
Szczególne przypadki zastosowania stawki 0%.....	399
Art. 83. [Stawka 0% w JST]	399
Rozdział 5	
Szczególne przypadki określania wysokości podatku należnego	403
Art. 85. [Podatek należny dla usług w JST]	403
Dział IX	
Odliczenie i zwrot podatku. Odliczanie częściowe	405
Rozdział 1	
Odliczenie i zwrot podatku	407
Art. 86. [Odliczenia VAT pełne i częściowe w JST].....	407
1. Pełne odliczenie	423
2. Proporcjonalne odliczenie w urzędzie JST	425
2.1. Odliczenie PRE i WSS	425
2.2. Procedury, oświadczenia i adnotacje dla celów odliczeń VAT	428
3. Odliczenie proporcjonalne w innej jednostce organizacyjnej JST	433
4. Zakres odliczenia proporcjonalnego w JST	436
5. Odliczenie prewspółczynnikiem z rozporządzenia PRE	443
5.1. Prewspółczynnik urzędu JST	443
5.2. Prewspółczynnik jednostki budżetowej	448
5.3. Prewspółczynnik samorządowego zakładu budżetowego	450

6.	Odliczenie prewspółczynnikiem indywidualnym	453
6.1.	Dostawa wody i odbiór ścieków	454
6.2.	Działalność w zakresie gospodarowania nieruchomościami.....	458
6.3.	Działalność cmentarna.....	461
7.	Prewspółczynnik w grupie VAT	462
7.1.	Czynności członków grupy VAT a prewspółczynnik	463
7.2.	Dostawa i odbiór ścieków w grupie VAT.....	463
8.	Kwalifikowalność VAT w JST	464
8.1.	VAT jako wydatek niekwalifikowalny.....	465
8.2.	VAT jako wydatek kwalifikowalny w całości.....	466
8.3.	VAT jako wydatek kwalifikowalny w części	467
8.4.	Zmiana kwalifikowalności VAT.....	470
8.5.	Oświadczenie o kwalifikowalności VAT....	470
Art. 86a.	[Odliczenie VAT przy nabyciu pojazdów samochodowych w JST]	471
Art. 87.	[Zwrot różnicy VAT w JST]	476
Art. 88.	[Wyłączenia od zasady neutralności VAT w JST]	484

Rozdział 1a

Rozliczenie podatku w odniesieniu do nieściągalnych

	wierzytelności.....	489
Art. 89a.	[Korekta VAT przy wierzytelności nieściągalnej i ulga na złe długi].....	489
Art. 89b.	[Korekta deklaracji w JST]	492

Rozdział 2

Odliczanie częściowe podatku oraz korekta podatku

	naliczzonego	495
Art. 90.	[Odliczanie częściowe VAT – struktura sprzedaży w JST].....	495
1.	Struktura sprzedaży	498

	2. Transakcje pomocnicze	500
Art. 90a.	[Zmiana wykorzystania nieruchomości w JST]	502
Art. 90b.	[Korekta przy nabyciu lub imporcie pojazdu w JST]	504
Art. 90c.	[Korekta dla celów działalności innej niż gospodarcza]	507
Art. 91.	[Korekty VAT dotyczące nieruchomości i środków trwałych w JST]	509
	1. Korekta jednorazowa	513
	2. Korekta 5-letnia	516
	3. Korekta 10-letnia	517
	4. Zbycie towaru w okresie korekty wieloletniej	520
	5. Zmiana przeznaczenia inwestycji przed jej oddaniem	520
	6. Korekta nabywcy przedsiębiorstwa	521

Dział X

Rejestracja. Deklaracje i informacje podsumowujące.

Zapłata podatku	523
------------------------------	-----

Rozdział 1

Rejestracja	525
--------------------------	-----

Art. 96.	[Zgłoszenie rejestracyjne JST jako podatnika VAT]	525
	1. Obligatoryjne zgłoszenie rejestracyjne VAT-R	527
	2. Fakultatywne zgłoszenie rejestracyjne VAT-R	531
	3. Zgłoszenie rejestracyjne VAT-R grupy VAT	531
	4. Rejestracja	531
	5. Przywrócenie zarejestrowania JST jako podatnika VAT czynnego	532
Art. 96b.	[Biała lista podatników VAT]	532
	1. Weryfikacja podatnika VAT na białej liście	535
	2. Weryfikacja rachunku bankowego dla płatności (STIR)	537
Art. 97.	[Podatnicy VAT UE w JST]	539

Rozdział 2

Deklaracje	543
Art. 99. [Deklaracje podatkowe – JPK_V7M w JST].....	543
1. Zasada samoopodatkowania VAT.....	544
2. Metoda kasowa.....	547

Rozdział 3

Informacje podsumowujące	549
Art. 100. [Informacje podsumowujące].....	549
Art. 101. [Korekta informacji podsumowującej].....	551
Art. 103. [Obliczenie i zapłata podatku w JST].....	552

Dział Xa

Odpowiedzialność podatkowa nabywcy w szczególnych przypadkach	555
Art. 105a. [Solidarna odpowiedzialność JST jako podatnika VAT].....	555

Dział XI

Dokumentacja	559
---------------------------	-----

Rozdział 1

Faktury	561
Art. 106b. [Obowiązek wystawienia faktury w JST]	561
Art. 106e. [Elementy faktury].....	566
1. Elementy obligatoryjne faktury.....	570
2. Faktura uproszczona	572
3. Faktury przy sprzedaży zwolnionej	573
4. Faktura MPP	574
5. Waluta faktury i zaokrąglenia	574
6. Faktura a kasa rejestrująca	575
7. Faktury w postępowaniu egzekucyjnym.....	575
Art. 106f. [Faktura zaliczkowa]	576
Art. 106g. [Sposób wystawiania faktury].....	578
Art. 106h. [Obowiązek dołączenia do faktury paragonu]	579
Art. 106i. [Termin wystawienia faktury]	581
1. Inne terminy wystawiania faktur.....	583

2. Faktura przy zaliczce.....	584
3. Refaktury	584
Art. 106j. [Faktury korygujące w JST]	585
Art. 106k. [Nota korygująca w JST]	595
Art. 106l. [Postępowanie w przypadku zniszczenia albo zaginięcia faktury]	597
Art. 106nb. [Podmioty uprawnione do korzystania z Krajowego Systemu e-Faktur]	600
Art. 106nc. [Oprogramowanie interfejsowe do wystawiania i otrzymywania faktur ustrukturyzowanych; wzór faktury ustrukturyzowanej]	600
Art. 106nd. [Krajowy System e-Faktur]	601
Art. 108. [Zapłata VAT wykazanego w fakturze]	604

Rozdział 1a

Mechanizm podzielonej płatności	607
Art. 108a. [Zapłata z zastosowaniem mechanizmu podzielonej płatności]	607
Art. 108b. [Zgoda na przekazanie środków z rachunku VAT]	617
Art. 108c. [Wyłączenie stosowania niektórych przepisów w MPP]	619

Rozdział 2

Ewidencje	621
Art. 109. [Ewidencje zakupów i sprzedaży w JST]	621

Rozdział 3

Kasy rejestrujące	629
Art. 111. [Kasy rejestrujące w JST]	629
Art. 111b. [Prowadzenie ewidencji sprzedaży przy użyciu kas rejestrujących mających postać oprogramowania]	642
Zwolnienia z kas rejestrujących	643

Rozdział 4

Terminy przechowywania dokumentów	647
Art. 112. [Okres przechowywania dokumentów w JST]	647
Art. 112a. [Obowiązek przechowywania faktur]	647

Art. 112aa. [Okres przechowywania faktur w Krajowym Systemie e-Faktur oraz poza nim].....	649
Dział XII	
Procedury szczególne.....	653
Rozdział 1	
Szczególne procedury dotyczące drobnych przedsiębiorców	655
Art. 113. [Zwolnienia podmiotowe]	655
Rozdział 2	
Szczególne procedury dotyczące rolników ryczałtowych	661
Art. 115. [Zwrot VAT dla rolnika ryczałtowego].....	661
Art. 116. [Faktura VAT RR i faktura VAT RR KOREKTA]	662
Rozdział 4	
Szczególne procedury w zakresie dostawy towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków.....	675
Art. 120. [Szczególne procedury opodatkowania w JST]	675
Towary używane, dzieła sztuki, przedmioty kolekcjonerskie, antyki	678
Dział XIII	
Zmiany w przepisach obowiązujących, przepisy epizodyczne, przepisy przejściowe i końcowe.....	683
Rozdział 2	
Przepisy przejściowe i końcowe	685
Art. 146ef. [Czasowe stawki VAT w JST]	685
Art. 146eg. [Podatek należny dla usług od 2024 r.]	686
Zamówienia publiczne w JST a stawka VAT.....	686
Bibliografia.....	693

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

dyrektywa VAT	– dyrektywa 2006/112/WE Rady z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 347, s. 1, ze zm.)
k.c.	– ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2024 r. poz. 1061 ze zm.)
Konstytucja RP	– Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
o.p.	– ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2025 r. poz. 111 ze zm.)
pr. bank.	– ustawa z 29.08.1997 r. – Prawo bankowe (Dz.U. z 2024 r. poz. 1646 ze zm.)
pr. ośw.	– ustawa z 14.12.2016 r. – Prawo oświatowe (Dz.U. z 2024 r. poz. 737 ze zm.)
rozp. MF ew.	– rozporządzenie Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju z 15.10.2019 r. w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług (Dz.U. poz. 1988 ze zm.)
rozp. MF kas. z 2025 r.	– rozporządzenie Ministra Finansów z 25.06.2025 r. w sprawie kas rejestrujących (Dz.U. poz. 845)
rozp. MF zw.	– rozporządzenie Ministra Finansów z 20.12.2013 r. w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień (Dz.U. z 2025 r. poz. 832)
rozp. MF zw. kas.	– rozporządzenie Ministra Finansów z 17.12.2024 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz.U. poz. 1902)

rozp. PRE	– rozporządzenie Ministra Finansów z 17.12.2015 r. w sprawie sposobu określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników (Dz.U. z 2021 r. poz. 999)
TFUE	– Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 47)
u.d.j.s.t.	– ustawa z 1.10.2024 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz.U. poz. 1572 ze zm.)
u.d.p.	– ustawa z 21.03.1985 r. o drogach publicznych (Dz.U. z 2025 r. poz. 889)
u.f.p.	– ustawa z 27.08.2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2024 r. poz. 1530 ze zm.)
u.g.k.	– ustawa z 20.12.1996 r. o gospodarce komunalnej (Dz.U. z 2021 r. poz. 679)
u.g.n.	– ustawa z 21.08.1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz.U. z 2024 r. poz. 1145 ze zm.)
UKC	– rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z 9.10.2013 r. ustanawiające unijny kodeks celny (Dz.Urz. UE L 269, s. 1, ze zm.)
u.o.p.d.k.	– ustawa z 25.10.1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej (Dz.U. z 2024 r. poz. 87)
u.p.d.o.f.	– ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2025 r. poz. 163 ze zm.)
u.p.t.u.	– ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2025 r. poz. 775 ze zm.)
u.p.t.u. z 1993 r.	– ustawa z 8.01.1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.), uchylona
u.p.t.z.	– ustawa z 16.12.2010 r. o publicznym transporcie zbiorowym (Dz.U. z 2025 r. poz. 285 ze zm.)
u.s.g.	– ustawa z 8.03.1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. z 2024 r. poz. 1465 ze zm.)
u.s.p.	– ustawa z 5.06.1998 r. o samorządzie powiatowym (Dz.U. z 2024 r. poz. 107 ze zm.)
ustawa o centralizacji VAT	– ustawa z 5.09.2016 r. o szczególnych zasadach rozliczeń podatku od towarów i usług oraz dokonywania zwrotu środków publicznych przeznaczonych na realizację projektów publicznych przeznaczonych na realizację projektów finansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub od państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu przez jednostki samorządu terytorialnego (Dz.U. z 2018 r. poz. 280)

u.s.w.	–	ustawa z 5.06.1998 r. o samorządzie województwa (Dz.U. z 2025 r. poz. 581)
u.u.c.g.	–	ustawa z 13.09.1996 r. o utrzymaniu czystości i porządku w gminach (Dz.U. z 2025 r. poz. 733)
ustawa zmieniająca	–	ustawa z 16.06.2023 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1598 ze zm.)

Czasopisma i orzecznictwo

BIP	–	Biuletyn Informacji Publicznej
FK	–	Finanse Komunalne
OSP	–	Orzecznictwo Sądów Polskich
OTK-A	–	Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, Seria A
PPLiFS	–	Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych
PP	–	Przegląd Podatkowy
ST	–	Samorząd Terytorialny

Inne

DKIS	–	Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej
EBC	–	Europejski Bank Centralny
JST	–	jednostka samorządu terytorialnego
KAS	–	Krajowa Administracja Skarbowa
KIO	–	Krajowa Izba Odwoławcza
KSeF	–	Krajowy System e-Faktur
MF	–	Ministerstwo Finansów
MPZP	–	miejscowy plan zagospodarowania przestrzennego
NBP	–	Narodowy Bank Polski
NIP	–	numer identyfikacji podatkowej
NSA	–	Naczelny Sąd Administracyjny
NUC-S	–	naczelnik urzędu celno-skarbowego
NUS	–	naczelnik urzędu skarbowego
PKOB	–	Polska Klasyfikacja Obiektów Budowlanych
PKWiU	–	Polska Klasyfikacja Wyrobtów i Usług
SKOK	–	spółdzielcza kasa oszczędnościowo-kredytowa
SN	–	Sąd Najwyższy
STIR	–	System Teleinformatyczny Izby Rozliczeniowej
TK	–	Trybunał Konstytucyjny
TS	–	Trybunał Sprawiedliwości
TSUE	–	Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (od 1.12.2009 r.)

