

CENTRALIZACJA ROZLICZEŃ VAT W SAMORZĄDACH

Komentarz

Adam Bartosiewicz

KOMENTARZE PRAKTYCZNE

CENTRALIZACJA ROZLICZEŃ VAT W SAMORZĄDACH

Komentarz

Adam Bartosiewicz

KOMENTARZE PRAKTYCZNE

Stan prawny na 1 stycznia 2017 r.

Wydawca
Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący
Kinga Zając

Opracowanie redakcyjne i łamanie
JustLuk

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.

prawoLubni

SZANUJMY PRAWO I WŁASNOŚĆ
Więcej na www.legalnakultura.pl
POLSKA IZBA KSIĄŻKI

© Copyright by
Wolters Kluwer SA, 2017

ISBN: 978-83-8107-119-2

Dział Praw Autorskich
01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33
tel. 22 535 82 19
e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl
www.wolterskluwer.pl
księgarnia internetowa www.profinfo.pl

Spis treści

Wykaz skrótów	7
Wprowadzenie	9
Ustawa 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. poz. 1454)	11
Rozdział 1. Przepisy ogólne	13
Rozdział 2. Zasady dokonywania rozliczeń podatku przez jednostki samorządu terytorialnego	60
Rozdział 3. Zasady dokonywania przez jednostki samorządu terytorialnego korekt rozliczeń podatku za okresy rozliczeniowe wpływające przed dniem podjęcia przez nie rozliczania podatku wraz ze wszystkimi jednostkami organizacyjnymi	107
Rozdział 4. Dokonywanie przez jednostki samorządu terytorialnego zwrotu środków przeznaczonych na realizację projektów w przypadku zmiany kwalifikowalności podatku w związku z wyrokiem Trybunału Sprawiedliwości	149
Rozdział 5. Zmiany w przepisach	167
Rozdział 6. Przepisy przejściowe i końcowy	174
Załączniki	189

Wykaz skrótów

Akty prawne

- dyrektywa 2006/112/WE – dyrektywa 2006/112/WE Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej z 28.11.2006 r. (Dz.Urz. UE L 347, s. 1 ze zm.)
- Konstytucja – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. poz. 483 ze zm.)
- k.k.s. – Kodeks karny skarbowy z 10.09.1999 r. (Dz.U. z 2013 r. poz. 186 ze zm.)
- o.p. – Ordynacja podatkowa z 29.08.1997 r. (Dz.U. z 2015 r. poz. 613 ze zm.)
- r.z.k.r. – rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących z 4.11.2014 r. (Dz.U. z 2016 r. poz. 1215)
- u.f.p. – ustawa o finansach publicznych z 27.08.2009 r. (Dz.U. z 2016 r. poz. 1870)
- u.o.n.d. – ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych z 17.12.2004 r. (Dz.U. z 2013 r. poz. 168 ze zm.)
- u.s.g. – ustawa o samorządzie gminnym z 8.03.1990 r. (Dz.U. z 2016 r. poz. 446 ze zm.)
- ustawa – ustawa o szczególnych zasadach rozliczeń podatku od towarów i usług oraz dokonywania zwrotu środków publicznych przeznaczonych na realizację pro-

- jektów finansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub od państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu przez jednostki samorządu terytorialnego z 5.09.2016 r. (Dz.U. poz. 1454)
- ustawa o NBP – ustawa o Narodowym Banku Polskim z 29.08.1997 r. (Dz.U. z 2013 r. poz. 908 ze zm.)
- ustawa o VAT – ustawa o podatku od towarów i usług z 11.03.2004 r. (Dz.U. z 2016 r. poz. 710 ze zm.)

Pozostałe

- EFTA – Europejskie Porozumienie o Wolnym Handlu
- FK – Finanse Komunalne
- OTK – Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego
- PS – Przegład Sądowy
- RPEiS – Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny
- TS – Trybunał Sprawiedliwości
- wyrok C-276/14 – wyrok TS z 29.09.2015 r., C-276/14, Gmina Wrocław przeciwko Ministrowi Finansów, EU:C:2015:635

Wprowadzenie

W ostatnich kilkunastu miesiącach jednostki samorządu terytorialnego pozostawały w stanie niepewności co do ich statusu w podatku od towarów i usług. Dotyczyło to zarówno przyszłości, jak i ewentualnych korekt wstecznych rozliczeń podatkowych.

