

Współdziałanie w samorządzie terytorialnym w dobie pandemii – skutki w zakresie podatku od towarów i usług

Streszczenie

Zadania publiczne mogą być realizowane przez jednostki samorządu terytorialnego samodzielnie lub poprzez współdziałanie. Z posiadanej przez jednostki samorządu terytorialnego samodzielności oraz podmiotowości podatkowej w systemie VAT wypływają zróżnicowane konsekwencje, zależne od statusu prawnopodatkowego poszczególnych podmiotów, rodzaju i zakresu wykonywanych zadań oraz relacji pomiędzy jednostką samorządu a innymi podmiotami. Przykładowo niektóre związki międzygminne, w przeciwieństwie do gmin, mają status „podatnika VAT zwolnionego” i nie korzystają z prawa do odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług. Podobnie dzieje się, gdy podjęte współdziałanie nie ma charakteru rynkowego i działalność określonego podmiotu nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Celem opracowania jest przedstawienie wybranych form współdziałania jednostek samorządu terytorialnego oraz określenie skutków, jakie one wywołały na gruncie podatku od towarów i usług w okresie pandemii, w kontekście konstytucyjnej zasady samodzielności jednostek samorządu terytorialnego.

249

Słowa kluczowe: samorząd terytorialny, współdziałanie jednostek samorządu terytorialnego, podatek od towarów i usług, finanse publiczne, pandemia

Abstract

Public tasks can be performed by local government units independently or through cooperation. The independence and tax subjectivity of local government units in the VAT system have different consequences depending on the legal and tax status of particular entities, the type and scope of tasks performed and the relationship between the local government unit and other entities. For example, some unions of municipalities, unlike municipalities, have the status of “exempted VAT taxpayer” and do not have

¹ Sławomir Owczarczuk – doktor, Uniwersytet Śląski w Katowicach, Wydział Prawa i Administracji, Instytut Nauk Prawnych, doradca podatkowy, <https://orcid.org/0000-0003-3486-0028>

the right to deduct input VAT when purchasing goods and services. The same happens when the cooperation undertaken is not of market nature and the activity of a particular entity is not subject to VAT. The purpose of the publication is to present selected forms of cooperation of local government units and determine the effects that they cause on the grounds of VAT in the pandemic period, in the context of the constitutional principle of self-reliance of local government units.

Keywords: local government, local government interaction, goods and services tax, public finance, pandemic

1. Wprowadzenie

Wykorzystanie różnych form współdziałania w samorządzie terytorialnym stanowi interdyscyplinarny obszar badawczy, który jest przedmiotem zainteresowania nauki prawa: konstytucyjnego, cywilnego, administracyjnego, finansowego i podatkowego. Samodzielność jednostek samorządu terytorialnego oznacza „swobodę wyboru sposobu realizacji zadań publicznych. Mogą one wykonywać te zadania indywidualnie albo powierzać ich wykonanie – na określonych zasadach – innym podmiotom”². Współdziałanie stanowi ważną część działalności jednostek samorządu terytorialnego. Międzykomunalne wykonywanie zadań jest „instrumentem, który zapobiega »skutecznej wędrówce zadań ku górze«, powodującej zmniejszanie samorządowych kompetencji”³.

W piśmiennictwie podkreśla się, że na „instytucję współdziałania można spojrzeć z różnych punktów widzenia: ekonomicznego, prakseologicznego lub prawnego”⁴. Zauważa się, że pojęcie „współdziałania nie było i nie jest nadal definiowane wprost w aktach prawnych”⁵. Precyzuje się, iż „istota współdziałania wyraża się w wielopodmiotowym działaniu i wzajemnej pomocy w realizacji wspólnych celów. Natomiast współpraca jako forma dobrowolnego współdziałania oznacza wspólną

² M. Ofiarska, Z. Ofiarski, *Związki komunalne i metropolitalne w Polsce*, Warszawa 2021, s. 28.

³ M. Ofiarska, *Publicznoprawne formy współpracy gmin w RFN*, „Samorząd Terytorialny” 2002, nr 6, s. 39.