VAT	– podatek od wartości dodanej, podatek od towarów i usług
WDT	– wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów
WIS	– wiążąca informacja stawkowa
WNiP	– wartości niematerialne i prawne
WNT	– wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów
WSA	– wojewódzki sąd administracyjny
WSS	– współczynnik struktury sprzedaży
ZCP	– zorganizowana część przedsiębiorstwa

WSTĘP

Działanie w reżimie publicznoprawnym (*imperium*) i cywilnoprawnym (*dominium*) generuje liczne wątpliwości interpretacyjne na gruncie systemu VAT. Prawidłowe ustalenie, kiedy JST działa w charakterze podatnika VAT i ma prawo do odliczenia VAT oraz w jakim zakresie, nie jest łatwe dla adresatów norm prawnych, a jest bardzo istotne dla prawidłowej realizacji zadań samorządu terytorialnego oraz dyscypliny finansów publicznych.

Dlatego celem komentarza jest dostarczenie Czytelnikowi wiedzy praktycznej i teoretycznej na temat wybranych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz dyrektywy VAT, które mają zastosowanie w samorządzie terytorialnym. Ideą przewodnią publikacji jest myśl: „tam, gdzie jest problem, tam powinien pojawić się pomocny komentarz”.

Stąd zamierzeniem Autora było wyjść naprzeciw tym potrzebom i przedstawić w sposób zrozumiały, nie tracąc na fachowości, najważniejsze instytucje prawne systemu VAT dedykowane jednostkom samorządu terytorialnego, uwzględniając dorobek praktyki, orzecznictwa i doktryny. Przede wszystkim skomentowano te przepisy ustawowe i wykonawcze, z uwzględnieniem dyrektywy VAT, które mają największy wpływ na rozliczenia podatkowe w samorządzie terytorialnym.

Zasygnalizowano problemy interpretacyjne, które są nadal sporne i oczekują na jednoznaczne rozwiązanie. Przedstawiono praktyczne wskazówki, jak skutecznie stosować przepisy o VAT w samorządzie terytorialnym, aby zminimalizować ryzyko podatkowe.

Struktura komentowanego aktu prawnego decyduje o strukturze tekstu komentarza. Istotną jego cechą jest taka obszerność tekstu, dla której komentarz do jednostki redakcyjnej aktu prawnego wyjaśnia instytucję uregulowaną w komentowanym przepisie. Pominięto przepisy niemające zastosowania w samorządzie terytorialnym, w tym niektóre przepisy zawierające delegacje ustawowe dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

Zaletą publikacji jest to, że Autor od lat funkcjonuje w praktyce, nauce i dydaktyce. Dzięki temu doświadczeniu stosował komentowane przepisy, pełniąc obowiązki naczelnika urzędu skarbowego, kierownika VAT w organie podatkowym drugiej instancji oraz jako czynny doradca podatkowy. Na bieżąco śledził zmiany ustawodawcze, rozwój judykatury i doktryny, reprezentował JST w sporach podatkowych. W jego dorobku naukowym są liczne publikacje poświęcone statusowi podatnika VAT w samorządzie terytorialnym.

Trybunał Konstytucyjny podkreśla, że gromadzenie i wydatkowanie środków finansowych w sektorze publicznym „musi dokonywać się w sposób racjonalny i zgodny z zasadami określonymi w przepisach prawnych”¹. Stąd komentarz będzie przydatny dla wójtów, burmistrzów, prezydentów miast, skarbników, pracowników urzędów JST i innych jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, spółek komunalnych, samorządowych instytucji kultury w prawidłowej realizacji zadań publicznych oraz dla sędziów, radców prawnych, adwokatów, notariuszy, doradców podatkowych, a także studentów prawa, administracji, ekonomii i finansów.

¹ Wyrok TK z 10.12.2002 r., P 6/02, (Dz.U. Nr 214, poz. 1816), LEX nr 57100.

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r.

O PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG

(Dz.U. z 2025 r. poz. 775; zm.: Dz.U. z 2025 r. *poz. 894, poz. 896*)

(wyciąg)

Dział I

PRZEPISY OGÓLNE

Art. 1. [Zakres przedmiotowy VAT a działalność JST]

1. Ustawa reguluje opodatkowanie podatkiem od towarów i usług.
2. Podatek od towarów i usług stanowi dochód budżetu państwa.

1. Źródła prawa dla JST

1. Prawo unijne i krajowe. VAT jest normowany prawem unijnym i prawem krajowym (multicentryczny system prawa). Artykuł 113 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej¹ stanowi podstawę prawną dla harmonizacji podatków obrotowych w Unii Europejskiej, która przyjęła system podatku od wartości dodanej wykluczający inne formy podatku obrotowego².

Polska jest od 1.05.2004 r. członkiem UE, dlatego przepisy dotyczące podatku od towarów i usług musiały zostać zharmonizowane z regulacjami unijnymi, w tym dyrektywą VAT.

¹ Dz.Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 47.

² B. Terra, J. Kajus, *A Guide to the European VAT Directives*, t. 1, *Introduction to European VAT*, IBFD 2023, s. 79.

W aspekcie prawnym dyrektywa VAT jest wiążąca dla każdego państwa członkowskiego w odniesieniu do rezultatu, który ma zostać osiągnięty, ale pozwala władzom tych państw na wybór formy i metod osiągnięcia wyznaczonego dyrektywą VAT celu.

W wyniku tej swobody wyboru przepisy dotyczące VAT są na tyle zróżnicowane w państwach członkowskich, że mówimy jedynie o częściowej harmonizacji.

Biorąc pod uwagę obowiązujące w państwach członkowskich UE normy prawa samorządowego i finansowego, zapewnienie jednolitości stosowania prawa w zakresie VAT w samorządzie terytorialnym może być trudne, a nawet niemożliwe do osiągnięcia. Przykładem są rozbieżności w orzecznictwie TSUE i sądów krajowych. Dlatego tak istotne jest przestrzeganie standardów, norm i wartości konstytucyjnych celem ochrony JST na gruncie prawa krajowego.

2. Ustawa o VAT. Źródłem prawa w zakresie podatku od towarów i usług w Polsce jest ustawa o podatku od towarów i usług, która została ogłoszona 5.04.2004 r. i weszła w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia, z ustawowymi zastrzeżeniami (art. 176 pkt 1–4), oraz wydane na jej podstawie przepisy wykonawcze. Przed akcesją obowiązywała uchylona ustawa o podatku od towarów i usług z 1993 r., która weszła w życie 5.07.1993 r., i wydane na podstawie tej ustawy, uchylone już przepisy wykonawcze.

3. Rozporządzenia wykonawcze. Dla działalności JST i ich jednostek organizacyjnych znaczenie mogą mieć następujące podstawowe akty prawne, wydane na podstawie delegacji zawartej w ustawie o podatku od towarów i usług:

- 1) rozporządzenie Ministra Finansów z 9.12.2023 r. w sprawie obniżonych stawek podatku od towarów i usług³;
- 2) rozporządzenie Ministra Finansów z 16.12.2013 r. w sprawie miejsca świadczenia usług oraz zwrotu kwoty podatku nali-

³ Dz.U. poz. 2670 ze zm.

- czonego jednostce dokonującej nabycia (importu) towarów lub usług⁴;
- 3) rozporządzenie Ministra Finansów z 16.12.2013 r. w sprawie potwierdzania zidentyfikowania określonego podmiotu na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju⁵;
 - 4) rozporządzenie Ministra Finansów z 20.12.2013 r. w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień⁶;
 - 5) rozporządzenie Ministra Finansów z 4.12.2014 r. w sprawie wniosków o zwrot podatku od wartości dodanej naliczonego w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej⁷;
 - 6) rozporządzenie Ministra Finansów z 17.12.2015 r. w sprawie sposobu określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników⁸;
 - 7) rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 27.02.2017 r. w sprawie wyznaczenia jednostki organizacyjnej do celów dokonywania potwierdzenia zidentyfikowania określonego podmiotu na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju oraz informowania o braku takiego potwierdzenia⁹;
 - 8) rozporządzenie Ministra Finansów z 23.04.2019 r. w sprawie wzoru deklaracji dla podatku od towarów i usług przedstawiciela podatkowego¹⁰;
 - 9) rozporządzenie Ministra Finansów z 29.04.2019 r. w sprawie odliczania lub zwrotu kwot wydanych na zakup kas rejestrujących oraz zwrotu tych kwot przez podatnika¹¹;

⁴ Dz.U. z 2024 r. poz. 1328.

⁵ Dz.U. poz. 1662.

⁶ Dz.U. z 2025 r. poz. 832.

⁷ Dz.U. z 2022 r. poz. 1954.

⁸ Dz.U. z 2021 r. poz. 999.

⁹ Dz.U. poz. 434.

¹⁰ Dz.U. poz. 883.

¹¹ Dz.U. poz. 820.

- 10) rozporządzenie Ministra Finansów z 27.05.2019 r. w sprawie wzoru informacji o wewnątrzwspólnotowym nabyciu środka transportu¹²;
- 11) rozporządzenie Ministra Finansów z 30.05.2019 r. w sprawie wzoru dokumentu potwierdzającego wywóz przez nabywcę nowego środka transportu z terytorium Rzeczypospolitej Polskiej na terytorium innego państwa członkowskiego¹³;
- 12) rozporządzenie Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju z 15.10.2019 r. w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług¹⁴;
- 13) rozporządzenie Ministra Finansów z 9.03.2020 r. w sprawie wzorów dokumentów związanych z rejestracją w zakresie podatku od towarów i usług¹⁵;
- 14) rozporządzenie Ministra Finansów z 19.05.2020 r. w sprawie deklaracji importowej o podatku od towarów i usług¹⁶;
- 15) rozporządzenie Ministra Finansów z 26.06.2020 r. w sprawie informacji podsumowującej o dokonanych wewnątrzwspólnotowych transakcjach i przemieszczeniach towarów w procedurze magazynu typu call-off stock¹⁷;
- 16) rozporządzenie Ministra Rozwoju, Pracy i Technologii z 12.09.2021 r. w sprawie kryteriów i warunków technicznych, którym muszą odpowiadać kasy rejestrujące z elektronicznym zapisem kopii¹⁸;
- 17) rozporządzenie Ministra Rozwoju, Pracy i Technologii z 12.09.2021 r. w sprawie wymagań technicznych dla kas rejestrujących¹⁹;

¹² Dz.U. poz. 1007.

¹³ Dz.U. poz. 1022.

¹⁴ Dz.U. poz. 1988 ze zm.

¹⁵ Dz.U. z 2023 r. poz. 55 ze zm.

¹⁶ Dz.U. poz. 907.

¹⁷ Dz.U. z 2022 r. poz. 332.

¹⁸ Dz.U. poz. 1753.

¹⁹ Dz.U. z 2024 r. poz. 1654.

- 18) rozporządzenie Ministra Finansów z 29.10.2021 r. w sprawie wystawiania faktur²⁰;
- 19) rozporządzenie Ministra Finansów z 27.12.2021 r. w sprawie korzystania z Krajowego Systemu e-Faktur²¹;
- 20) rozporządzenie Ministra Finansów z 30.03.2023 r. w sprawie ewidencji prowadzonej przez członków grupy VAT²²;
- 21) rozporządzenie Ministra Finansów z 17.12.2024 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących²³;
- 22) rozporządzenie Ministra Finansów z 25.06.2025 r. w sprawie kas rejestrujących²⁴;
- 23) rozporządzenie Ministra Finansów z 25.06.2025 r. w sprawie kas rejestrujących mających postać oprogramowania²⁵.

2. Pojęcie i charakter VAT

4. Pojęcie VAT. Podatek od towarów i usług jako polska odmiana podatku od wartości dodanej (ang. *Value Added Tax* – VAT) jest konsumpcyjnym, zharmonizowanym podatkiem pośrednim, który zastąpił obowiązujący w Polsce, do 1993 r., podatek obrotowy. Podatek ten jako przymusowe, odpłatne, jednostronne, publicznoprawne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, wynikające z ustawy podatkowej, jest dochodem budżetu państwa. Jest on rozliczany przez prywatnych przedsiębiorców, jak też przez podmioty publiczne będące zarejestrowanymi podatnikami VAT czynnymi, w tym przez: gminy, powiaty, województwa samorządowe, związki komunalne, związek metropolitalny, stowarzyszenia JST. Jako element kalkulacyjny ceny towarów i usług VAT obciąża konsumpcję i nabywców.

²⁰ Dz.U. poz. 1979 ze zm.

²¹ Dz.U. poz. 2481 ze zm.

²² Dz.U. z 2023 r. poz. 727.

²³ Dz.U. poz. 1902.

²⁴ Dz.U. poz. 845.

²⁵ Dz.U. poz. 861.

5. Konstrukcja prawna VAT. Oprócz elementów obligatoryjnych podatku, takich jak podmiot (podatnik VAT), przedmiot opodatkowania (co podlega opodatkowaniu VAT), podstawa opodatkowania (od czego VAT jest pobierany), stawki podatkowe (procentowe), konstrukcja prawna VAT składa się z elementów akcydentalnych: zwolnień podatkowych i sankcji podatkowych (np. dodatkowe zobowiązanie podatkowe).

6. Podatek należny i podatek naliczony. Podatek od towarów i usług składa się z podatku należnego (VAT od sprzedaży – ang. *output tax*) i podatku naliczonego (VAT od zakupów – ang. *input tax*).

Co do zasady podatek należny jest obliczany od kwoty netto ceny transakcji, według właściwej stawki podatkowej (np. 23%), przez działającego jako podatnik VAT sprzedawcę (dostawcę, świadczeniodawcę). Obowiązek zapłaty sprzedawcy podatku należnego w cenie nabywanego towaru bądź usługi spoczywa na nabywcy towaru i usługi.

Natomiast u nabywcy podatek należny wynikający z otrzymanej od sprzedawcy faktury jest podatkiem naliczonym (zawartym w fakturze zakupu), który może podlegać odliczeniu (potrąceniu) od realizowanego przez nabywcę podatku należnego związanego z jego sprzedażą opodatkowaną VAT.