Po wydaniu przez Trybunał Sprawiedliwości wyroku w sprawie C-276/14, Gmina Wrocław przeciwko Ministrowi Finansów, EU:C:2015:635, jasna stała się konieczność centralizacji VAT w jednostkach samorządu terytorialnego. Panowała wszakże duża niepewność co do sposobu i zakresu dokonania tej centralizacji.

Odpowiedzią na powyższe miało być wprowadzenie specjalnej ustawy w tym przedmiocie. Prace nad nią trwały dość długo, lecz w międzyczasie Ministerstwo Finansów uspokajało, iż samorządy nie muszą nic robić na gruncie podatku od towarów i usług, bądź też mogą dokonywać centralizacji, powołując się bezpośrednio na wyrok TS.

Ostatecznie ustawa mająca rozwiązać problemy związane z centralizacją VAT w jednostkach samorządu terytorialnego została uchwalona we wrześniu 2016 r. Weszła ona w życie 1.10.2016 r., z tym że do końca 2016 r. utrzymuje ona okres przejściowy. Bezwzględny obowiązek centralizacji został bowiem nałożony na jednostki samorządu terytorialnego od 1.01.2017 r.

Niniejszy komentarz poświęcony jest właśnie jej przepisom. Ma on formę klasycznego komentarza do ustawy. Omawia problematykę związa-

ną z regulacjami zawartymi w kolejnych artykułach ustawy. Komentarz ma stanowić pomoc przede wszystkim dla pracowników jednostek samorządu terytorialnego oraz dla pracowników ich jednostek organizacyjnych. Może on być przydatny także dla profesjonalnych pełnomocników tych podmiotów w zakresie, w jakim będą oni uczestniczyli w procesach centralizacji.

Końcowo zauważyć można, że komentowana ustawa zostanie zmieniona 1.02.2017 r. Nastąpi to w związku z dokonywaną wówczas reformą administracji skarbowej i wprowadzeniem Krajowej Administracji Skarbowej (KAS). Jej konsekwencją będą zmiany w dwóch artykułach komentowanej ustawy, sprowadzające się wszakże w zasadzie wyłącznie do dopasowania tych regulacji do zmienionego przez ustawę o KAS nazewnictwa. Praktyczny wymiar tych zmian – dla materii opisywanych w komentarzu – jest żaden.

Gryfino, listopad 2016 r.

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. poz. 1454)

ROZDZIAŁ 1

Przepisy ogólne

Art. 1. Ustawa określa szczególne zasady dokonywania przez jednostki samorządu terytorialnego:

- 1) rozliczeń podatku za okresy rozliczeniowe upływające przed dniem podjęcia przez nie rozliczania podatku wraz ze wszystkimi jednostkami organizacyjnymi;
- 2) korekt rozliczeń podatku za okresy rozliczeniowe upływające przed dniem podjęcia przez nie rozliczania podatku wraz ze wszystkimi jednostkami organizacyjnymi;
- 3) zwrotu środków przeznaczonych na realizację projektów w przypadku zmiany kwalifikowalności podatku w związku z wyrokiem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 29 września 2015 r. w sprawie C-276/14 Gmina Wrocław przeciwko Ministrowi Finansów, zwanym dalej „wyrokiem Trybunału Sprawiedliwości”.

Uwagi wstępne

1. Komentowana ustawa ma charakter epizodycznego aktu prawnego. Jest to bowiem niewątpliwie jednorazowa regulacja prawna, której potrzeba wprowadzenia pojawiła się w szczególności w związku z wyrokiem TS z 29.09.2015 r., C-276/14, Gmina Wrocław przeciwko Ministrowi Finansów, EU:C:2015:635 (dalej jako: wyrok C-276/14). Szczegółowo o powodach uchwalenia ustawy zob. tezy następne.

2. Pomimo tego, że orzeczenie Trybunału, o którym mowa, zapadło pod koniec września 2015 r., komentowana ustawa (jako akt prawny związany z wykonaniem tego wyroku) weszła w życie dopiero rok później, co pozwoliło jednostkom samorządu terytorialnego na praktyczne wdrożenie wniosków wynikających z tego wyroku dopiero od 1.01.2017 r.

Powyższe było związane z faktem dość długiej procedury ustawodawczej. Pierwsze projekty ustawy zostały ujawnione w połowie stycznia 2016 r. (projekt z 14.01.2016 r., dostępny na stronach Rządowego Centrum Legislacji). Później jednak – z uwagi na złożoność problematyki oraz jej wielorodzajowość (przepisy podatkowe oraz przepisy dotyczące środków pomocowych) – prace legislacyjne posuwały się dość powoli (co – jak trzeba przyznać – było spowodowane szerokimi konsultacjami projektu, także ze środowiskami samorządowymi).