⁴ J. Blicharz, *Istota współdziałania jednostek samorządu terytorialnego na gruncie prawa krajowego i międzynarodowego*, [w:] J. Korczak (red.), *Cywilizacja administracji publicznej. Księga jubileuszowa z okazji 80-lecia urodzin prof. nadzw. UWr dra hab. Jana Jeżewskiego*, Wrocław 2018, s. 43.

⁵ *Ibidem*, s. 45.

pracę, skoordynowane wykonywanie zadań cząstkowych, które wynikają z podziału pracy”⁶.

Współdziałanie w samorządzie terytorialnym ma zapewnić sprawną realizację zadań, pozwolić na optymalizację kosztów oraz poprawić jakość świadczonych usług publicznych⁷. Może ono odbywać się w formach prawa publicznego (administracyjnego) oraz prywatnego (cywilnego)⁸. Ustawodawca pozwolił na takie ukształtowanie zasad współdziałania, które odpowiadałoby indywidualnym potrzebom współdziałających podmiotów, brak jest natomiast szczegółowych regulacji prawnych dotyczących przedmiotu współdziałania⁹.

Potrzeba współpracy między jednostkami samorządu terytorialnego rośnie wraz z ich rozwojem oraz pojawianiem się nowych zjawisk w zglobalizowanym świecie¹⁰. Niektóre z tych zjawisk powodują globalne i lokalne kryzysy. Pandemia wywołana wirusem SARS-CoV-2 wywarła bezpośredni wpływ na realną sferę gospodarki¹¹, zachowania konsumentów, dostawców i odbiorców usług, w tym jednostek samorządu terytorialnego.

Celami niniejszego opracowania są przedstawienie wybranych form współdziałania w samorządzie terytorialnym oraz określenie skutków, jakie one spowodowały na gruncie podatku od towarów i usług w dobie pandemii, w kontekście konstytucyjnej zasady samodzielności jednostek samorządu terytorialnego. Analizie poddano obowiązujący materiał normatywny, judykaty, interpretacje prawa podatkowego oraz przywołane poglądy doktryny, która do tej pory nie zajmowała się w sposób szczególny tytułowym zagadnieniem. Prezentowana tematyka może stanowić przyczynek do bardziej pogłębionych analiz i wieloaspektowych studiów.

251

⁶ *Ibidem* i powołana tam: E. Bogacz-Wojtanowska, *Zdolności organizacyjne a współdziałanie organizacji pozarządowych*, Kraków 2013, s. 32 i nast.

⁷ J. Blicharz, *Istota współdziałania...*, s. 55.

⁸ *Ibidem*, s. 46.

⁹ M. Ofiarska, Z. Ofiarski, *Związki komunalne...*, s. 59.

¹⁰ Por. M. Ofiarska, *Nowy model współpracy międzygminnej we Francji (uwagi na tle reformy z 1999 roku)*, „Samorząd Terytorialny” 2003, nr 1–2, s. 130 i powołana tam literatura.

¹¹ Por. M. Zaleska (red.), *Wpływ COVID-19 na finanse. Polska perspektywa*, Warszawa 2021, s. 7.

2. Współdziałanie pomiędzy podatnikami podatku od towarów i usług

W systemie VAT¹² ma znaczenie, czy dany podmiot jest podatnikiem oraz jaki jest jego formalny status prawnopodatkowy (podatnik VAT czynny, podatnik VAT zwolniony, podatnik VAT UE) oraz czy dana czynność jest opodatkowana VAT. Dzieje się tak, jeżeli dostawca towaru lub wykonawca usługi w odniesieniu do danej transakcji działa „w charakterze podatnika VAT” i nie korzysta ze zwolnienia podmiotowego lub przedmiotowego. Jako podatników VAT czynnych w samorządzie terytorialnym można wymienić m.in. jednostki samorządu terytorialnego (gminy, powiaty, województwa samorządowe), związki jednostek samorządu terytorialnego (związki międzygminne, związki gminno-powiatowe, związki powiatów), związek metropolitalny w województwie śląskim (Górnośląsko-Zagłębiowska Metropolia), spółki komunalne, samorządowe instytucje kultury.