7. Istotny dochód budżetu państwa. Państwo jest beneficjentem dochodów budżetowych z VAT. Podatek ten, nie tylko w Polsce, od lat stanowi istotny dochód budżetu państwa. Zaskakujące jest, że pomimo podejmowanych działań mających na celu uszczelnienie systemu podatkowego w 2023 r. uzyskano mniejsze od prognozy o 10,5% dochody z VAT. Jedną z głównych przyczyn tego stanu rzeczy było znaczące pogorszenie koniunktury gospodarczej oraz wysokie zwroty VAT dokonane w ostatnim miesiącu 2023 r.²⁶

²⁶ NIK, *Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2023 roku*, t. 1, nr ewid. 87/2024/P/24/001/KBF; nr ewid. 88/2024/P/24/002/KBF, s. 22, <https://www.nik.gov.pl/plik/id,29517.pdf> (dostęp: 16.03.2025 r.).

Struktura dochodów JST określona w art. 167 ust. 2 Konstytucji RP nie przewiduje udziału JST w VAT. W różnych okresach formułowane były postulaty, aby JST partycypowały w dochodach z tytułu VAT poprzez stosowne udziały.

Jednostki samorządu terytorialnego muszą finansować niepodlegający odliczeniu podatek naliczony przy realizacji wielu inwestycji samorządowych, których efekty są udostępniane mieszkańcom wspólnoty samorządowej nieodpłatnie. W procesach inwestycyjnych, w sytuacji nieposiadania przez JST w danej transakcji statusu podatnika VAT, samorząd terytorialny potrzebuje finansowego wsparcia z tytułu nieodliczonego VAT. Zdaniem Elżbiety Kornberger-Sokołowskiej rozwiązaniem kompromisowym byłaby partycypacja VAT, czyli „rozłożenie skutków ekonomicznych” nieodliczonego VAT pomiędzy „budżet państwa i budżety samorządowe”²⁷.

Kluczowym elementem zniekształcającym podejmowane w samorządzie terytorialnym decyzje gospodarcze jest brak pewności prawnej co do konsekwencji podatkowych realizowanych transakcji w ramach zadań własnych i zleconych JST.

3. Zasady VAT

8. Zasady (cechy) VAT. W literaturze wymienia się różne zestawienia „zasad” i „cech” VAT. Pojęcia te są używane zamiennie i wskazują, na czym polega istota podatku od towarów i usług jako krajowej odmiany podatku od wartości dodanej²⁸. Podstawowe cechy VAT to: powszechność, wielofazowość, proporcjonalność, neutralność, potrącalność, metoda fakturowa, terytorialność²⁹.

²⁷ Szerzej E. Kornberger-Sokołowska, *Zasada adekwatności w systemie finansów samorządu terytorialnego w Polsce*, LEX 2025.

²⁸ S. Owczarczuk, *Status podatnika VAT w samorządzie terytorialnym*, Warszawa 2012, s. 27.

²⁹ S. Owczarczuk, *Status...*, s. 28.

9. Powszechność opodatkowania VAT. Zasada ta oznacza obciążenie podatkiem pośrednim całego obrotu (powszechność przedmiotowa) niezależnie od tego, przez kogo obrót jest wykonywany, czy przez przedsiębiorcę, czy przez organ władzy publicznej (powszechność podmiotowa)³⁰. Wyrazem powszechności opodatkowania jest takie zdefiniowanie pojęć „dostawa towarów”, „świadczenie usług”, „działalność gospodarcza”, że opodatkowaniu VAT podlega każda transakcja dokonywana przez samodzielnie działającą osobę fizyczną, osobę prawną i jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, w warunkach obrotu profesjonalnego (np. spółkę osobową)³¹.

10. Wielofazowość VAT. Podatek od wartości dodanej i podatek od towarów i usług, w odróżnieniu od jednofazowego podatku obrotowego, ma zastosowanie we wszystkich fazach obrotu³². Opodatkowaniu podlega każdy etap (faza) obrotu towarem, aż do momentu nabycia w celu konsumpcji. Wysokość podatku zależna jest, w głównej mierze, od ostatecznej wartości netto towaru (usługi), jaki zostanie przekazany do konsumpcji, a nie od liczby faz obrotu³³. Wielofazowość jako zasada o charakterze technicznym ma na celu realizację powszechności, proporcjonalności i neutralności VAT³⁴.

11. Proporcjonalność VAT. Zasada ta wyraża normatywne sformułowanie, że VAT powinien być obliczony od ceny towaru lub usługi według właściwej stawki podatkowej, która ma zastosowanie do takiego towaru lub usługi (art. 1 ust. 2 dyrektywy VAT). Podatek ten ma być dokładnie proporcjonalny do ceny towarów i usług, niezależnie od liczby transakcji, które mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji, poprzedzającym etap obciążenia tym obrotowym podatkiem pośrednim³⁵.

³⁰ B. Terra, J. Kajus, *A Guide...*, s. 410, za P. Karwat [w:] *Dyrektywa VAT 2006/112/WE. Komentarz 2008*, red. J. Martini, Wrocław 2008, s. 32.

³¹ S. Owczarczuk, *Status...*, s. 29.

³² S. Owczarczuk, *Status...*, s. 30.

³³ Por. D. Gotz-Kozierkiewicz, *Ocena funkcjonowania podatku od wartości dodanej z punktu możliwości jego wprowadzenia w Polsce*, „*Studia Finansowe*” 1987/37, s. 57–60.

³⁴ P. Karwat [w:] *Dyrektywa VAT...*, s. 40.

³⁵ S. Owczarczuk, *Status...*, s. 30.

12. Neutralność VAT. Podatek ten nie obciąża całości obrotu, lecz jedynie „wartość dodaną” na danym etapie dystrybucji, czyli tą część ceny, która nie była dotychczas objęta opodatkowaniem³⁶. VAT, w odróżnieniu od podatków kaskadowych, które nie gwarantują neutralności, zapewnia, że nie jest on kumulowany na każdym etapie obrotu³⁷. Dlatego VAT powinien być neutralny dla przedsiębiorców³⁸ i dla rynku³⁹, a nie dla konsumentów, którzy ponoszą ciężar tego podatku. Realizacja zasady neutralności VAT zapewniona jest przez mechanizm obniżenia podatku należnego („od sprzedaży”) o podatek naliczony („od zakupów”), czyli inaczej mówiąc, mechanizm odliczenia podatku naliczonego w poprzednich fazach obrotu⁴⁰. Zasada neutralności VAT stanowi integralną część unijnego systemu VAT i jego podstawową zasadę na mocy prawodawstwa unijnego⁴¹. Można ją rozpatrywać w różnych aspektach⁴², jako „neutralność prawną”, „neutralność konkurencyjną”, neutralność gospodarczą⁴³, ponieważ jest przeniesieniem przez prawodawcę unijnego, na grunt systemu VAT, zasady równego traktowania⁴⁴. Dyrektywa VAT kilkakrotnie powołuje się na neutralność w preambule (motyw 7, 13, 30)⁴⁵.

³⁶ Zob. T. Famulska, *System opodatkowania przedsiębiorstw w Polsce* [w:] *Finanse w procesie urynkowienia gospodarki*, red. K. Znaniecka, Katowice 1992, s. 27.

³⁷ B. Terra, J. Kajus, *A Guide...*, s. 235.

³⁸ J. Kędzior, M. Bator, *Zasada neutralności podatku od wartości dodanej*, PP 2003/6, s. 30; S. Owczarczuk, *Status...*, s. 32.

³⁹ Zob. J. Martini, Ł. Karpiesiuk, *VAT w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, Warszawa 2007, s. 389–390.

⁴⁰ Zob. P. Skorupa, *Przekazanie infrastruktury drogowej gminie – skutki w zakresie VAT*, PP 2008/11, s. 18.

⁴¹ Wyrok TS z 29.10.2009 r., C-174/08, NCC Construction Danmark A/S przeciwko Skatteministeriet, EU:C:2009:669, pkt 40 i powołane tam wyroki: z 10.07.2008 r., C-25/07, Alicja Sosnowska przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu, EU:C:2008:395, pkt 14, 15; z 23.04.2009 r., C-74/08, PARAT Automotive Cabrio Textiltiletőket Gyártó Kft. przeciwko Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal, Hatósági Főosztály, Észak-magyarországi Kihelyezett Hatósági Osztály, EU:C:2009:261, pkt 15.

⁴² Zob. T. Famulska, *System...*, s. 28; S. Owczarczuk, *Status...*, s. 32.

⁴³ B. Terra, J. Kajus, *A Guide...*, s. 235–237.

⁴⁴ Wyrok TS z 29.10.2009 r., C-174/08, NCC Construction, pkt 41 i powołany tam wyrok z 10.04.2008 r., C-309/06, plc przeciwko Commissioners of Customs & Excise, EU:C:2008:211, pkt 49.

⁴⁵ Zob. S. Owczarczuk, *Status...*, s. 33.

13. Potrącalność VAT. Podatnik VAT – w myśl tej zasady – może w całości odliczyć podatek naliczony obciążający towary i usługi nabyte w celu wykonywania działalności opodatkowanej VAT⁴⁶. Mechanizm odliczenia podatku naliczonego stanowi o specyfice VAT⁴⁷ i ma zapewniać jego neutralność⁴⁸. Kluczowe jest zastosowanie tzw. metody fakturowej⁴⁹, gdzie podatek naliczony wynika z faktur wystawionych przez dostawców⁵⁰. Prawo do odliczenia podatku naliczonego we wcześniejszej fazie obrotu powinno być wykonywane przez podatnika VAT natychmiastowo. Potrącalność VAT stanowi podstawową zasadę unijnego systemu VAT, a jej zakres i znacznie wielokrotnie były potwierdzane w orzeczeniach TSUE⁵¹. „System odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru VAT należnego bądź zapłaconego w ramach całej prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Unijny system VAT zapewnia neutralność działalności gospodarczej w zakresie obciążeń podatkowych, bez względu na jej cel i rezultaty, pod warunkiem że działalność ta, co do zasady, podlega opodatkowaniu VAT”⁵².

14. Terytorialność. Zasada ta oznacza, że VAT jest naliczany od transakcji, które mają miejsce bądź traktowane są jako mające miejsce na ściśle określonym terytorium⁵³. Istotne jest dokładne określenie miejsca, w którym czynność jest uznawana za wykonaną, czyli miejsce powstania obowiązku podatkowego⁵⁴. Terytorialność oznacza całkowite wyeliminowanie VAT z cen przy dostawach wewnątrzwspólnotowych oraz sprzedaży na eksport i opodatkowaniu importu realizowanego zgodnie z zasadami właściwymi dla transakcji krajowych. Rozwiązanie

⁴⁶ Wyrok TS z 29.10.2009 r., C-174/08, NCC Construction, pkt 39.

⁴⁷ B. Brzeziński, K. Kalinowski, *Europejskie prawo podatkowe w świetle orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, Gdańsk 2001, s. 204.

⁴⁸ S. Owczarczuk, *Status...*, s. 31.

⁴⁹ Por. H. J. Aaron, *The Value – Added Tax: Lessons from Europe*, Washington 1981, s. 3.

⁵⁰ S. Owczarczuk, *Status...*, s. 31.

⁵¹ S. Owczarczuk, *Status...*, s. 31.

⁵² Wyroki TS: z 18.03.2021 r., C-895/19, A. przeciwko Dyrektorowi Krajowej Informacji Skarbowej, EU:C:2021:216, pkt 33; z 15.09.2016 r., C-518/14, Senatex GmbH przeciwko Finanzamt Hannover-Nord, EU:C:2016:691, pkt 27.

⁵³ S. Owczarczuk, *Status...*, s. 33.

⁵⁴ J. Zubrzycki, *Leksykon VAT*, t. 1, Wrocław 2009, s. 20.

to zapewnia pełną neutralność VAT z punktu widzenia konkurencji w handlu międzynarodowym⁵⁵.

15. Metoda fakturowa. Metoda ta polega na tym, że podatek naliczony dla podatnika VAT co do zasady wynika z faktur wystawionych przez dostawców. Faktura jest dokumentem potwierdzającym wystąpienie okoliczności powodujących powstanie obowiązku podatkowego u sprzedawcy. Faktura powinna spełniać wymogi określone przepisami prawa (dokument sformalizowany) i potwierdzać zaistnienie prawdziwego zdarzenia gospodarczego, najczęściej dostawy towarów lub świadczenia usług (prawidłowość materialnoprawna faktury). Wystawienie faktury należy rozumieć jako sporządzenie dokumentu oraz jego przekazanie innemu podmiotowi. Prawo do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z faktury jest uzależnione od przestrzegania warunków materialnych i formalnych określonych przez dyrektywę VAT oraz ustawę o podatku od towarów i usług⁵⁶. Warunki formalne obejmują obowiązki o charakterze instrumentalnym dotyczące rachunkowości, wystawiania faktur i składania deklaracji⁵⁷.

4. Dyrektywa VAT a JST

16. Podmiotowość prawnopodatkowa JST. Gminy, powiaty i województwa samorządowe jako jednostki samorządu terytorialnego posiadają osobowość prawną. Są jednostkami sektora finansów publicznych w rozumieniu art. 9 u.f.p. Jako osoby prawne występują w stosunkach cywilnoprawnych i publicznoprawnych, w tym prawnofinansowych i prawnopodatkowych. Podmiotowość JST w zakresie prawa cywilnego powoduje, że JST są samodzielными (niezależnymi) uczestnikami stosunków gospodarczych.

⁵⁵ J. Głuchowski, *Podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy (VAT)*, Warszawa 1995, s. 8; S. Owczarczuk, *Status...*, s. 34.

⁵⁶ Wyroki TS: z 18.03.2021 r., C-895/19, A., pkt 35; z 26.04.2018 r., C-81/17, Zabrus Siret SRL przeciwko Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava, EU:C:2018:283, pkt 35.