Dodatkowo na finiszu prac legislacyjnych Sejm nie zdążył przed przerwą wakacyjną przegłosować ostatnich poprawek, co ostatecznie spowodowało, że akt ten wszedł w życie dopiero 1.10.2016 r.

Ustawa została ostatecznie przyjęta przez Sejm (z poprawkami Senatu) 5.09.2016 r., a po jej podpisaniu przez Prezydenta RP opublikowano ją w Dzienniku Ustaw z 2016 r. pod pozycją 1454.

Powody wprowadzenia ustawy

3. Jednostka samorządu terytorialnego, chociaż jej aktywność w znacznej mierze dotyczy sfery publicznej, pozostaje również podmiotem aktywnym w obszarze stosunków cywilnoprawnych. Nabywa i sama wykonuje różnego rodzaju świadczenia, a czyniąc to w sposób zorganizowany i w znacznej mierze za wynagrodzeniem – w istocie prowadzi działalność gospodarczą w rozumieniu przepisów ustawy o podatku od towarów i usług z 11.03.2004 r. (Dz.U. z 2016 r. poz. 710 ze zm.; dalej jako: ustawa o VAT).

Zgodnie z przepisami art. 15 ust. 1 i 2 ustawy o VAT podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej

oraz osoby fizyczne wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. Działalność gospodarcza obejmuje natomiast wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody, również wówczas gdy czynność została wykonana jednorazowo, w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonywania czynności w sposób częstotliwy. Działalność gospodarcza obejmuje również czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.

W tym miejscu należy podkreślić, że pojęcie działalności gospodarczej zawarte w art. 15 ust. 2 ustawy o VAT jest pojęciem autonomicznym i właściwym tylko tej ustawie. Definicja znajdująca się w ustawie o VAT jest inna niż ta zawarta w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej z 2.07.2004 r. (Dz.U. z 2015 r. poz. 584 ze zm.). Przepisy ustawy o VAT definiują działalność gospodarczą również inaczej, niż czyni to Ordynacja podatkowa z 29.08.1997 r. (Dz.U. z 2015 r. poz. 613 ze zm.). Definicja ta różni się także od definicji zawartej w innych ustawach podatkowych, np. w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych z 26.07.1991 r. (Dz.U. z 2012 r. poz. 361 ze zm.).

Na przykład zgodnie z przepisami ustawy o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej z 25.10.1991 r. (Dz.U. z 2012 r. poz. 406 ze zm.) działalność kulturalna określona w tej ustawie nie stanowi działalności gospodarczej w rozumieniu odrębnych przepisów.

Na gruncie autonomicznej definicji działalności gospodarczej zawartej w ustawie o VAT powyższy zapis nie ma znaczenia. Jeśli działalność jednostki kultury wyczerpuje cechy określone w art. 15 ust. 2 ustawy o VAT, jednostka ta jest podatnikiem VAT (prowadzi bowiem działalność gospodarczą).

Powyższa definicja zawarta w ustawie o VAT ma charakter uniwersalny, pozwalający na objęcie pojęciem podatnika tych wszystkich pod-

miotów, które prowadzą określoną działalność i występują w profesjonalnym obrocie gospodarczym. Chociaż ustawa nie wyraża tego wprost, należy przyjąć, że działalnością gospodarczą jest w zasadzie tylko ta aktywność, która jest wykonywana zawodowo, w sposób profesjonalny.

Niezależność definicji działalności gospodarczej zawartej w ustawie o VAT od innych definicji działalności gospodarczej sprawia, że podatnikiem VAT będzie podmiot niebędący przedsiębiorcą w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej ani też niemający takiego statusu na gruncie (innych) ustaw podatkowych.

Pojęcie działalności gospodarczej (o której tu mowa) jest pojęciem prawa unijnego. Jest ono zasadnicze dla konstrukcji podatku od towarów i usług. Ustawodawca krajowy nie może mieć swobody w definiowaniu pojęcia podatnika, a więc i pojęcia działalności gospodarczej w prawie krajowym. Wyraźnie i jednoznacznie podkreślił to TS w orzeczeniu z 21.10.2004 r., C-8/03, Banque Bruxelles Lambert SA (BBL) przeciwko państwu belgijskiemu, EU:C:2004:650.