Gminy (miasta na prawach powiatu) uzyskały formalny status podatników VAT czynnych w różnym okresie¹³. Rozbieżność w dacie rejestracji gmin wynikała stąd, iż w latach dziewięćdziesiątych XX w. jako podatników VAT czynnych rejestrowano urząd gminy lub gminę, a nawet jednocześnie w tej samej gminie: urząd gminy i gminę. Pod wpływem orzecznictwa sądowoadministracyjnego jako podatnika VAT czynnego rejestrowano wyłącznie gminę¹⁴. Wiele gmin dokonało rejestracji lub jej aktualizacji w związku z nabyciem statusu podatnika VAT UE lub centralizacją rozliczeń VAT w samorządzie terytorialnym. Podobnie w różnym czasie jako podatnicy VAT czynni były rejestrowane powiaty¹⁵, których status na gruncie podatku od towarów i usług także

252

¹² *Value Added Tax* (podatek od wartości dodanej), skrót VAT, używany dalej również na oznaczenie obowiązującego w Polsce podatku od towarów i usług.

¹³ Przykładowo: gmina Kuźnia Raciborska od 1.02.1995 r., gmina Zielonki od 8.07.2003 r., gmina Łapy od 1.01.2017 r. – *Wykaz podmiotów zarejestrowanych jako podatnicy VAT, niezarejestrowanych oraz wykreślonych i przywróconych do rejestru VAT*, stan na 30 grudnia 2021 r., <https://www.podatki.gov.pl/wykaz-podatnikow-vat-wyszukiwarka> (dostęp: 30.12.2021).

¹⁴ 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*, „Samorząd Terytorialny” 2020, nr 6, s. 8–9.

¹⁵ Na przykład powiat zielonogórski zarejestrowany jest jako podatnik VAT od 1 stycznia 1999 r., białostocki od 1 marca 2004 r., elbląski od 1 stycznia 2017 r. – stan na 30 grudnia 2021 r., *Wykaz podmiotów...*

budził wątpliwości¹⁶. Również wszystkie województwa samorządowe uzyskały status podatników VAT czynnych¹⁷.

Jednostki samorządu terytorialnego są podatnikami podatku od towarów i usług, którzy w celu wykonywania zadań publicznych mogą tworzyć jednostki organizacyjne, a także zawierać umowy cywilnoprawne i porozumienia publicznoprawne z innymi podmiotami¹⁸. W celu wspólnego wykonywania zadań jednostki samorządu terytorialnego mogą tworzyć związki komunalne¹⁹. Związki jednostek samorządu terytorialnego jako podatnicy VAT posiadają status „czynny”²⁰ albo „zwolniony”²¹. Szczególnie status podatników VAT czynnych posiadają te związki, których przedmiotem działalności jest gospodarka komunalna w zakresie dostaw wody i odbioru ścieków, transportu publicznego, odpadów komunalnych oraz wykorzystania odnawialnych źródeł energii.

Potrzeba współdziałania gmin w województwie śląskim na szczelnie metropolitalnym spowodowała powstanie związku metropolitalnego i zarazem nowego podatnika podatku od towarów i usług: Górnośląsko-Zagłębiowskiej Metropolii (GZM)²². Podobny status powinny posiadać inne związki metropolitalne, jeżeli powstaną²³. Przedłożone w Sejmie projekty ustaw bazują na obowiązujących przepisach ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o związku metropolitalnym w województwie śląskim²⁴. Według tych projektów nowe związki metropolitalne

¹⁶ Szerzej: S. Owczarczuk, *Powiat, starostwo powiatowe, starosta – problem podmiotowości w VAT*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2010, nr 12, s. 18–26.

¹⁷ Na przykład województwo małopolskie od 1 kwietnia 2001 r., lubuskie od 1 kwietnia 2004 r., śląskie od 1 stycznia 2017 r. – stan na 30 grudnia 2021 r., *Wykaz podmiotów...*

¹⁸ Zob. np. art. 9 ust. 1, art. 74 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1372 ze zm.) – dalej: u.s.g.

¹⁹ Zob. np. art. 64 ust. 1 u.s.g.