⁵⁷ Wyrok TS z 18.03.2021 r., C-895/19, A., pkt 42.

Podatnikiem VAT „jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności” (art. 9 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy VAT). W systemie VAT 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 dochodu” (art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT).

Definicja działalności gospodarczej zawarta w art. 9 dyrektywy VAT jest niezależna od statusu osoby prawnej na gruncie prawa prywatnego lub publicznego. Definicja podatnika VAT i działalności gospodarczej oderwana jest od pojęć prawa cywilnego i prawa administracyjnego (samorządowego) z uwagi na tetyczny (sztuczny) charakter stosunków prawnopodatkowych. To powoduje, że JST jako podmioty wykonujące samodzielnie (niezależnie) działalność gospodarczą, w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT, są objęte zakresem normatywnym definicji podatnika VAT⁵⁸.

Ponadto, jak stanowi dyrektywa VAT: „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” (art. 13 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy VAT). „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” (art. 13 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT).

17. Niepełna implementacja dyrektywy VAT. Polski ustawodawca dokonał transpozycji art. 9 i 13 ust. 1 akapity pierwszy i drugi dyrektywy

⁵⁸ S. Owczarczuk, *Status...*, s. 62.

VAT poprzez regulację 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”.

W polskiej ustawie, ze względu na przyjęty sposób implementacji dyrektywy VAT, brak jest odpowiednika art. 13 ust. 1 akapit trzeci dyrektywy VAT: „W każdych 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”.

Załącznik I do dyrektywy VAT stanowi wykaz czynności, o których mowa w art. 13 ust. 1 akapit trzeci dyrektywy VAT, i obejmuje enume-ratywną listę następujących czynności podlegających VAT:

- 1) usługi telekomunikacyjne;
- 2) dostawa wody, gazu, energii elektrycznej i energii ciepłej;
- 3) transport towarów;
- 4) świadczenie usług przez porty morskie i porty lotnicze;
- 5) przewóz osób;
- 6) dostawa nowych towarów wytworzonych na sprzedaż;
- 7) transakcje dotyczące produktów rolnych dokonywane przez rolne agencje skupu interwencyjnego zgodnie z rozporządzeniami w sprawie wspólnej organizacji rynku w odniesieniu do tych produktów;
- 8) organizacja targów i wystaw o charakterze komercyjnym;
- 9) magazynowanie;
- 10) działalność komercyjnych agencji reklamowych;
- 11) działalność biur podróży;
- 12) prowadzenie stołówek pracowniczych, bufetów, kantyn i innych podobnych instytucji;
- 13) działalność stacji radiowych i telewizyjnych, o ile nie są one zwolnione na mocy art. 132 ust. 1 lit. q dyrektywy VAT.

Załącznik I do dyrektywy VAT, jako integralna jej część, zawiera ograniczoną listę czynności podlegających opodatkowaniu VAT, która musi

być ściśle stosowana przez państwa członkowskie UE. Wykazu tego nie można rozszerzać ani skracać w ustawodawstwie krajowym. Podobnego załącznika nie zawiera ustawa o podatku od towarów i usług. Natomiast wymienione w nim czynności są objęte zakresem normatywnym tej ustawy.

4.1. Bezpośredni skutek dyrektywy VAT

18. Wykładnia prounijna. Zdaniem TS, „stosując prawo krajowe, sądy krajowe muszą przy dokonywaniu jego interpretacji uwzględnić wszystkie przepisy prawa krajowego i w oparciu o uznane w porządku krajowym metody wykładni uczynić wszystko, by możliwie w jak najszerszym zakresie interpretować je w świetle treści i celów danej dyrektywy, tak by doprowadzić do osiągnięcia zamierzonego przez nią skutku, realizując tym samym normę ustanowioną w art. 288 akapit trzeci TFUE”⁵⁹.

Ponadto, jak zauważa TS: „Z utrwalonego orzecznictwa wynika, że we wszystkich wypadkach, w których przepisy danej dyrektywy jawią się, z punktu widzenia ich treści, jako bezwarunkowe i wystarczająco precyzyjne, podmioty mogą powoływać się na nie przed sądem krajowym przeciwko państwu, jeśli państwo to nie transponowało dyrektywy do prawa krajowego w wyznaczonym terminie lub jeśli dokonało jego niewłaściwej transpozycji”⁶⁰.

Przepisy dyrektywy VAT mają skutek bezpośredni. Przepis dyrektywy, aby się na niego bezpośrednio powołać, powinien być jasny, precyzyjny i bezwarunkowy⁶¹.

⁵⁹ Wyrok TS z 12.09.2024 r., C-243/23, Belgische Staat / Federale Overheidsdienst Financiën przeciwko L BV, EU:C:2024:736, pkt 84.

⁶⁰ Wyrok TS z 12.09.2024 r., C-243/23, Belgische Staat / Federale Overheidsdienst Financiën przeciwko L BV, pkt 87.

⁶¹ Por. P. Selera, *Prawo do odliczenia i zwrotu podatku naliczonego w VAT*, Warszawa 2014, s. 65.

Jak podkreśla Bogumił Brzeziński: „Wykładnia językowa ma podstawowe znaczenie we wszystkich dziedzinach prawa”⁶², w tym w prawie podatkowym. Współprzenikanie prawa unijnego i prawa krajowego w systemie VAT sprawia, że zgodnie z zasadą pierwszeństwa prawa unijnego i zasadą wykładni prounijnej „sąd krajowy powinien najpierw dokonać interpretacji przepisu unijnego [...], a następnie zestawić go z przepisem krajowym”⁶³. Ewentualne niezgodności prawa krajowego z prawem unijnym „usuwa się na polu krajowym w drodze legislacji”⁶⁴.

19. Wykładnia prokonstytucyjna. Ważne jest dostrzeżenie, że organ podatkowy lub sąd nie może nakładać na podstawie dyrektywy VAT obowiązku podatkowego na gminę, powiat czy województwo samorządowe, jeżeli nie został on jasno określony w przepisach ustawy o podatku od towarów i usług (zasada określoności prawa podatkowego). Dyrektywa unijna „nie może sama z siebie nakładać obowiązków na jednostkę, wobec czego nie można powoływać się na nią wobec jednostki”⁶⁵.

Zaznaczyć trzeba, że z art. 217 Konstytucji RP wynika nakaz skierowany do ustawodawcy podatkowego „dochowania formy ustawy w zakresie regulacji prawnej, której przedmiotem jest nałożenie podatku”, oraz „określenia w tej ustawie podmiotu podatku, przedmiotu opodatkowania oraz stawki podatkowej”⁶⁶.

Podstawowych elementów konstrukcji prawnej VAT, w tym podmiotu podatku (kto jest podatnikiem VAT), przedmiotu opodatkowania (co podlega opodatkowaniu VAT), stawek podatkowych nie można domniemywać. Muszą być one jasno określone w ustawie podatkowej.

⁶² B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013, s. 23.

⁶³ B. Wojciechowski, M. Zirk-Sadowski, *Znaczenie prawa europejskiego w kształtowaniu krajowego systemu podatkowego* [w:] S. Bogucki i in., *Podatek od czynności cywilnoprawnych a VAT*, Warszawa 2016, s. 25.

⁶⁴ B. Wojciechowski, M. Zirk-Sadowski, *Znaczenie...*, s. 23 i 25.

⁶⁵ Wyrok TS z 14.05.2024 r., C-15/24 PPU, Stachev przeciwko CH, EU:C:2024:399, pkt 51.

⁶⁶ T. Nowak, *Znaczenie pojęć podatków i innych danin publicznych na gruncie Konstytucji z 1997 r.* [w:] *Instytucje prawa finansowego a wartości konstytucyjne. Księga dedykowana Profesor Teresie Dębowskiej-Romanowskiej*, red. M. Bogucka-Felczak, T. Nowak, J. Olesiak, Łódź 2024, s. 137.

Granicą zastosowania wykładni prounijnej jest „litera prawa danego państwa członkowskiego”⁶⁷.

4.2. Reforma systemu VAT

20. Komisja Europejska podjęła szeroko zakrojone konsultacje społeczne, aby wzmocnić i ulepszyć system VAT w Unii Europejskiej, z korzyścią dla obywateli, przedsiębiorstw i państw członkowskich. Z datą 1.12.2010 r. opublikowała Zieloną księgę w sprawie przyszłości VAT, której celem było stworzenie prostszego, solidniejszego i wydajniejszego systemu VAT⁶⁸. Na 473 sesji plenarnej w dniach 13–14.07.2011 r. Europejski Komitet Ekonomiczno-Społeczny przyjął opinię w sprawie „Zielonej księgi”, wskazując, że: „Zielona księga to dopiero początek prawdopodobnie długiej, trudnej i złożonej procedury, której powodzenie będzie dowodem rzeczywistej woli państw członkowskich opracowania systemu prostszego, solidniejszego i wydajniejszego”⁶⁹. Jednak aż do tej pory nie nastąpiły żadne istotne zmiany w ustawodawstwie unijnym dotyczącym VAT w sektorze publicznym.

21. W literaturze podkreśla się, że unijny system VAT w odniesieniu do działalności JST jest „nieefektywny, niezharmonizowany, niejasny, niezapewniający neutralności, przez co wymaga zmiany”⁷⁰. Opodatkowanie

⁶⁷ B. Wojciechowski, M. Zirk-Sadowski, *Znaczenie...*, s. 56.

⁶⁸ Komisja Europejska, *Zielona księga w sprawie przyszłości podatku VAT. W stronę prostszego, solidniejszego i wydajniejszego systemu*, KOM(2010) 695 wersja ostateczna, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/PDF/?uri=CELEX:52010DC0695> (dostęp: 12.07.2025 r.).

⁶⁹ Opinia Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie: „Zielona księga w sprawie przyszłości podatku VAT – W stronę prostszego, solidniejszego i wydajniejszego systemu podatku VAT” COM(2010) 695 *final*, pkt 1.1 (Dz. Urz. UE C 318 z 2011 r., s. 87).

⁷⁰ S. Owczarczuk, *Specyfika gminy jako podatnika podatku od towarów i usług po dokonanej centralizacji* [w:] *Teoretyczne i praktyczne aspekty prawa finansowego. Problemy, koncepcje, wyzwania i rozwiązania*, red. A. Gorgol, Warszawa 2020, s. 441 i powołana tam literatura: R. de la Feria, *The EU VAT Treatment of Public Sector Bodies: Slowly Moving in the Wrong Direction*, „Intertax” 2009/3, s. 148–165; L. Bettendorf, F. Cnossen, *The Long Shadow of the European VAT, Exemplified by the Dutch Experience*, „FinnazArchiv. Public Finance Analysis” 2015/1, s. 128.

VAT odpłatnych czynności samorządu terytorialnego (dotąd zwolnionych lub poza VAT) wiązałoby się z „nieograniczonym prawem do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony”⁷¹, a więc pełnej realizacji zasady neutralności VAT, „zapewnienia równych warunków konkurencji oraz poprawy funkcjonowania całego systemu podatkowego”⁷². Przyjęcie takiego rozwiązania nie spotkało się z akceptacją państw członkowskich UE z powodów politycznych i społecznych.

4.3. Ochrona JST

22. Wykładnia prawa. Wieloznaczność i niejasność zwrotów językowych art. 13 ust. 1 dyrektywy VAT oraz brak pełnej implementacji przepisów unijnych wpływa na niejednolitość i niestabilność stosowania prawa podatkowego przez TSUE, sądy i organy podatkowe. Szczególnie jest widoczne w orzeczeniach TSUE dotyczących polskich gmin⁷³.

Przełamywanie przez TSUE ukształtowanej linii orzeczniczej, rozbieżność orzecznictwa interpretacyjnego DKIS i krajowej judykatury⁷⁴ narusza bezpieczeństwo prawne samorządowych jednostek sektora finansów publicznych, które „na bieżąco” stosują „kontrowersyjne” przepisy (wykładnia operatywna) i ponoszą z tego tytułu wysokie ryzyko prawne, dokonując wydatków publicznych⁷⁵.

⁷¹ S. Owczarczuk, *Specyfika...*, s. 443.

⁷² S. Owczarczuk, *Specyfika...*, s. 442, za R. de la Feria, *The EU...*, s. 149. Por. O. Henkow, *The VAT/GST Treatment of Public Bodies*, Alphen aan den Rijn 2013, s. 181.

⁷³ Zob. wyroki TS: z 29.09.2015 r., C-276/14, Gmina Wrocław przeciwko Ministrowi Finansów, EU:C:2015:635; z 25.06.2018 r., C-140/17, Szef Krajowej Administracji Skarbowej przeciwko Gminie Ryjewo, EU:C:2018:595; z 30.03.2023 r., C-612/21, Gmina O. przeciwko Dyrektorowi Krajowej Informacji Skarbowej, EU:C:2023:279; z 30.03.2023 r., C-616/21, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej przeciwko Gminie L., EU:C:2023:280.

⁷⁴ Na przykład w zakresie: usług edukacyjnych, usług pomocy społecznej, opodatkowania dotacji i rekompensat, stosowania przepisów o prewspółczynniku indywidualnym itd.

⁷⁵ S. Owczarczuk, *Konstytucja RP jako instrument ochrony gminy – podatnika podatku od towarów i usług* [w:] *Finanse publiczne a Konstytucja*, red. M. Bogucka-Felczak, Warszawa 2020, s. 319.

Ponadto, jak zauważa Artur Mudrecki, „bardzo często organy administracji skarbowej ignorują orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości i Naczelnego Sądu Administracyjnego. Mimo utrwalonych linii orzecznictwa [...] z uporem godnym lepszej sprawy w dalszym ciągu wydają negatywne rozstrzygnięcia dla jednostek samorządu terytorialnego”⁷⁶.