Zgodnie z definicją zawartą w art. 15 ust. 2 ustawy o VAT działalność gospodarcza to wszelka działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje również czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.

Na plan pierwszy wybija się podstawowa cecha działalności gospodarczej – to, że jest to **wszelka** działalność, w ramach której wykonywane może być **każde** świadczenie. Wskazuje się, że przymiotnika „wszelka” nie należy jednak odczytywać w sposób wykraczający poza zakres czynności wymienionych w art. 5 ustawy o VAT.

Szeroka definicja działalności gospodarczej powoduje, że podmioty ją wykonujące są klasyfikowane jako podatnicy, niezależnie od ich sta-

tusu. Stąd też przykładowo ogłoszenie upadłości podmiotu nie powoduje uznania, że podmiot nie prowadzi już działalności gospodarczej. Podobnie **generalnie nie ma znaczenia, czy podmiot** mogący być podatnikiem **podlega prawu publicznemu czy też prywatnemu** (A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Może warto być podatnikiem*, Rzeczpospolita z 31.03.2005 r.). Biorąc jednocześnie pod uwagę, że przy wykładni przepisów ustawy należy kłaść nacisk przede wszystkim na aspekty ekonomiczne, trzeba uznać, że **za działalność gospodarczą będzie mogła być uznana aktywność danego podmiotu niezależnie od jego zdolności do czynności cywilnoprawnych** (A. Bartosiewicz, *VAT. Komentarz*, Warszawa 2016, s. 283).

Definicja działalności gospodarczej ma charakter uniwersalny, co ma pozwolić na uznanie za podatników te wszystkie podmioty, które prowadzą określoną działalność, występując w profesjonalnym obrocie gospodarczym, niezależnie od formy, statusu i więzi prawnych.

Określenie, że działalnością gospodarczą jest wszelka działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody – jest nader nieostre. Powyższe sprawia, że przy interpretacji tego pojęcia należy w szerokim zakresie korzystać z wykładni pronunijnej. W tym przypadku możliwość korzystania z tej wykładni jest w zasadzie nieograniczona. Definicja zawarta w prawie krajowym jest bowiem na tyle ogólna, że interpretacja odwołująca się do litery i ducha dyrektyw nie może w praktyce mieć charakteru *contra legem*. Problemem może być jednak to, że definicja działalności gospodarczej zawarta w dyrektywie jest również dość ogólna. Dokonując interpretacji zwrotu „działalność gospodarcza” czy też rozstrzygając konkretne przypadki w kontekście prowadzenia działalności gospodarczej, należy zatem korzystać z dorobku orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. W wielu orzeczeniach rozstrzygał on, czy określona aktywność może być uznana za działalność gospodarczą.

Można zatem stwierdzić, że generalnie podatnikiem jest podmiot, który w ramach swojej działalności dokonuje bądź ma zamiar dokony-

wać świadczeń na rzecz innych podmiotów. Taka aktywność (przynajmniej z założenia) ma być podejmowana stale (w sposób powtarzalny) i w sposób profesjonalny.

Jak wynika bezpośrednio z brzmienia przepisu art. 15 ust. 1 ustawy o VAT, uznanie aktywności danej osoby za działalność gospodarczą nie jest uzależnione od celu takiej działalności ani od jej rezultatu.

W szczególności **działalność gospodarcza nie musi być prowadzona w celu osiągnięcia zysku**. Jak wskazał NSA w wyroku z 14.01.2010 r., I FSK 738/09, LEX nr 558863: „Zysk (przychód) jest kategorią prawa bilansowego i z punktu widzenia przyjętej w art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy VAT z 1993 r. definicji podatnika to, czy wykonywane czynności przyniosły zysk jest prawnie obojętne”.

Pozwala to w szczególności na uznanie za podatników VAT różnego rodzaju organizacji o charakterze *non-profit*, **organów administracji publicznej** itp., czyli wszelkich podmiotów, które nie działają w celu osiągnięcia zysku.

Działalność gospodarcza w rozumieniu ustawy o VAT nie musi być bowiem działalnością o charakterze zarobkowym. Należy jednak zauważyć, że podmiot, który wykonuje wyłącznie czynności nieodpłatne, nie może być uznany za podatnika VAT (tak TS w wyroku z 1.04.1982 r., C-89/81, Staatssecretaris van Financiën przeciwko Hong-Kong Trade Development Council, EU:C:1982:121). Nie wykonuje on bowiem wówczas żadnych czynności opodatkowanych.

