

VAT W GMINACH

Artur Mudrecki

VAT W GMINACH

Artur Mudrecki

Stan prawny na 4 marca 2025 r.

Recenzent

Prof. dr hab. Andrzej Gomułowicz

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Joanna Tchorek

Opracowanie redakcyjne

Joanna Ośka

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.

Szanujemy prawo i własność

Więcej na www.legalnakultura.pl

Polska Izba Książki

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

ISBN 978-83-8390-469-6

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

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	9
Wstęp	11
Rozdział I	
Gmina jako podatnik VAT w świetle orzecznictwa	
Trybunału Sprawiedliwości UE i Naczelnego Sądu	
Administracyjnego	15
1. Pozycja ustrojowa gminy i jej zadania a system VAT	15
2. Gmina a urząd ją obsługujący	20
3. Gmina a jednostki budżetowe gminy	22
4. Gmina a gminne zakłady budżetowe	31
5. Działalność gospodarcza, podstawa opodatkowania, dotacje	32
6. Podsumowanie	42
Rozdział II	
Wyłączenie organów władzy publicznej z VAT	43
1. Uwagi wprowadzające	43
2. Wybrane zagadnienia z praktyki orzeczniczej	45
Usługi edukacyjne	45
Utrzymanie czystości i porządku w gminach	54
Korzystanie z przystanków w gminach	54
Umieszczenie w domu pomocy społecznej	56
Wydatki na promocję miasta	57
Czynności samorządu terytorialnego opodatkowane VAT	57

Obrót nieruchomościami	58
Opodatkowanie przekształcenia wieczystego użytkowania gruntu.....	60
VAT od targowiska	61
Inne czynności gmin opodatkowane VAT	62
Opodatkowanie budowy infrastruktury wodociągowo- -kanalizacyjnej.....	64
3. Podsumowanie.....	65
 Rozdział III	
Centralizacja rozliczeń VAT	67
1. Uwagi wprowadzające	67
2. Wybrane zagadnienia z praktyki orzeczniczej.....	71
3. Podsumowanie.....	76
 Rozdział IV	
Prewspółczynnik odliczenia VAT naliczonego	77
1. Uwagi wprowadzające	77
2. Wybrane zagadnienia z praktyki orzeczniczej.....	80
3. Podsumowanie.....	88
 Rozdział V	
Proceduralne bariery uzyskiwania przez gminę indywidualnych interpretacji podatkowych	91
1. Uwagi wprowadzające	91
2. Wybrane zagadnienia z praktyki orzeczniczej.....	95
3. Podsumowanie.....	97
 Rozdział VI	
Opodatkowanie gmin podatkiem od wartości dodanej we Francji	99
1. Uwagi wprowadzające	99
2. Zasady opodatkowania gmin podatkiem od wartości dodanej we Francji	99
Czynności automatycznie podlegające opodatkowaniu VAT.....	105

Czynności podlegające opodatkowaniu VAT według opcji	106
Podstawa opodatkowania.....	107
3. Podobieństwa i różnice między opodatkowaniem gmin w Polsce i we Francji.....	113
4. Podsumowanie.....	114
Zakończenie i wnioski	117
Bibliografia.....	121
Wykaz orzeczeń.....	123

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

dyrektywa 2006/112/WE	–	dyrektywa Rady 2006/112/WE z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. UE L 283, s. 51, 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.)
p.b.	–	ustawa z 7.07.1994 r. – Prawo budowlane (Dz.U. z 2024 r. poz. 725 ze zm.)
p.p.s.a.	–	ustawa z 30.08.2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.)
rozporządzenie z 17.12.2015 r.	–	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)
TUE	–	Traktat o Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana Dz.Urz. UE L 202 z 2016 r., s. 13)
u.p.t.u., ustawa o VAT	–	ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2024 r. poz. 361 ze zm.)
u.s.g.	–	ustawa z 8.03.1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. z 2024 r. poz. 1465 ze zm.)
ustawa centralizacyjna	–	ustawa z 5.09.2016 r. o szczególnych zasadach rozliczeń podatku od towarów i usług oraz dokonywania zwrotu środków publicznych przeznaczonych na realizację projektów finansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub od państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu przez jednostki samorządu terytorialnego (Dz.U. z 2018 r. poz. 280 ze zm.)