W tym miejscu wyłania się pytanie, jak w takim otoczeniu prawnym jednostki samorządu terytorialnego mają składać oświadczenia dotyczące kwalifikowalności VAT i rozliczać środki unijne, których są beneficjentami. Sektor samorządowy jest „najważniejszym publicznym usługodawcą i inwestorem”⁷⁷. Dlatego w interesie państwa leży wyraźne określenie granic dyskrecjonalnej ingerencji i usuwanie, a nie tworzenie barier prawnych. Konstytucja jest tutaj „gwarantem praw i interesów indywidualnych, zbiorowych, a także interesów państwa”⁷⁸.

23. Zasady, normy i wartości konstytucyjne. W orzecznictwie NSA słusznie wskazuje się, że nie można domniemywać podmiotu i przedmiotu opodatkowania ani określać elementów konstrukcji prawnej VAT „przez stosowanie wykładni celowościowej lub prounijnej prowadzącej do rozszerzania obowiązku podatkowego”⁷⁹. Dlatego konieczne jest zapewnienie realizacji zasad, norm i wartości konstytucyjnych, w celu ochrony „słabszych” uczestników stosunków prawnopodatkowych, jakimi są gminy, powiaty i województwa samorządowe jako podatnicy VAT, a nie tylko samej efektywności prawa unijnego⁸⁰.

⁷⁶ A. Mudrecki, *VAT w gminach*, Warszawa 2025, s. 65.

⁷⁷ J.M. Salachna, *Perspektywy korzystania ze środków unijnych przez jednostki samorządu terytorialnego oraz problem zwrotu tych środków* [w:] *Przyszłość Unii Europejskiej – w świetle jej ustroju walutowego i finansowego*, red. C. Kosikowski, Białystok 2013, s. 225.

⁷⁸ B. Sitek, *Konstytucja gwarancją ochrony praw i interesów państwa*, „Acta Iuris Stetinensis” 2023/3, s. 104.

⁷⁹ S. Owczarczuk, *Konstytucja...*, s. 322 i wyroki NSA: z 20.01.2015 r., I FSK 2102/13, LEX nr 1768971; z 27.02.2014 r., I FSK 160/13, LEX nr 1494567.

⁸⁰ S. Owczarczuk, *Konstytucja...*, s. 324.

4.4. Kształtowanie się statusu podatnika VAT

24. Zmiana statusu JST. Status JST w zakresie VAT kształtuje się w Polsce od ponad 30 lat. Przepisy o VAT podlegają dynamicznej wykładni. Podejmowane przez TSUE, sądy i organy podatkowe rozstrzygnięcia wpływają na kształt zmian ustawodawczych oraz pozycję prawną gmin, powiatów i województw samorządowych w systemie VAT. Zaistniałe zmiany możemy podzielić na trzy okresy⁸¹.

25. Pierwszy okres (1993–2004). Czas od wprowadzenia ustawy o podatku od towarów i usług z 1993 r. do dnia akcesji charakteryzował się brakiem precyzyjnej regulacji statusu podatnika VAT w samorządzie terytorialnym. Ustawodawca nie wskazał wprost, kto jest podatnikiem VAT w samorządowym sektorze finansów publicznych⁸². Dlatego powstawały wątpliwości, czy jest nim JST, czy urząd JST (urząd gminy, starostwo powiatowe, urząd marszałkowski) lub organ JST (np. wójt, burmistrz, prezydent miasta, starosta). Ministerstwo Finansów nie zajęło jednoznacznego stanowiska w tej materii. Wskazywano, że „w przypadku czynności cywilno-prawnych dokonywanych przez gminy podatnikiem jest reprezentant gminy, a więc burmistrz lub jego «odpowiednik», a podatek zapłaci urząd gminy”⁸³. Podobnie samorządowe jednostki i zakłady budżetowe oraz gospodarstwa pomocnicze (działające do końca roku 2010), posiadały status podatnika VAT⁸⁴. W zależności, który podmiot dokonał zgłoszenia rejestracyjnego jako pierwszy, ten był rejestrowany w systemie jako podatnik VAT. W tym okresie zarejestrowanymi „podatnikami VAT czynnymi” były: gminy i urzędy gmin, powiaty i starostwa powiatowe oraz – w licznych przypadkach – jed-

⁸¹ Szerzej S. Owczarczuk, *Ewolucja statusu gminy jako podatnika z perspektywy 25 lat funkcjonowania podatku od towarów i usług w Polsce – wnioski de lege lata i postulaty de lege ferenda*, ST 2020/6, s. 8–17.

⁸² W ustawie o podatku od towarów i usług z 1993 r. brakowało wyłączeń z definicji podatnika VAT dla JST lub ich jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej – zob. pismo MF z 24.06.1994 r., PP1-7205-69/94/OP, LEX nr 184549481.

⁸³ Pismo MF z 24.06.1994 r., PP1-7205-69/94/OP.

⁸⁴ Zob. pismo MF: z 16.10.1993 r., MWM-3467/93/B, LEX nr 184551187; z 28.04.1994 r., PP1-7205-12/94/OP, LEX nr 184551225.

nocześnie JST i urząd JST, jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe oraz gospodarstwa pomocnicze.

Rozliczenia JST „charakteryzowały się deklarowaniem kwot podatku należnego, brakiem odliczeń podatku naliczonego od wydatków bieżących oraz brakiem lub ograniczonym odliczaniem podatku naliczonego od wydatków inwestycyjnych. Obawiano się konsekwencji powstania zaległości podatkowych i naruszenia dyscypliny finansów publicznych. Niepewność ta w szczególności dotyczyła spowodowania nieuprawnionego obniżenia podatku należnego o podatek naliczony”⁸⁵.

Dzięki sprawowanej przez sądy administracyjne kontroli niejednolita praktyka organów podatkowych została poddana weryfikacji. Pod wpływem judykatury nastąpiła zmiana operatywnej wykładni, że podatnikiem VAT nie jest urząd JST, tylko jednostka samorządu terytorialnego, co wpłynęło na kształtowanie się statusu podatnika VAT w samorządzie terytorialnym⁸⁶.

26. Drugi okres (2004–2013). Obejmował lata od akcesji do tzw. dobrowolnej centralizacji VAT w samorządzie terytorialnym⁸⁷. W związku z planowaną akcesją prawodawca dokonał próby implementacji art. 13 ust. 1 dyrektywy VAT poprzez regulację art. 15 ust. 6 u.p.t.u. Konstrukcję prawną tego przepisu oparto na założeniu, że wykonywanie przez JST czynności cywilnoprawnych zawsze prowadzi do znaczących zakłóceń konkurencji, a przez to nie wyłącza JST z kręgu podatników VAT. Domniemanie to zostało później zakwestionowane przez sądy administracyjne w odniesieniu do czynności jednostek samorządu terytorialnego dotyczących realizacji zadań własnych w zakresie edukacji i pomocy społecznej⁸⁸.

⁸⁵ S. Owczarczuk, *Ewolucja...*, s. 9.

⁸⁶ Zob. S. Owczarczuk, *Ewolucja...*, s. 8–9.

⁸⁷ Konsolidacja odbywała się dobrowolnie po uchwale NSA (7) z 24.06.2013 r., I FPS 1/13, LEX nr 1324202, a od 1.01.2017 r. obowiązkowo na podstawie ustawy o centralizacji VAT.

⁸⁸ Zostało to zakwestionowane w orzecznictwie sądownoadministracyjnym w odniesieniu do czynności wynikających z realizacji niektórych zadań własnych gmin dotyczących edukacji, pomocy społecznej itd.

Jednocześnie krajowy prawodawca zwolnił z VAT czynności związane z realizowaniem zadań publicznych nałożonych odrębnymi przepisami, wykonywane w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność przez JST, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych⁸⁹. Był to błąd legislacyjny, ponieważ nie można wyłączać JST z kręgu podatników VAT na podstawie art. 15 ust. 6 u.p.t.u. (poprzez próbę implementacji art. 13 ust. 1 dyrektywy VAT), a następnie rozporządzeniem wykonawczym zwalniać wykonywane przez te same podmioty czynności z opodatkowania VAT⁹⁰. W judykaturze i piśmiennictwie wskazywano, że treść tych przepisów jest niezgodna z prawem unijnym⁹¹.

Ponadto ustawodawca zwolnił z VAT usługi świadczone pomiędzy niektórymi jednostkami sektora finansów publicznych: gospodarstwami pomocniczymi jednostek budżetowych, jednostkami budżetowymi i zakładami budżetowymi, z wyjątkiem usług w zakresie rozprawiania wody (PKWiU 41.00.2), usług w zakresie gospodarki ściekami oraz wywozu i unieszkodliwiania odpadów, usług sanitarnych i pokrewnych (PKWiU 90.0) oraz usług komunikacji miejskiej⁹². Od 1.01.2011 r. to

⁸⁹ Zob. np. § 8 ust. 1 pkt 13 rozporządzenia Ministra Finansów z 27.04.2004 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 97, poz. 970 ze zm.); § 13 ust. 1 pkt 11 rozporządzenia Ministra Finansów z 28.11.2008 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 212, poz. 1336); § 13 ust. 1 pkt 12 rozporządzenia Ministra Finansów z 4.04.2011 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2013 r. poz. 247).

⁹⁰ Zob. wyrok WSA w Warszawie z 24.06.2008 r., III SA/Wa 390/08, LEX nr 483558, oraz S. Owczarczuk, *Kontrowersje wokół jednostki samorządu terytorialnego jako podatnika VAT. Glosa do wyroku WSA w Rzeszowie z 5.02.2009 r.*, I SA/Rz 747/08, FK 2009/10, s. 79.

⁹¹ S. Owczarczuk, *Kontrowersje...*, s. 79 oraz np. J. Zubrzycki, *Leksykon VAT*, t. 1, Wrocław 2008, s. 432 i n.; E. Rogala, *Gmina rozlicza nowy VAT 2008*, Warszawa 2008, s. 21; S. Owczarczuk, *Status podatnika VAT w samorządzie terytorialnym po 1 stycznia 2010 r.*, FK 2010/7–8, s. 92; K. Feldo, *VAT w partnerstwie publiczno-prywatnym*, Warszawa 2011, s. 218–223; S. Owczarczuk, *Status podatnika VAT w samorządzie terytorialnym...*, 2012, s. 85–86.

⁹² Zob. § 8 ust. 1 pkt 14 rozporządzenia Ministra Finansów z 27.04.2004 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 97, poz. 970 ze zm.), obowiązujący od 25.06.2004 r.

zwolnienie podmiotowo-przedmiotowe dotyczyło jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych.

Sprzeczność art. 15 ust. 6 u.p.t.u. z rozporządzeniem wykonawczym, brak prawidłowej implementacji art. 13 ust. 1 dyrektywy VAT oraz zmieniająca się wykładnia organów podatkowych stały się przedmiotem zainteresowania NIK.

Brak odliczeń VAT od inwestycji samorządowych miał być tematem kontroli NIK w 2012 r. Po przeprowadzonym panelu ekspertów, w którym wskazano na istniejące mankamenty krajowej i unijnej legislacji w zakresie VAT, kontrola ta nie została zrealizowana⁹³. Z biegiem lat gminy i starostwa powiatowe zaczęły powszechniej korzystać z zasady potrącalności i neutralności VAT, szczególnie przy pomocy wyspecjalizowanych podmiotów⁹⁴.

W tym okresie NSA (7) podjął uchwałę z 24.10.2011 r., I FPS 9/10⁹⁵, w której zawarto wykładnię, że w świetle przepisów art. 86 ust. 1 oraz art. 90 ust. 1 i 2 u.p.t.u. czynności niepodlegające opodatkowaniu VAT nie mogą wpłynąć na zakres prawa do odliczenia podatku naliczonego przy zastosowaniu art. 90 ust. 3 u.p.t.u., co pozwoliło JST na dokonywanie odliczeń VAT (bez stosowania tzw. przewspółczynnika VAT, który nie był określony w ustawie i przepisach wykonawczych do ustawy).

Podjęta w roku 2011 uchwała NSA aż do roku 2016 nie spowodowała żadnej reakcji ze strony prawodawcy, w szczególności poprzez wprowadzenie przepisów o przewspółczynniku VAT, co podnoszono w judykaturze i doktrynie⁹⁶.

27. Trzeci okres (2013–2025). Okres ten przypadł na czas dobrowolnej (2013), a następnie obligatoryjnej centralizacji VAT w samorządzie

⁹³ S. Owczarczuk, *Ewolucja...*, s. 11.

⁹⁴ S. Owczarczuk, *Ewolucja...*, s. 11.

⁹⁵ LEX nr 964538.

⁹⁶ Por. J. Zubrzycki, *Leksykon VAT*, t. 1, Wrocław 2016, s. 838 oraz S. Owczarczuk, *Ewolucja...*, s. 11.

terytorialnym (2017), podejmowanych przez państwo działań uszczelniających system VAT oraz wzrastającej liczby kierowanych do TSUE pytań prejudycjalnych.

W tym okresie została podjęta przez NSA (7) uchwała z 24.06.2013 r., I FPS 1/13, dotycząca braku podmiotowości prawnopodatkowej gminnych jednostek budżetowych, która stała się podstawą dla dobrowolnej centralizacji rozliczeń VAT w JST⁹⁷. Głównym celem konsolidacji rozliczeń VAT było zapewnienie neutralności VAT w przypadku inwestycji komunalnych przekazywanych nieodpłatnie własnym jednostkom organizacyjnym.

Podobnie uchwała NSA (7) z 26.10.2015 r., I FPS 4/15⁹⁸, potwierdziła prawo JST do odliczenia VAT w przypadku inwestycji przekazanych nieodpłatnie do samorządowego zakładu budżetowego, celem realizacji sprzedaży opodatkowanej VAT⁹⁹.