²⁰ Zob. Warmiński Związek Gmin – data rejestracji jako podatnika: 26 stycznia 1998 r. – *Wykaz podmiotów...*

²¹ Na przykład Związek Gmin Bieszczadzkich – data rejestracji jako podatnika: 16 czerwca 2000 r. – *Wykaz podmiotów...*

²² Górnośląsko-Zagłębiowska Metropolia od 15 listopada 2017 r. jest podatnikiem VAT czynnym – *Wykaz podmiotów...*

²³ Zob. senacki projekt ustawy o związku metropolitalnym w województwie pomorskim – druk nr 646, <https://www.sejm.gov.pl/sejm9.nsf/druk.xsp?nr=646> (dostęp: 29.11.2021 r.) oraz senacki projekt ustawy o łódzkim związku metropolitalnym – druk nr 285, <https://www.sejm.gov.pl/sejm9.nsf/PrzebiegProc.xsp?id=7C96D-7194D05455BC1258535004DF885> (dostęp: 29.11.2021).

²⁴ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1277 ze zm.

realizować będą zadania w zakresie publicznego transportu zbiorowego oraz metropolitalnych przewozów pasażerskich, co wiąże się z realizacją działalności opodatkowanej w systemie VAT.

Współdziałanie w samorządzie terytorialnym generuje określone problemy interpretacyjne związane z przenikaniem się sfer *imperium* i *dominium*. Część z nich została już rozwiązana przez Naczelny Sąd Administracyjny (NSA) oraz Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE)²⁵. Część dalej wymagała rozstrzygnięć na poziomie unijnym²⁶. Inne jeszcze nie zostały rozwiązane²⁷.

Przykładowo, z przepisów art. 10 ust. 2 u.s.g. i art. 7a ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym²⁸ wynika, że gminy, powiaty, związki międzygminne i powiatowe, stowarzyszenia jednostek samorządu terytorialnego mogą sobie wzajemnie bądź innym jednostkom udzielać pomocy, w tym pomocy finansowej. Jednostka samorządu terytorialnego, udzielając pożyczki na cele wymienione w zawartej umowie cywilnoprawnej, zdaniem organów interpretacyjnych działa „w charakterze podatnika VAT” i wynagrodzenie z tego tytułu stanowi podstawę opodatkowania, o której mowa w art. 29a ustawy z dnia 11 marca 2011 r. o podatku od towarów i usług²⁹. Jednak w orzecznictwie podkreśla się, że zawarcie umowy pożyczki w ramach współdziałania w samorządzie terytorialnym może mieć charakter wyjątkowy jako forma celowej pomocy finansowej, niemającej charakteru komercyjnego. To zaś sytuuje taką czynność poza zakresem VAT, nie jest ona bowiem dokonywana w ramach działalności gospodarczej, o której mowa w art. 15 ust. 2 u.p.t.u.³⁰

Podobnie ocenia się w judykaturze, jako wyłączone z systemu VAT, zawieranie porozumień pomiędzy jednostkami samorządu terytorialnego na podstawie przepisów prawa publicznego, skutkujące przeniesieniem obowiązku realizacji zadań publicznych z jednej jednostki

²⁵ Na przykład status jednostek samorządu terytorialnego oraz samorządowych jednostek i zakładów budżetowych.

²⁶ Na przykład opodatkowanie VAT udzielanych dotacji. Zob. skierowane do TSUE pytania prejudycjalne: postanowienia NSA: z dnia 16 kwietnia 2021 r., sygn. I FSK 1645/20 oraz z dnia 16 kwietnia 2021 r., sygn. I FSK 1490/20, CBOSA.

²⁷ W związku z niejednołitą praktyką organów podatkowych i sądów administracyjnych.

²⁸ Tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 920 ze zm. – dalej: u.s.p.

²⁹ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 685 ze zm. – dalej: u.p.t.u.