- | | | |
|--------------------------------|---|---|
| ustawa o promocji zatrudnienia | – | ustawa z 20.04.2004 r. o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy (Dz.U. z 2025 r. poz. 214 ze zm.) |
| ustawa o PSP | – | ustawa z 24.08.1991 r. o Państwowej Straży Pożarnej (Dz.U. z 2024 r. poz. 1443 ze zm.) |

Czasopisma i wydawnictwa promulgacyjne

- | | | |
|----------|---|---|
| Dz.U. | – | Dziennik Ustaw |
| FK | – | Finanse Komunalne |
| G.Prawna | – | Gazeta Prawna |
| KPP | – | Kwartalnik Prawa Podatkowego |
| ONSAiWSA | – | Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i Wojewódzkich Sądów Administracyjnych |
| OSP | – | Orzecznictwo Sądów Polskich |
| POP | – | Przegląd Orzecznictwa Podatkowego |
| PP | – | Przegląd Podatkowy |
| ZNSA | – | Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego |
| ZOTSIS | – | Zbiór Orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości i Sądu Pierwszej Instancji |

Inne

- | | | |
|--------|---|---|
| CBOSA | – | Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, www.nsa.gov.pl |
| LEX | – | System Informacji Prawnej LEX |
| KM PSP | – | Komenda Miejska Państwowej Straży Pożarnej |
| KPO | – | Krajowy Plan Odbudowy i Zwiększania Odporności |
| NSA | – | Naczelnny Sąd Administracyjny |
| PINB | – | Powiatowy Inspektor Nadzoru Budowlanego |
| PUP | – | Powiatowy Urząd Pracy |
| WSA | – | Wojewódzki Sąd Administracyjny |
| TS | – | Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dawniej: Europejski Trybunał Sprawiedliwości) |

WSTĘP

Podatek od towarów i usług należy do najbardziej skomplikowanych danin publicznych. W praktyce stosowania tego podatku występuje wiele problemów interpretacyjnych. Szczególne trudności w poruszaniu się w systemie VAT napotykają gminy, czego źródeł można upatrywać w niezbyt precyzyjnym określeniu przedmiotu i podmiotu opodatkowania oraz licznie występujących zwolnieniach podatkowych.

Podatek od towarów i usług opiera się na mechanizmie samoobliczenia. W związku z tym gminy, aby nie narazić się na zarzut niewłaściwego sporządzenia deklaracji podatkowych, a w konsekwencji na zarzut nieprawidłowego wywiązywania się z obowiązków prawa podatkowego, nader chętnie zwracają się do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej o wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej. Takiego rodzaju urzędowa interpretacja ma bowiem w założeniu dawać gminom pewność co do akceptowanego bądź nie przez organy administracji skarbowej rozumienia przepisów prawa podatkowego oraz chronić od negatywnych skutków w sferze podatkowej w razie zastosowania się do stanowiska w niej przedstawionego. Wzmiankowana złożoność i zawiłość problematyki VAT prowadzi do licznych sporów między gminami a organami administracji skarbowej, które finalnie trafiają do rozstrzygnięcia przez Naczelnny Sąd Administracyjny. Problematyczne zagadnienia niejednokrotnie trafiają także na wokandę Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, bo podatek od towarów i usług jest podatkiem zharmonizowanym.

Tytułowa problematyka jawi się jako niebagatelna także z perspektywy skali. VAT w gminach to materia pozostająca przecież w zainteresowaniu

funkcjonujących w Polsce aż 2477 gmin, 66 miast na prawach powiatów oraz 314 powiatów, do których pośrednio zastosowanie mają przepisy dotyczące gmin. Nie mniej istotne jest to, że sposób opodatkowania polskich gmin VAT ma bezpośredni wpływ na ich finanse, co jest związane z konstytucyjną zasadą samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego. W takim też ujęciu rzeczona problematyka ma wymiar niezwykle praktyczny.