Mając na uwadze powyższe, należy stwierdzić, że **nie ma przeszkód, aby za działalność gospodarczą zostało uznane wykonywanie (podejmowanie) takich świadczeń, które są podejmowane przez daną jednostkę samorządu terytorialnego i jej jednostki organizacyjne nie w celu zarobkowym, lecz przede wszystkim w związku z zaspokajaniem zbiorowych potrzeb mieszkańców** (a sama ta działalność jest z założenia deficytowa), także w ramach zadań własnych (o ile jednostka nie działa wówczas jako organ władzy publicznej, o czym będzie jeszcze poniżej).

Działalność gospodarcza nie jest także uzależniona od jej rezultatu. Najogólniej rzecz biorąc, działalność gospodarcza ma miejsce także wówczas, gdy nie przyniosła żadnych widocznych efektów. W szczególności pozwala to na uznanie, że prowadzenie działalności gospodarczej obejmuje także podjęcie czynności przygotowawczych do jej faktycznego uruchomienia (rozpoczęcia), również wówczas gdy do podjęcia zamierzonej działalności ostatecznie nie doszło (zaniechane inwestycje) z przyczyn niezależnych od podatnika. Fakt ten był wielokrotnie podkreślany w orzecznictwie TSUE. Powołując się na zasadę neutralności podatku, wskazywano, że wstępne wydatki inwestycyjne poniesione w celu uruchomienia działalności gospodarczej przesądzają o fakcie jej prowadzenia, nadając podmiotowi status podatnika VAT. W związku z tym ma on prawo do odliczenia podatku naliczonego związanego z zakupem towarów i usług, które miałyby być przeznaczone do wykonywania działalności gospodarczej.

4. W kontekście statusu podatkowego jednostek samorządu terytorialnego oraz gminnych jednostek organizacyjnych należy wskazać jeszcze jedną kwestię.

Otóż przepis art. 15 ust. 6 ustawy o VAT zastrzega, że 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.

Należy stwierdzić, że generalnie organy oraz urzędy publiczne są uznawane za podatników. Dotyczy to jednakże tej sfery, w której faktycznie występuje konsumpcja oraz gdzie podmioty te mogą konkurować z podmiotami prawa prywatnego. Organy oraz urzędy publiczne nie są bowiem uznawane za podatników w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane. Załatwianie przez organy tzw. spraw urzędowych nie podlega zatem, co do zasady, opodatkowaniu VAT, gdyż wówczas podmioty te nie działają jako podatnicy.

Z powyższej definicji wynika, że organy oraz urzędy administracji publicznej wówczas działają w charakterze podatników, gdy:

- wykonują czynności inne niż te, które mieszczą się w ramach ich zadań,
- wykonują czynności mieszczące się w ramach ich zadań, ale czynią to na podstawie umów cywilnoprawnych.

W wyroku z 27.02.2007 r., III SA/Wa 4312/06, LEX nr 234961, WSA w Warszawie trafnie zauważył, że „kryterium decydującym o uznaniu organu (urzędu) władzy publicznej za podatnika VAT jest zachowywanie się nie jak organ władzy, lecz jak podmiot gospodarczy (przedsiębiorca) w stosunku do określonych transakcji lub czynności. Szczególnie jest to uzasadnione w tych przypadkach, gdzie identyczne lub bardzo zbliżone czynności bądź transakcje mogą być dokonywane przez podmioty prywatne (np. przedsiębiorców)”.

W wyroku z 15.09.2005 r., I SA/Ol 278/05, LEX nr 856659, WSA w Olsztynie stwierdził, że: „Przez organy władzy publicznej należy rozumieć organy rządowej administracji centralnej, administracji terenowej (zarówno zespolonej, jak i niezespolonej) oraz organy administracji samorządowej”.

Z kolei w wyroku z 26.03.2010 r., I SA/Wr 157/10, LEX nr 694284, WSA we Wrocławiu wskazał: „Na mocy art. 4 VI dyrektywy uczelnia, organizując konferencje naukowe, uznawana jest za podatnika VAT, ponieważ nie działa jak organ władzy publicznej, lecz jako podmiot prywatnoprawny w ramach prowadzonej działalności gospodarczej”.

W orzecznictwie sądowym można obecnie zaobserwować tendencję do uznawania za organy władzy publicznej także samych jednostek samorządu terytorialnego.

Rozstrzygnięcie, czy dana czynność stanowi realizację zadania nałożonego przepisami prawa, dla wypełniania którego organ czy też urząd zostały powołane, będzie następować przede wszystkim na podstawie