³⁰ Zob. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Krakowie z dnia 29 lipca 2020 r., sygn. I SA/Kr 342/20, LEX nr 3068127 w sprawie pożyczki udzielonej przez jednostkę samorządu terytorialnego dla podmiotu leczniczego wykonującego zadania publiczne z zakresu ochrony zdrowia.

samorządu terytorialnego na inną³¹. Porozumienie komunalne ma charakter publicznoprawny i jest ściśle regulowane przepisami prawa administracyjnego, jest więc „czynnością prawa administracyjnego, za czym mogą przemawiać określona sytuacja stron, tryb jego zawierania i jego istotne elementy oraz zadania objęte treścią porozumienia, mieszczące się w zakresie spraw postawionych przez ustawę przed jednostkami samorządu terytorialnego”³². Jednak organy interpretacyjne zajmują stanowisko, że dotacja otrzymana w ramach zawartego porozumienia międzygminnego może stanowić podstawę opodatkowania, o której mowa w art. 29a ust. 1 u.p.t.u.³³

Działalność GZM w województwie śląskim związana jest ze sporem podatkowym dotyczącym opodatkowania podatkiem od towarów i usług części zmiennej składki rocznej na organizację transportu publicznego w gminach należących do GZM, uiszczanej przez te gminy na rzecz metropolii³⁴. Spór ten został rozstrzygnięty przez NSA, z zastosowaniem przepisów szczególnych w czasie pandemii³⁵, na korzyść samorządów, które nie muszą już ponosić ciężaru podatkowego z tytułu podatku od towarów i usług, naliczanego od składki na rzecz GZM. Zdaniem NSA stosunki prawne między związkiem metropolitalnym a gminami członkowskimi i nieczłonkowskimi, które nie mają bezpośredniego związku z działalnością gospodarczą opodatkowaną VAT, należy zaliczyć do sfery *imperium*, pozostającej poza zakresem systemu VAT³⁶.

Spór ten był kolejnym przykładem wykładni operatywnej organów podatkowych *in dubio pro fisco*, co wpisuje się w prowadzoną przez państwo politykę fiskalną. W ramach tej polityki obowiązki podatników, w tym jednostek samorządu terytorialnego i innych podmiotów sektora finansów publicznych, związane z samoobliczeniem podatku od towarów i usług zostały rozszerzone o nowe i liczne powinności

³¹ Zob. np. art. 8 ust. 2a u.s.g. i art. 4 ust. 5 u.s.p.

³² Wyrok NSA z dnia 16 grudnia 2011 r., sygn. I FSK 544/11, LEX nr 1134251 i powołana tam literatura, w szczególności: L. Kieres, *Związki i porozumienia komunalne*, „Samorząd Terytorialny” 1991, nr 10, s. 9.

³³ Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, interpretacja indywidualna, 8 września 2021 r., 0111-KDIB3-1.4012.614.2021.1.WN; <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/449488> (dostęp: 4.01.2022).

³⁴ Zob. wyrok NSA z dnia 3 marca 2021 r., sygn. I FSK 830/20, CBOSA.

³⁵ Na podstawie art. 15zsz4 ust. 3 ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (tekst jedn. Dz.U. poz. 1842 ze zm.) – dalej: ustawa antykryzysowa.

³⁶ Zob. wyrok NSA z dnia 3 marca 2021 r., sygn. I FSK 830/20, CBOSA.

instrumentalne, których „konstytucyjność” jest przedmiotem analiz w świetle zasad wynikających z ustawy zasadniczej³⁷.

Jednostki samorządu terytorialnego, realizując zadania publiczne samodzielnie lub we współdziałaniu, współpracują w wykonywaniu tych zadań ze spółkami komunalnymi. Te samorządowe osoby prawne co do zasady wykonują działalność gospodarczą, o której mowa w art. 15 ust. 2 u.p.t.u. Spółki prawa handlowego, których jedynym właścicielem jest gmina, „mieszczą się w pojęciu »gminnych jednostek organizacyjnych«”³⁸.