Przełomem dla kształtowania się statusu podatnika VAT w samorządzie terytorialnym stał się wyrok TS z 29.09.2015 r., C-276/14, Gmina Wrocław, dotyczący braku podmiotowości prawnopodatkowej gminnych jednostek budżetowych. Na skutek tego orzeczenia przeprowadzono obligatoryjną centralizację rozliczeń VAT w samorządzie terytorialnym. Konsolidacja objęła jednostki samorządu terytorialnego i ich jednostki organizacyjne: urzędy JST, jednostki budżetowe, samorządowe zakłady budżetowe. Znalazła normatywną podstawę w obowiązującej od 1.01.2017 r. ustawie o centralizacji VAT¹⁰⁰.

Centralizacja VAT w JST nie dotyczyła jednak wszystkich samorządowych jednostek budżetowych (np. powiatowych urzędów pracy). Ponadto państwowe jednostki budżetowe nie zostały pozbawione statusu podatników VAT. Stąd zmiana podmiotowości prawnopodatkowej JST, dokonana na skutek wyroku C-276/14, Gmina Wrocław, spotkała się

⁹⁷ Na przykład Poznania od 1.01.2014 r.

⁹⁸ LEX nr 1816107.

⁹⁹ S. Owczarczuk, *Ewolucja...*, s. 12.

¹⁰⁰ S. Owczarczuk, *Ewolucja...*, s. 12.

również z krytyką oponentów z uwagi na selektywne podejście ustawodawcy do jednostek budżetowych, oparte na niejasnym kryterium „samodzielności” w wykonywaniu działalności gospodarczej, o której mowa w art. 9 dyrektywy VAT.

Odrębność podatkowa jednostek budżetowych oraz samorządowych zakładów budżetowych na gruncie VAT była do 31.12.2016 r. „przeszkodą dla realizacji zasady neutralności VAT”¹⁰¹. W przypadku nieodpłatnego przekazania infrastruktury komunalnej (np. wodociągu, kanalizacji, oczyszczalni ścieków) własnej jednostce organizacyjnej w celu zapewnienia realizacji dostaw wody i odbioru ścieków (działalność opodatkowana VAT), podatek naliczony nie był przez JST odliczany.

Korzystanie przez samorządy gminne z dobrodziejstwa zasady neutralności VAT było kwestionowane przez KAS ze względu na odrębny status VAT jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych, ale nie przez sądy administracyjne, które dokonywały prounijnej wykładni prawa podatkowego¹⁰².

Dopiero pod wpływem stanowiska judykatury następowała korekta nieodliczonego VAT na zasadach określonych w art. 86 ust. 13 u.p.t.u. (tj. w ciągu 5 lat) lub w art. 91 ust. 2 i 7 u.p.t.u. (tj. w okresie 10 lat).

Zapewnienie dostaw wody jako zadanie własne gminy nie stanowiło działania na „niewielką skalę” i zgodnie z art. 13 ust. 1 akapit trzeci dyrektywy VAT podlegało VAT. Dlatego gminy realizowały te zadania „w charakterze podatników VAT”, mając prawo do odliczenia VAT od budowy wodociągu, kanalizacji czy oczyszczalni ścieków¹⁰³.

¹⁰¹ S. Owczarczuk, *Ewolucja...*, s. 12.

¹⁰² S. Owczarczuk, *Ewolucja...*, s. 12. Szerzej na ten temat S. Owczarczuk [w:] *Uszczelnianie systemu podatkowego a realizacja zasady neutralności VAT na przykładzie gmin* [w:] *Uszczelnianie systemu podatkowego – sukces czy porażka?*, red. J. Glumińska-Pawlic, Katowice 2018, s. 139–145.

¹⁰³ Zob. S. Owczarczuk, *Odliczenie podatku naliczonego od budowy wodociągu przez gminę na zasadach określonych w art. 86 ust. 13 ustawy o VAT. Glosa aprobowująca do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 20 lutego 2020 r., I FSK 278/14*, ST 2022/12, s. 95.

Naczelny Sąd Administracyjny w tym okresie podejmował również korzystne dla JST rozstrzygnięcia dotyczące braku podstaw prawnych do stosowania w samorządzie terytorialnym tzw. prewspółczynnika VAT, ponieważ nowelizacja przepisów w tym zakresie do 31.12.2015 r. „nie weszła w życie”¹⁰⁴.

Obowiązujące od 1.01.2016 r. przepisy w zakresie prewspółczynnika VAT, oparte na kryterium dochodowym (przychodowym), dedykowane urządcom JST i ich scentralizowanym jednostkom spowodowały, że odliczenie VAT w urzędach JST i innych jednostkach budżetowych (szkołach, przedszkolach) nie zawsze było i jest ekonomicznie uzasadnione¹⁰⁵. Dzieje się tak szczególnie w gminach wiejskich, w których prewspółczynniki VAT nie przekraczają kilku punktów procentowych.

W podjętym 28.07.2018 r. wyroku C-140/17, Gmina Ryjewo, TS zakwestionował naruszające zasadę neutralności VAT stanowisko organów podatkowych, że JST nie mogą działać w „charakterze podatnika VAT” przy nabyciu (budowie) świetlic wiejskich. Zdaniem TS jednostki samorządu terytorialnego mają prawo do odliczenia podatku naliczonego od dobra inwestycyjnego stanowiącego nieruchomość, nawet wtedy, gdy infrastruktura „początkowo nie była wykorzystana do działalności opodatkowanej VAT, a następnie została przeznaczona do realizacji czynności opodatkowanych VAT”¹⁰⁶.

Pomimo istniejących rozbieżności interpretacyjnych nie wydawano interpretacji ogólnych dla jednostek samorządu terytorialnego, co było przedmiotem krytyki podczas przeprowadzonej przez NIK w 2020 r. kontroli.

Trybunał Sprawiedliwości w wyroku z 25.02.2021 r., C-604/19, Gmina Wrocław¹⁰⁷, potwierdził, że gmina działa „w charakterze podatnika VAT”

¹⁰⁴ S. Owczarczuk, *Ewolucja...*, s. 13 i wyroki NSA z: 8.12.2016 r., I FSK 1506/16; 20.01.2015 r., I FSK 2102/13.

¹⁰⁵ S. Owczarczuk, *Ewolucja...*, s. 16.

¹⁰⁶ S. Owczarczuk, *Ewolucja...*, s. 13 i wyrok NSA z 17.01.2020 r., I FSK 1828/17, LEX nr 2773166.

¹⁰⁷ Wyrok TS z 25.02.2021 r., C-604/19, Gmina Wrocław przeciwko Dyrektorowi Krajowej Informacji Skarbowej, EU:C:2021:132.

w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT, a nie jako organ władzy publicznej w rozumieniu art. 13 ust. 1 tej dyrektywy, dokonując przekształcenia prawa użytkowania wieczystego nieruchomości w prawo własności, w zamian za uiszczenie opłaty na rzecz gminy.

Na skutek orzeczeń TS z 30.03.2023 r., C-612/21, Gmina O., oraz C-616/21, Gmina L., podważono natomiast utrwalony w wydawanych interpretacjach indywidualnych status gminy jako podatnika VAT w odniesieniu do czynności wykonywanych na rzecz mieszkańców gminy, za częściową odpłatnością, z tytułu inwestycji w odnawialne źródła energii i utylizacji azbestu.

Stosowanie na zarysowanych polach ciągle zmieniającej się wykładni prawa powoduje frustrację samorządu terytorialnego, który nie będąc podmiotem przeciwnym państwu, oczekuje „stabilnego, przejrzystego i sprawiedliwego systemu podatkowego”¹⁰⁸, w szczególności respektowania zasady neutralności VAT.

Pomimo podejmowanych przez NSA i TSUE orzeczeń na gruncie unijnego systemu VAT, jednostki samorządu „były i są utrzymywane w sytuacji niepewności co do przysługujących im praw oraz obowiązków w zakresie VAT”¹⁰⁹. Z punktu widzenia „zasad i norm konstytucyjnych nie do zaakceptowania jest sytuacja, w której jedna gmina jest traktowana jako działająca «w charakterze podatnika VAT» i posiadająca prawo do odliczenia VAT, a druga, która nie występowała o interpretację indywidualną, nie posiada takich uprawnień”¹¹⁰.

Nie można stracić z pola widzenia, że JST realizują zadania publiczne „z uwzględnieniem konieczności zapewnienia prawidłowości i gospodarności dokonywania wydatków” (art. 247 ust. 3 u.f.p.), co nie zawsze było i jest brane pod uwagę przez organy KAS. Jak słusznie podkreśliła Juliane Kokott: „Fakt, że jednostka samorządu terytorialnego [...] przekazuje w interesie publicznym [...] rekompensaty przeznaczone

¹⁰⁸ S. Owczarczuk, *Ewolucja...*, s. 16.

¹⁰⁹ S. Owczarczuk, *Ewolucja...*, s. 15.

¹¹⁰ S. Owczarczuk, *Ewolucja...*, s. 15.

na pokrycie kosztów, nie jest niczym niezwykłym, albowiem ma w tym określony (publiczny) interes”¹¹¹.

Niezrozumienie specyfiki działalności samorządu terytorialnego dotyczyło również ustalonego przez ustawodawcę zakresu normatywnego instytucji raportowania schematów podatkowych. Podstawowy cel obowiązującej w Polsce od 1.01.2019 r. regulacji antyabuzywnej, jakim było zapewnienie administracji skarbowej szybkiego dostępu do „informacji o potencjalnie agresywnym planowaniu i nadużyciach związanych z planowaniem podatkowym”¹¹², nie mógł być w JST zrealizowany, ponieważ co do zasady schematy podatkowe w zakresie VAT nie występują w samorządzie terytorialnym¹¹³.

Podejmowane przez państwo w ostatniej dekadzie działania uszczelniające system VAT, w tym dokonywanie wykładni *in dubio pro fisco*, ograniczały przysługujące samorządowi terytorialnemu prawa wynikające z dyrektywy VAT oraz przyznane mu kompetencje publicznoprawne. Jak słusznie zauważyła rzecznicz generalna Juliane Kokott, „nie każdą płatność dokonywaną przez władze publiczne na rzecz przedsiębiorstwa w interesie publicznym należy uznawać za mającą znaczenie z punktu widzenia VAT”¹¹⁴.

Konkludując, można stwierdzić, że procesu kształtowania się statusu podatnika VAT w samorządzie terytorialnym nie można uznać za zakończony, czego źródłem jest przede wszystkim sama konstrukcja normatywna art. 13 ust. 1 dyrektywy VAT.

¹¹¹ Opinia rzecznicz generalnej Juliane Kokott z 13.02.2025 r., C-615/23, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej przeciwko P. S.A., EU:C:2025:92, pkt 21.

¹¹² ME, *Objaśnienia podatkowe z dnia 31 stycznia 2019 r. Informacje o schematach podatkowych (MDR)*, s. 6, <https://www.podatki.gov.pl/media/4417/obja%C5%9Bnienia-podatkowe-mdr-z-dnia-31-01-2019.pdf> (dostęp: 9.03.2025 r.).

¹¹³ Szerzej S. Owczarczuk, *Działalność w zakresie gospodarowania nieruchomościami stanowiącymi własność Skarbu Państwa a obowiązek raportowania schematów podatkowych*, „Nieruchomości@” 2022/2, s. 129–142; S. Owczarczuk, *Działalność gmin a obowiązek raportowania schematów podatkowych* [w:] *Księga Zjazdu Katedr i Zakładów Prawa Finansowego i Podatkowego. Misja prawa finansowego – wyzwania współczesności*, red. E. Feret, P. Majka, Rzeszów 2023, s. 357–363.

¹¹⁴ Opinia z 13.02.2025 r., C-615/23, P. S.A., pkt 22.

5. Inne rozwiązania prawne

28. W Polsce, na skutek obowiązującej regulacji art. 15 ust. 6 u.p.t.u., VAT jest naliczany od odpłatnych transakcji dotyczących zawieranych przez JST umów cywilnoprawnych, niektórych dotacji oraz niektórych opłat związanych z gospodarką nieruchomościami.

W praktyce działalności samorządu terytorialnego, który realizuje zadania publiczne w ramach obowiązującego reżimu publicznoprawnego, korzystając z różnych form współdziałania i sposobów realizacji zadań, powstają istotne trudności interpretacyjne: kiedy JST jest opodatkowana VAT, a kiedy działa poza systemem VAT.

Podobne wątpliwości sprawia ustalenie prawa do odliczenia podatku naliczonego i jego zakres: odliczenie pełne, odliczenie częściowe, brak odliczenia. Nie mniej kłopotów powoduje rozpoznanie momentu powstania obowiązku podatkowego, zwłaszcza dla świadczeń złożonych oraz podstawy opodatkowania VAT dotacji, subwencji, rekompensat, opłat dodatkowych. Dlatego proponuje się wybór nowej regulacji prawnej.

W zależności od przyjętego wariantu system VAT może obejmować co najmniej trzy rozwiązania dotyczące JST:

- 1) powszechność stosowania VAT w JST w odniesieniu do realizowanych przez JST dostaw towarów i świadczenia usług (odnosi się wyłącznie do podatników VAT);
- 2) całkowite wyłączenie JST z VAT (co do zasady dotyczy to ostatecznych konsumentów);
- 3) wybór trzeciego systemu, w którym opodatkowane VAT są tylko niektóre transakcje JST, co ma miejsce we wszystkich państwach członkowskich UE¹¹⁵.

¹¹⁵ I. Jiménez, *VAT and Public Bodies in EC Member States*, „Intertax” 2008/6–7, s. 268.

5.1. Wybór nowej regulacji

29. Pełne opodatkowanie VAT w JST. Jako rozwiązanie problemów interpretacyjnych ze stosowaniem przepisów o VAT w samorządzie terytorialnym proponuje się włączenie JST do kręgu podmiotów podlegających opodatkowaniu VAT, w zakresie wszystkich odpłatnych transakcji. Koncepcja ta, zdaniem jej entuzjastów, byłaby zdecydowanie lepszym rozwiązaniem prawnym niż obowiązujące w UE przepisy o VAT¹¹⁶. Pełne opodatkowanie JST wymagałoby jednak uzyskania jednomyślnej zgody na szczeblu unijnym. Z różnych względów, w tym politycznych i społecznych (np. wzrost cen na niektóre towary i usługi), nie jest ono powszechnie stosowane poza Australią, Nową Zelandią, a tylko częściowo Kanadą.