Funkcjonowanie gmin w systemie VAT w różnych jego aspektach cieszy się znaczącym zainteresowaniem przedstawicieli nauki prawa podatkowego. Na szczególne wyróżnienie zasługują opracowania: Katarzyny Dokukin, *VAT w jednostkach samorządu terytorialnego. Wybrane zagadnienia* (Warszawa 2024), Agnieszki Bieńkowskiej, *VAT w samorządach* (Warszawa 2017), Adama Bartosiewicza, *Centralizacja rozliczeń VAT w samorządach. Komentarz* (Warszawa 2017), Joanny Pęczek-Czerwińskiej, *Prewspółczynnik odliczenia VAT naliczonego* (Warszawa 2016), pod redakcją Ewy Sokołowskiej-Strug, Katarzyny Gierszewskiej, Pawła Bartnika, *VAT w jednostkach samorządu terytorialnego. Centralizacja wraz z pierwszą korektą prewspółczynnika* (Warszawa 2016). Sporo miejsca problematyce opodatkowania gmin poświęcają autorzy komentarzy i leksykonów: Tomasz Michalik, *VAT. Komentarz* (Warszawa 2024), Janusz Zubrzycki, *Leksykon VAT 2020*, tom 1 i 2 (Wrocław 2020), Adam Bartosiewicz, *VAT Komentarz* (Warszawa 2017). W czasopiśmie fachowych i prasie codziennej omawiany problem zajmuje sporo miejsca.

Mimo licznych publikacji kontynuowanie badań nad tytułową problematyką VAT w gminach należy postrzegać jako zadanie wciąż aktualne. Przede wszystkim trzeba mieć tu na uwadze dynamiczne zmiany przepisów podatkowych i ewolucję orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego oraz Trybunału Sprawiedliwości UE. Stąd należy mieć nadzieję, że niniejsza publikacja jako uwzględniająca te ważne uwarunkowania znajdzie zainteresowanie środowiska naukowego oraz praktyków, a być może zachęci także prawodawcę do wprowadzenia określonych rozwiązań.

W książce przedstawiono problematykę związaną z podatkiem od towarów usług w gminach ze szczególnym uwzględnieniem statusu gmi-

ny i jednostek organizacyjnych samorządu terytorialnego, stosowania prewspółczynnika i wyłączenia z tego podatku, gdy gmina wykonuje czynności w zakresie władztwa publicznego.

Praktyka orzecznicza dowodzi, że system rozliczeń gmin podatkiem od towarów i usług ma skomplikowany charakter, co prowadzi do licznych sporów sądowych w tym zakresie. W związku z tym należy zidentyfikować obszary, w których możliwe jest dokonanie zmian legislacyjnych. Dotyczy to również samej praktyki stosowania prawa podatkowego w kierunku uproszczenia rozliczeń gminy w zakresie podatku od towarów i usług.

Celem publikacji jest określenie modelu opodatkowania podatkiem od towarów i usług gmin w Polsce, a w konsekwencji wskazanie jego mankamentów i środków służących ich wyeliminowaniu. Może i powinno to nastąpić z uwzględnieniem zasady racjonalnej legislacji, przez uproszczenie opodatkowania, ograniczenie kosztów obsługi realizacji obowiązków wynikających z tego podatku. W ten sposób liczba sporów pomiędzy gminami a organami podatkowymi na gruncie VAT powinna zostać znacznie zmniejszona.

Realizacji nakreślonego głównego celu będą służyć szczegółowe cele, a więc poszukiwanie odpowiedzi na pytania:

1. Jak kształtuje się pozycja gminy jako podatnika podatku od towarów i usług w kontekście wspólnego opodatkowania gminnych jednostek i zakładów budżetowych w świetle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości UE i Naczelnego Sądu Administracyjnego?
2. Jak ukształtowano centralizację rozliczeń w samorządach?
3. Jak prewspółczynnik odliczenia VAT naliczonego przyjęty dla gmin z uwzględnieniem zmiany poglądów wyrażonych w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości UE i Naczelnego Sądu Administracyjnego realizuje unijną zasadę neutralności?
4. Jakie czynności podlegają opodatkowaniu VAT, a które czynności wykonywane przez gminę jako organ władzy publicznej nie podlegają temu podatkowi?
5. Czy gminy napotykają na bariery formalne w uzyskiwaniu indywidualnych interpretacji podatkowych?