Problematyczna jest natomiast kwalifikacja prawnopodatkowa czynności wykonywanych pomiędzy spółką komunalną a jednostką samorządu terytorialnego. Podczas realizacji zadań własnych na rzecz gminy lub związku międzygminnego spółka komunalna – zdaniem organów interpretacyjnych – działa w „charakterze podatnika VAT”³⁹. Organy podatkowe dokonują tutaj, ale i często w odniesieniu do innych przejawów działalności komunalnej, jedynie wykładni językowej przepisu art. 15 ust. 6 u.p.t.u.⁴⁰

Natomiast judykatura spogląda na te zagadnienia w szerszym kontekście⁴¹. Przede wszystkim badaniu podlega to, czy dana czynność ma charakter cywilnoprawny, rynkowy (a jej nieopodatkowanie w systemie VAT prowadziłoby do znaczącego zakłócenia konkurencji), czy też stanowi działanie w reżimie publicznoprawnym⁴². Podkreśla się, że spółka prawa handlowego, której jedynym udziałowcem jest jednostka samorządu terytorialnego, może działać jako podmiot prawa

256

³⁷ Na przykład sprawa przed Trybunałem Konstytucyjnym o sygnaturze K 13/20 dotycząca przepisów art. 86a–86o ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r., poz. 800 ze zm.) dodanych z dniem 1 stycznia 2019 r. przez art. 3 pkt 22 ustawy z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2193) w zakresie, w jakim ich wejście w życie naruszyło zasadę zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, zasady poprawnej legislacji i zasadę odpowiedniego *vacatio legis*.

³⁸ Wyrok NSA z dnia 29 sierpnia 2019 r., sygn. I OSK 657/19, LEX nr 2716125.

³⁹ Por. np. stanowisko organu interpretacyjnego: wyrok WSA w Gliwicach z dnia 6 września 2021 r., sygn. I SA/GI 827/21, CBOSA.

⁴⁰ Szerzej: S. Owczarczuk, *Jak prawidłowo rozliczać VAT w jednostce samorządu terytorialnego? – wnioski po kontroli Najwyższej Izby Kontroli*, „Samorząd Terytorialny” 2021, nr 1–2, s. 36–43; *idem*, *Działalność gmin poza systemem VAT – permanentny stan niepewności*, „Samorząd Terytorialny” 2020, nr 9, s. 51–54.

⁴¹ Zob. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 20 listopada 2020 r., sygn. I SA/GI 859/20, CBOSA. Por. wyrok TSUE z dnia 29 października 2015 r., sygn. C-174/14; ECLI:EU:C:2015:733.

⁴² Zob. np. wyrok NSA z dnia 16 lipca 2019 r., sygn. I FSK 587/17, CBOSA.

publicznego w rozumieniu art. 13 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej⁴³.

3. Wpływ pandemii na rozliczenia podatku od towarów i usług

Pandemia wywołana wirusem SARS-CoV-2 spowodowała zmniejszenie wpływów z usług publicznych w samorządzie terytorialnym (szczególnie w sferze transportu miejskiego), zminimalizowanie wzajemnej pomocy finansowej przez jednostki samorządu terytorialnego, nieplanowane wydatki i utratę przychodów gmin⁴⁴ oraz negatywnie wpłynęła na poziom inwestycji samorządowych⁴⁵.

Zmniejszony obrót z tytułu wykonywania usług publicznych w 2020 r. (transportu miejskiego, najmu, dzierżawy i innych usług komunalnych) miał wpływ na wysokość struktury sprzedaży podatników VAT czynnych w samorządzie terytorialnym oraz wysokość tzw. przewspółczynnika i współczynnika VAT, a więc i odliczenie podatku naliczonego.

Również zmiana przeznaczenia nieruchomości komunalnych z powodu pandemii, z działalności opodatkowanej na pozostającą poza zakresem VAT, miała wpływ na odliczenie podatku naliczonego przez jednostki będące właścicielami środków trwałych. Problem ten dotyczy korekty wieloletniej, obejmującej okres 10 lat⁴⁶.

W jednostkach samorządu terytorialnego wprowadzono rozwiązania antykryzysowe związane z COVID-19, w szczególności wynikające z art. 15zzzg ust. 2 i art. 15zzzh ust. 2 ustawy antykryzysowej oraz podjętych uchwał rad gmin w sprawie zasad wsparcia dla podmiotów wynajmujących i wydzierżawiających nieruchomości stanowiące zasoby gminne w związku z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem

⁴³ Dz.Urz. UE. L 2006.347.1 – dalej: dyrektywa 112.