30. Wyłączenie JST z systemu VAT. Istnieje równie uzasadniony pogląd, że działalność JST jest trudna do opodatkowania VAT i w praktyce prawie niemożliwe jest ustanowienie jednolitego opodatkowania, mającego zastosowanie do wszystkich JST na terytorium UE. Ponadto zapobieganie pełnemu opodatkowaniu VAT w samorządzie terytorialnym realizuje cele społeczne i dystrybucyjne, zarówno w przypadku działalności zwolnionej, jak i niepodlegającej VAT (na co nie ma jednak przekonujących dowodów)¹¹⁷. Dlatego niektórzy zwolennicy tej koncepcji opowiadają się za wyłączeniem JST z systemu VAT oraz refundowaniem jego kosztów jednostkom samorządu terytorialnego poza systemem VAT. Jeżeli VAT zostałby zrekompensowany JST na poziomie krajowym, to jego koszty nie byłyby już rekompensowane przez Komisję Europejską.

¹¹⁶ I. Jiménez, VAT..., s. 281.

¹¹⁷ Por. M. Wassenaar, *The Dutch VAT Compensation Fund: a Critical Assessment*, „EC Tax Review” 2012/4, s. 213 i powołana tam literatura: R. de la Feria, *The EU...*, s. 148–165.

5.2. Kompensata lub zwrot VAT poza systemem VAT

31. Ryzyko prawne. Procedura odzyskiwania VAT w samorządzie terytorialnym w państwach członkowskich UE jest restrykcyjna i złożona z uwagi na występujące rozbieżności interpretacyjne pomiędzy JST, organami podatkowymi, sądami krajowymi a TSUE.

W sytuacji gdy w krajowym ustawodawstwie nie ma metod kompensaty lub zwrotu VAT naliczonego poza systemem VAT, problematyka zwrotu VAT jest rozpatrywana na poziomie organów samorządu terytorialnego¹¹⁸. Związane z tym ryzyko prawne dotyczy również innych jednostek samorządowego sektora finansów publicznych, których przedmiotem działania są sprawy lokalne, regionalne i metropolitalne, a więc związków metropolitalnych i związków komunalnych (gminnych, powiatowych, powiatowo-gminnych).

32. System kompensaty lub zwrotu VAT. W ostatnich dekadach nie przewidywano zmian w unijnym prawodawstwie dotyczącym VAT. Dlatego w niektórych państwach członkowskich UE wprowadzono nefiskalne systemy zwrotu VAT. Pośrednio, aby zaradzić zakłóceniom w odliczaniu VAT wpływającym na decyzje samorządu terytorialnego dotyczące realizowanych wydatków publicznych, zapewniając kompensatę lub zwrot kosztów VAT od inwestycji samorządowych¹¹⁹. Występujący w niektórych państwach europejskich system kompensaty lub zwrotu VAT, poza systemem VAT, umożliwia JST odzyskiwanie VAT poniesionego w kosztach realizowanych inwestycji, przez co odliczanie podatku naliczonego nie generuje aż tylu sporów podatkowych. System ten był wdrożony np. w Niderlandach, Szwecji, Danii, Finlandii, Francji, W. Brytanii, Norwegii¹²⁰.

Artur Mudrecki podkreśla, że we Francji zwrot VAT od inwestycji „jest uważany jako subwencja bądź dotacja na infrastrukturę”¹²¹, co prowadzi

¹¹⁸ Por. I. Jiménez, *VAT...*, s. 268.

¹¹⁹ M. Wassenaar, *The Dutch...*, s. 214.

¹²⁰ Por. I. Jiménez, *VAT...*, s. 269.

¹²¹ A. Mudrecki, *VAT...*, s. 109.

do „faktycznej realizacji zasady neutralności w podatku od wartości dodanej”¹²².

33. Założenia funduszu kompensacyjnego VAT. Celem funduszu kompensacyjnego było między innymi, aby JST częściej decydowały się na zlecenie realizacji zadań własnych podmiotom sektora prywatnego, co w konsekwencji miało generować wyższe wpływy z VAT dla budżetu państwa¹²³. Słabością takich rozwiązań, podobnie jak unijnego systemu VAT, była złożoność przepisów dotyczących zwrotu VAT – poza systemem VAT¹²⁴.

Wprowadzenie funduszu kompensacyjnego poprawiło wiedzę samorządów lokalnych na temat przepisów dotyczących VAT w JST, między innymi, w jakich sytuacjach są one uprawnione do zwrotu VAT na zasadach ogólnych, w ramach systemu VAT, niezależnie od rekompensaty VAT¹²⁵.

34. Brak kompensaty i zwrotu VAT poza systemem VAT w Polsce.

W polskim systemie prawnym brakuje przepisów dotyczących zwrotu nieodliczonego VAT lub jego kompensaty poza systemem VAT w celu ochrony interesów samorządu terytorialnego. Ten niedostatek sprawia, że dla samorządowych jednostek sektora finansów publicznych, działających zgodnie z zasadami celowości, oszczędności i efektywności dokonywania wydatków ze środków publicznych, kluczowe staje się odliczenie podatku naliczonego od realizowanych inwestycji samorządowych. Gospodarowanie środkami publicznymi, pomimo że jest jawne i zgodne z zasadą legalności, nad wyraz często jest postrzegane przez organy KAS jako nieuprawnione, co jest główną osią sporów podatkowych pomiędzy samorządem terytorialnym a organami dbającymi o realizację dochodów budżetu państwa.

¹²² A. Mudrecki, VAT..., s. 114.

¹²³ Por. M. Wassenaar, *The Dutch...*, s. 215.

¹²⁴ Por. M. Wassenaar, *The Dutch...*, s. 215.

¹²⁵ Na przykład w Niderlandach – M. Wassenaar, *The Dutch...*, s. 216.

Art. 2. [Definicje legalne dotyczące JST]

Ilekcroć w dalszych przepisach jest mowa o:

- 1) terytorium kraju – rozumie się przez to terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, z zastrzeżeniem art. 2a;

[...]

- 4) terytorium państwa członkowskiego – rozumie się przez to terytorium państwa wchodzące w skład terytorium Unii Europejskiej, [...];
- 5) terytorium państwa trzeciego – rozumie się przez to terytorium państwa niewchodzące w skład terytorium Unii Europejskiej, [...];
- 6) towarach – rozumie się przez to rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii;
- 7) imporcie towarów – rozumie się przez to przywóz towarów z terytorium państwa trzeciego na terytorium Unii Europejskiej;
- 8) eksporcie towarów – rozumie się przez to dostawę towarów wysyłanych lub transportowanych z terytorium kraju poza terytorium Unii Europejskiej przez:

- a) dostawcę lub na jego rzecz, lub

- b) nabywcę mającego siedzibę poza terytorium kraju lub na jego rzecz, z wyłączeniem towarów wywożonych przez samego nabywcę do celów wyposażenia lub zaopatrzenia statków rekreacyjnych oraz turystycznych statków powietrznych lub innych środków transportu służących do celów prywatnych
– jeżeli wywóz towarów poza terytorium Unii Europejskiej jest potwierdzony przez właściwy organ celny określony w przepisach celnych;

- 9) imporcie usług – rozumie się przez to świadczenie usług, z tytułu wykonania których podatnikiem jest usługobiorca, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4;

[...]

- 11) podatku od wartości dodanej – rozumie się przez to podatek od wartości dodanej nakładany na terytorium państwa członkowskiego, z wyjątkiem podatku od towarów i usług nakładanego tą ustawą;
- 12) obiektach budownictwa mieszkaniowego – rozumie się przez to budynki mieszkalne stałego zamieszkania sklasyfikowane w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w dziale 11;

[...]

- 14) pierwszym zasiedleniu – rozumie się przez to oddanie do użytkowania pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi lub rozpoczęcie użytkowania na potrzeby własne budynków, budowli lub ich części, po ich:
- a) wybudowaniu lub
 - b) ulepszeniu, jeżeli wydatki poniesione na ulepszenie, w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, stanowiły co najmniej 30% wartości początkowej;
- 14a) wytworzeniu nieruchomości – rozumie się przez to wybudowanie budynku, budowli lub ich części, lub ich ulepszenie w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym;
- [...]
- 22) sprzedaży – rozumie się przez to odpłatną dostawę towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, eksport towarów oraz wewnątrzwspólnotową dostawę towarów;
- [...]
- 27e) zorganizowanej części przedsiębiorstwa – rozumie się przez to organizacyjnie i finansowo wyodrębniony w istniejącym przedsiębiorstwie zespół składników materialnych i niematerialnych, w tym zobowiązania, przeznaczonych do realizacji określonych zadań gospodarczych, który zarazem mógłby stanowić niezależne przedsiębiorstwo samodzielnie realizujące te zadania;
- [...]
- 31) fakturze – rozumie się przez to dokument w formie papierowej lub w formie elektronicznej zawierający dane wymagane ustawą i przepisami wydanymi na jej podstawie;
- 31)¹²⁶ *fakturze – rozumie się przez to dokument w postaci papierowej lub w postaci elektronicznej zawierający dane wymagane ustawą i przepisami wydanymi na jej podstawie;*
- 32) fakturze elektronicznej – rozumie się przez to fakturę w formie elektronicznej wystawioną i otrzymaną w dowolnym formacie elektronicznym;

¹²⁶ Art. 2 pkt 31 zmieniony przez art. 1 pkt 1 ustawy z 16.06.2023 r. (Dz.U. poz. 1598 ze zm.) zmieniającej nin. ustawę z dniem 1.02.2026 r.

- 32)¹²⁷ *fakturze elektronicznej – rozumie się przez to fakturę w postaci elektronicznej wystawioną i otrzymaną w dowolnym formacie elektronicznym;*
- 32a) *fakturze ustrukturyzowanej – rozumie się przez to fakturę wystawioną przy użyciu Krajowego Systemu e-Faktur wraz z przydzielonym numerem identyfikującym tę fakturę w tym systemie;*
- 33) *terenach budowlanych – rozumie się przez to grunty przeznaczone pod zabudowę zgodnie z miejscowym planem zagospodarowania przestrzennego, a w przypadku braku takiego planu – zgodnie z decyzją o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, o których mowa w przepisach o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym;*
- 34) *pojazdach samochodowych – rozumie się przez to pojazdy samochodowe w rozumieniu przepisów o ruchu drogowym o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony;*
- [...]
- 47) *grupie VAT – rozumie się przez to grupę podmiotów powiązanych finansowo, ekonomicznie i organizacyjnie, zarejestrowaną jako podatnik podatku;*
- 48) *przedstawicieli grupy VAT – rozumie się przez to podmiot reprezentujący grupę VAT w zakresie obowiązków tej grupy;*
- [...]

1. Definicje legalne. Podczas interpretacji przepisów ustawy o podatku od towarów i usług w działalności samorządu terytorialnego należy brać pod uwagę definicje zawarte w tej ustawie, czyli przyjmować znaczenie określonego zwrotu językowego „w znaczeniu nadanym mu tą definicją”¹²⁸.

Normatywizacja pojęć w ustawie powoduje, że zawiera ona szereg definicji legalnych, które wpływają bezpośrednio na kształt stosunków prawnopodatkowych JST w zakresie VAT. Wykładnia (interpretacja) przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, „dokonywana na

¹²⁷ Art. 2 pkt 32 zmieniony przez art. 1 pkt 1 ustawy z 16.06.2023 r. (Dz.U. poz. 1598 ze zm.) zmieniającej nin. ustawę z dniem 1.02.2026 r.

¹²⁸ B. Brzeziński, *Wykładnia...*, s. 66.

podstawie reguł semantycznych (znaczeniowych) i syntaktycznych (konstrukcyjnych) języka prawnego i naturalnego, stanowi wykładnię językową tekstu prawnego¹²⁹, która na gruncie unijnego systemu VAT uzupełniana jest wykładnią systemową (prouijną).

Pogłębiona analiza zawartych w art. 2 u.p.t.u. definicji legalnych wskazuje, że tylko w części dotyczą one działalności samorządu terytorialnego. Najczęściej mają zastosowanie do działalności komunalnej w zakresie gospodarowania nieruchomościami.

Z zastrzeżeniem wyjątków wynikających z ustaw nieruchomości mogą być przedmiotem obrotu w JST. W szczególności mogą być przedmiotem sprzedaży, zamiany, darowizny, oddania w użytkowanie wieczyste, w najem lub dzierżawę, użyczenia, oddania w trwałą zarząd, a także mogą być obciążane ograniczonymi prawami rzeczowymi, wnoszone jako wkłady niepieniężne (aporty) do spółek komunalnych, przekazywane jako wyposażenie przedsiębiorstw oraz jako majątek tworzonych przez JST samorządowych osób prawnych, np. związków komunalnych, związków metropolitalnych, stowarzyszeń JST (art. 13 u.g.n.).

2. Definicja terenów budowlanych. Dla prawidłowego ustalenia zakresu zwolnienia z VAT określonego w art. 43 ust. 1 pkt 9 u.p.t.u. istotna jest definicja terenów budowlanych zawarta w art. 2 pkt 33 u.p.t.u., przez które rozumie się grunty przeznaczone pod zabudowę zgodnie z MPZP, a w przypadku braku takiego planu – zgodnie z decyzją o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, o których mowa w przepisach o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym¹³⁰. Definicja ta, pomimo że konkuruje z potocznym rozumieniem pojęcia terenów budowlanych, jest wiążąca na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług.