⁴⁴ M. Balcerek-Kosiarz, *Pandemia a funkcjonowanie jednostek samorządu gminnego zadłużonych w parabankach – przypadek Gminy Raciechowice*, „Polityka i Społeczeństwo” 2020, nr 4(18), s. 103.

⁴⁵ K. Kostyk-Siekierska, *Wpływ pandemii COVID-19 na sytuację finansową i funkcjonowanie jednostek samorządu terytorialnego*, „Zeszyty Naukowe Małopolskiej Wyższej Szkoły Ekonomicznej w Tarnowie” 2021, nr 51(3), s. 43.

⁴⁶ Zob. art. 91 ust. 2 u.p.t.u.

COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych⁴⁷.

Do jednostek samorządu terytorialnego oraz samorządowych osób prawnych wpływały wnioski przedsiębiorców o odstąpienie od dochodzenia należności oraz nienaliczanie czynszów za dzierżawę, najem albo użytkowanie nieruchomości komunalnych lub ich części w kolejnych okresach, do czasu odwołania pandemii⁴⁸. Pojawiały się wątpliwości prawne, czy „umorzenie” czynszu stanowi rabat (upust) od ustalonej w umowie cywilnoprawnej ceny usługi.

Organy interpretacyjne początkowo zajmowały stanowisko, że umorzenie takich należności nie stanowi rabatu, który obniża podstawę opodatkowania⁴⁹. Ponieważ obowiązek podatkowy w przypadku świadczenia usług najmu i dzierżawy powstaje z chwilą wystawienia faktury⁵⁰, jednostki samorządu terytorialnego oraz inne podmioty, będące podatnikami VAT czynnymi, rozliczały podatek należny z tego tytułu w miesiącu wystawienia faktury.

Brak zapłaty w terminie skutkowało tym, iż podatnik rozliczał podatek należny, pomimo że nie otrzymał kwoty podatku należnego od nabywcy. Jednostki samorządu terytorialnego były więc zainteresowane tym, aby nie ponosić ciężaru VAT z tytułu zawartych umów cywilnoprawnych, tak jak ostateczni konsumenci.

Następnie organy Krajowej Administracji Skarbowej stwierdzały, że udzielone rabaty (np. umorzenie czynszu o 100%), mające na celu utrzymanie dobrych stosunków z kontrahentem, zachęcenie go do kontynuowania współpracy oraz zapewnienie wsparcia finansowego w trakcie pandemii dotyczą w istocie „nieodpłatnego” udostępniania nieruchomości komunalnych, a więc nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług⁵¹. Niestety, w dobie pandemii nie zostały wydane interpretacje ogólne, które zapewniłyby jednolite stosowanie przepisów prawa podatkowego w omawianym zakresie.

Problematyczna stała się również kwalifikacja prawnopodatkowa ponoszonych przez samorządy terytorialne wydatków, mających

⁴⁷ Por. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, interpretacja indywidualna, 4 grudnia 2020 r., 0111-KDIB3-1.4012.710.2020.1.AB; <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/429367> (dostęp: 4.01.2022).

⁴⁸ *Ibidem*.

⁴⁹ Zob. art. 29a ust. 10 pkt 1 u.p.t.u.

⁵⁰ Art. 19a ust. 5 pkt 4 lit. b tiret trzeci u.p.t.u.

⁵¹ Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, interpretacja indywidualna, 10 września 2021 r., 0111-KDIB3-2.4012.441.2021.2.MD, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/449522> (dostęp: 4.12.2021).

na celu zapewnienie prawidłowej realizacji zadań związanych z przeciwdziałaniem COVID-19. Jeżeli takie wydatki są związane, chociażby w części, z obrotem opodatkowanym podatkiem od towarów i usług, to jest możliwe dokonanie obniżenia podatku należnego o podatek naliczony. Przykładowo, środki ochrony zużyte na potrzeby urzędu gminy pozostają w pośrednim związku z działalnością opodatkowaną, zwolnioną i niepodlegającą opodatkowaniu, co oznacza, że podatek naliczony, wynikający z otrzymanych faktur dokumentujących takie wydatki, podlega w części proporcjonalnemu odliczeniu. Kwalifikacja prawnopodatkowa poniesionych wydatków zależy bowiem od ich alokacji do określonego rodzaju działalności.