3. Definicja zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Przez zorganizowaną część przedsiębiorstwa, w myśl art. 2 pkt 27e u.p.t.u., rozumie się organizacyjnie i finansowo wyodrębniony w istniejącym przedsię-

¹²⁹ Por. T. Przesławski, *Wybrane zagadnienia prawoznawstwa. Szkice z propedeutyki prawa*, Warszawa 2018, s. 104.

¹³⁰ Por. wyrok WSA w Szczecinie z 31.01.2024 r., I SA/Sz 593/23, LEX nr 3693463.

biorstwie zespół składników materialnych i niematerialnych, w tym zobowiązania, przeznaczonych do realizacji określonych zadań gospodarczych, który zarazem mógłby stanowić niezależne przedsiębiorstwo samodzielnie realizujące te zadania. Definicja ta pozwala na ustalenie transakcji niepodlegających VAT jako zbycie przez JST zorganizowanej części przedsiębiorstwa (zob. art. 6 u.p.t.u.).

W judykaturze podkreśla się, że brak zaistnienia którejkolwiek z wymienionych w art. 2 pkt 27e u.p.t.u. przesłanek „wyklucza uznanie zespołu składników majątkowych przedsiębiorstwa za jego zorganizowaną część w rozumieniu tego przepisu”¹³¹.

4. Pojęcie pierwszego zasiedlenia. W myśl art. 2 pkt 14 lit. b u.p.t.u. przez pierwsze zasiedlenie rozumie się oddanie do użytkowania pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi lub rozpoczęcie użytkowania na potrzeby własne budynków, budowli lub ich części, po ich ulepszeniu, jeżeli wydatki poniesione na ulepszenie, w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, stanowiły co najmniej 30% wartości początkowej.

Oddanie do użytkowania w rozumieniu art. 2 pkt 14 u.p.t.u. to „przekazanie prawa do korzystania z budynków, czyli: sprzedaż, wydzierżawienie, wynajęcie, czy oddanie do używania (użytkowania)”¹³². W przypadku właściciela budynku, którym może być JST, pojęcie to oznacza również używanie budynku lub jego części (np. lokalu) na własne potrzeby JST jako właściciela nieruchomości, a nie jego „użytkowanie” jako ograniczone prawo rzeczowe¹³³.

Zdaniem NSA art. 2 pkt 14 u.p.t.u. „wymaga tylko tego, by wydatki poniesione na ulepszenie stanowiły co najmniej 30% wartości początkowej. Nie sformułowano natomiast wymogu, by nakładów tych dokonywał wyłącznie właściciel nieruchomości”¹³⁴.

¹³¹ Zob. wyrok NSA z 13.09.2023 r., I FSK 710/19, LEX nr 3654202.

¹³² Wyrok NSA z 26.09.2018 r., I FSK 1854/16, LEX nr 2582465.

¹³³ Por. S. Brzeszczyńska, *Umowy w obrocie nieruchomościami. Aspekty podatkowe i cywilnoprawne*, Warszawa 2024, s. 28.

¹³⁴ Zob. wyrok NSA z 19.01.2023 r., I FSK 1819/18, LEX nr 3581110.

5. Pojęcie eksportu towarów. Czynność uznaje się za eksport towarów, gdy w jednostce samorządu terytorialnego są spełnione cztery przesłanki:

- 1) wywóz towarów następuje z terytorium Polski,
- 2) wywóz następuje poza terytorium Unii Europejskiej,
- 3) wywóz jest potwierdzony przez urząd celny określony w przepisach celnych,
- 4) wywóz towarów następuje w wykonaniu czynności określonych w art. 7 u.p.t.u., czyli dotyczy czynności JST mieszczącej się w pojęciu odpłatnej dostawy towarów¹³⁵.

Jeżeli czynności JST spełniają podane warunki, mamy wtedy do czynienia z tzw. eksportem bezpośrednim. W sytuacji gdy określone czynności spełniają wymienione wyżej warunki i są wykonywane przez nabywcę mającego siedzibę poza terytorium Polski lub na jego rzecz, mamy wtedy do czynienia z tzw. eksportem pośrednim.

6. Definicja importu towarów. Pojęcie importu towarów oznacza przywóz towarów z terytorium państwa trzeciego na terytorium Unii Europejskiej, w tym Polski.

W przeciwieństwie do eksportu towarów nie jest wymagane w imporcie towarów wykonanie czynności określonych w art. 7 u.p.t.u., czyli odpłatnej dostawy towarów. Wystarczy samo przemieszczenie towaru z innego terytorium niż obszar UE na terytorium unijne.

7. Pojęcie grupy VAT. Przez grupę VAT rozumie się grupę podmiotów powiązanych finansowo, ekonomicznie i organizacyjnie, zarejestrowaną jako podatnik VAT. Pojęcie to może dotyczyć gmin, powiatów, województw samorządowych i ich jednostek organizacyjnych *sensu largo*, a więc posiadających osobowość prawną: spółek komunalnych i samorządowych instytucji kultury.

System grupy VAT pozwala niezależnym prawnie podmiotom, ale ze sobą ściśle powiązanym: finansowo, ekonomicznie i organizacyj-

¹³⁵ Zob. wyrok NSA z 8.07.2022 r., I FSK 769/18, LEX nr 3421476.

nie, działać jako jeden podatnik VAT. Transakcje pomiędzy członkami grupy VAT nie podlegają opodatkowaniu VAT, przez co członkowie grupy VAT w transakcjach wewnątrzgrupowych mogą uniknąć finansowania kosztu VAT¹³⁶.

Art. 3. [Właściwość miejscowa organów podatkowych]

[...]

7. W przypadku grupy VAT właściwym organem podatkowym jest naczelnik urzędu skarbowego właściwy dla przedstawiciela grupy VAT.

Właściwość organu podatkowego dla grupy VAT. Naczelnik urzędu skarbowego właściwy dla przedstawiciela grupy VAT jest właściwym organem podatkowym w sprawach VAT dla utworzonej przez jednostkę samorządu terytorialnego grupy VAT.

Przedstawicielem grupy VAT w samorządzie terytorialnym jest podmiot reprezentujący grupę VAT w zakresie obowiązków tej grupy. Podmiotem tym może być na przykład gmina, która utworzyła grupę VAT ze spółką komunalną lub samorządową instytucją kultury.

Art. 4. [Ulgi i zwolnienia z innych ustaw]

Ulgi i zwolnienia podatkowe udzielone na podstawie odrębnych ustaw nie mają zastosowania do podatku od towarów i usług.

1. Uwagi ogólne. Istotą art. 4 u.p.t.u. jest brak prawnej możliwości stosowania ulg i zwolnień uregulowanych w innych ustawach, w szczególności odnoszących się do innych danin publicznych, w tym innych podatków (np. CIT, akcyzy), w obszarze objętym zakresem systemu VAT.

¹³⁶ Por. P. Wille, *VAT Grouping in Belgium, VAT and Bodies Governed by Public Law*, „Bulletin For International Taxation” 2008/8, s. 422.

Przykładowo w art. 6 ust. 1 pkt 6 ustawy z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych¹³⁷ wymieniono jako zwolnione od podatku „jednostki samorządu terytorialnego w zakresie dochodów określonych w przepisach ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego”. Przepis ten nie ma jednak zastosowania do podatku od towarów i usług, ponieważ art. 4 u.p.t.u. chroni zasadę powszechności opodatkowania VAT¹³⁸.

W myśl art. 4 ust. 2 u.f.p. przepisy dotyczące jednostek samorządu terytorialnego stosuje się odpowiednio do związków metropolitalnych. Brakuje podobnego odesłania na gruncie materialnego prawa podatkowego, w tym w ustawie o podatku od towarów i usług.

Statusu prawnopodatkowego jednostki sektora finansów publicznych jako podatnika VAT nie można domniemywać. Kto jest podmiotem zwolnionym od podatku powinna również precyzyjnie określać ustawa podatkowa. Artykuł 217 Konstytucji RP stanowi, że źródłem prawa podatkowego dla akcydentalnych elementów konstrukcji prawnej podatku, w tym zwolnienia podatkowego, jest ustawa podatkowa.

Zasady konstytucyjne muszą być szczególnie przestrzegane przez ustawodawcę z uwagi na ingerencyjny charakter regulacji prawnopodatkowej.

2. Zwolnienia podatkowe. Zwolnienie od opodatkowania VAT określonych czynności w samorządzie terytorialnym (zwolnienie przedmiotowe) może być rozpatrywane tylko wtedy, gdy te czynności podlegają zakresowi VAT¹³⁹.

W sytuacji zaistnienia przesłanek zwolnienia przedmiotowego (np. art. 43 u.p.t.u.) w JST powstaje obowiązek wykazania wartości podstawy opodatkowania oraz sprzedaży zwolnionej w części ewidencyjnej i deklaracyjnej pliku JPK_VAT. Pomimo że istnieje wtedy obowiązek

¹³⁷ Dz.U. z 2025 r. poz. 278 ze zm.

¹³⁸ Wyrok WSA w Warszawie z 17.11.2023 r., III SA/Wa 1633/23, LEX nr 3669474.

¹³⁹ Zob. wyrok WSA w Bydgoszczy z 11.06.2019 r., I SA/Bd 238/19, LEX nr 2687104.

o charakterze instrumentalnym, jednostka samorządu terytorialnego na skutek zastosowania zwolnienia podatkowego nie deklaruje z tego tytułu, we właściwym okresie rozliczeniowym, podatku należnego¹⁴⁰.

Podobnie nie można zwolnić od podatku jednostki samorządu terytorialnego (zwolnienie podmiotowe lub podmiotowo-przedmiotowe), jeżeli JST w danej czynności nie podlega VAT i pozostaje poza zakresem systemu VAT.

W przypadku zastosowania zwolnienia podmiotowego (art. 113 u.p.t.u.), na przykład w działalności samorządowej instytucji kultury, nie powstaje żaden obowiązek podatkowy w VAT, który należałoby rozpoznać i wykazać we właściwym okresie rozliczeniowym, w części ewidencyjnej i deklaracyjnej pliku JPK_VAT. Całość działalności takiego podatnika podlega wtedy zwolnieniu z VAT.

3. Czynności poza ustawą o podatku od towarów i usług. W przypadku wykonywania przez JST czynności pozostających poza zakresem ustawy (czynności poza VAT) nie powstaje obowiązek podatkowy w VAT. Czynności takich nie wykazuje się w części ewidencyjnej i deklaracyjnej pliku JPK_VAT (np. pobór opłaty targowej, otrzymanie odszkodowania z PZU, wypłata świadczeń przez KZP, otrzymanie subwencji ogólnej z budżetu państwa, udzielenie dotacji podmiotowej z budżetu JST, pobór podatku od środków transportowych).

¹⁴⁰ Zob. wyrok WSA w Bydgoszczy z 11.06.2019 r., I SA/Bd 238/19.

Dział II

ZAKRES OPODATKOWANIA

Rozdział 1

PRZEPISY OGÓLNE

Art. 5. [Przedmiot opodatkowania]

1. Opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, zwanym dalej „podatkiem”, podlegają:

- 1) odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju;
- 2) eksport towarów;
- 3) import towarów na terytorium kraju;
- 4) wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju;
- 5) wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów.

2. Czynności określone w ust. 1 podlegają opodatkowaniu niezależnie od tego, czy zostały wykonane z zachowaniem warunków oraz form określonych przepisami prawa.

3. Opodatkowaniu podatkiem podlegają również towary w przypadku, o którym mowa w art. 14. Przepis ust. 2 stosuje się odpowiednio.

4. W przypadku wystąpienia nadużycia prawa dokonane czynności, o których mowa w ust. 1, wywołują jedynie takie skutki podatkowe, jakie miałyby miejsce w przypadku odtworzenia sytuacji, która istniałaby w braku czynności stanowiących nadużycie prawa.

5. Przez nadużycie prawa rozumie się dokonanie czynności, o których mowa w ust. 1, w ramach transakcji, która pomimo spełnienia warunków formalnych ustanowionych w przepisach ustawy, miała zasadniczo na celu osiągnięcie korzyści podatkowych, których przyznanie byłoby sprzeczne z celem, któremu służą te przepisy.

[...]

1. Czynności opodatkowane w JST

1. Opodatkowaniu VAT w samorządzie terytorialnym podlegają, niezależnie od tego, czy zostały wykonane z zachowaniem warunków oraz form określonych przepisami prawa:

- 1) odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium Polski,
- 2) eksport towarów,
- 3) wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium Polski,
- 4) wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów (WDT).

Do czynności opodatkowanych VAT w JST należy również zaliczyć: import towarów i import usług, które to czynności nie są wymienione w art. 5 ust. 1 u.p.t.u., jako czynności opodatkowane w rozumieniu tego przepisu, ponieważ podlegają one rozliczeniu przez JST jako nabywcę w ramach mechanizmu tzw. odwrotnego obciążenia.

2. Obrót nieruchomościami w JST. Nieruchomości JST, z zastrzeżeniem wyjątków wynikających z ustaw, mogą być przedmiotem obrotu. W szczególności mogą być one „przedmiotem sprzedaży, zamiany i zrzeczenia się, oddania w użytkowanie wieczyste, w najem lub dzierżawę, użyczenia, oddania w trwały zarząd, a także mogą być obciążane ograniczonymi prawami rzeczowymi, wnoszone jako wkłady niepieniężne (aporty) do spółek, przekazywane jako wyposażenie tworzonych przedsiębiorstw państwowych oraz jako majątek tworzonych fundacji” (art. 13 ust. 1 u.g.n.).

W ramach gospodarki nieruchomościami JST występuje w charakterze podatnika VAT, dokonując czynności podlegających opodatkowaniu VAT: odpłatnych dostaw towarów i odpłatnego świadczenia usług (art. 5 ust. 1 pkt 1 u.p.t.u.). Na zasadzie wyjątku JST, gospodarując nieruchomościami komunalnymi, działa w charakterze organu władzy publicznej (np. oddanie nieruchomości w trwały zarząd własnej jednostce organizacyjnej).