4. Podsumowanie

Wykonywanie zadań publicznych we współdziałaniu w samorządzie terytorialnym, w sferach *imperium* i *dominium*, wywołuje zróżnicowane skutki na gruncie podatku od towarów i usług. Aktywność jednostek samorządu terytorialnego oraz samorządowych osób prawnych w sferze *dominium* co do zasady prowadzi do znaczącego naruszenia warunków konkurencji. Dlatego w myśl art. 15 ust. 2 u.p.t.u. w zw. z 13 ust. 1 dyrektywy 112 podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Działalność w sferze *imperium* co do zasady nie narusza zasad konkurencji i pozostaje poza zakresem systemu VAT.

Dla prawidłowej oceny czynności realizowanych przez podatników VAT czynnych we współdziałaniu decydujące „znaczenie ma charakter podejmowanych zadań”, a nie sama „forma ich realizacji”⁵². Niedopuszczalne jest stosowanie jedynie wykładni językowej przepisu art. 15 ust. 6 u.p.t.u. tam, gdzie powinna być dokonana „wykładnia kompleksowa”⁵³.

Organy podatkowe powinny zatem stosować nie tylko prawo krajowe (art. 15 ust. 6 u.p.t.u.), lecz również prawo unijne (art. 13 ust. 1 dyrektywy 112). Tylko wtedy można zapewnić realizację konstytucyjnych

⁵² Wyrok WSA w Krakowie z dnia 29 lipca 2020 r., sygn. I SA/Kr 342/20, LEX nr 3068127 oraz R. Mastalski, *Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 czerwca 2017 r.*, I FSK 1271/15, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2018, nr 7–8, s. 237–238.

⁵³ Zdaniem R. Mastalskiego sprowadzanie wykładni przepisu art. 15 ust. 6 u.p.t.u. „jedynie do prostej wykładni, w granicach samego brzmienia słów interpretowanego przepisu” jest niewystarczające. „Rezultaty wykładni językowej należy zweryfikować poprzez zastosowanie wykładni systemowej i celowościowej”, powinna być zatem dokonana „wykładnia kompleksowa” – R. Mastalski, *Glosa...*, s. 238.

zasad, w tym ochronę podatnika VAT w samorządzie terytorialnym jako „słabszej” strony stosunku prawnopodatkowego⁵⁴.

Spoglądając na te zagadnienia z perspektywy stosowania prawa, można sformułować końcowy wniosek, że pandemia pogłębiła istniejące słabości systemu podatkowego w odniesieniu do zaprezentowanych form działalności samorządu terytorialnego.

Bibliografia

- Balcerek-Kosiarz M., *Pandemia a funkcjonowanie jednostek samorządu gminnego zadłużonych w parabankach – przypadek Gminy Raciechowice*, „Polityka i Społeczeństwo” 2020, nr 4(18).
- Blicharz J., *Istota współdziałania jednostek samorządu terytorialnego na gruncie prawa krajowego i międzynarodowego*, [w:] J. Korczak (red.), *Cywilizacja administracji publicznej. Księga jubileuszowa z okazji 80-lecia urodzin prof. nadzw. UW r. dra hab. Jana Jeżewskiego*, Wrocław 2018.
- Bogacz-Wojtanowska E., *Zdolności organizacyjne a współdziałanie organizacji pozarządowych*, Kraków 2013.
- Kieres L., *Związki i porozumienia komunalne*, „Samorząd Terytorialny” 1991, nr 10.
- Kostyk-Siekierska K., *Wpływ pandemii COVID-19 na sytuację finansową i funkcjonowanie jednostek samorządu terytorialnego*, „Zeszyty Naukowe Małopolskiej Wyższej Szkoły Ekonomicznej w Tarnowie” 2021, nr 51(3).
- Mastalski R., *Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 czerwca 2017 r., I FSK 1271/15*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2018, nr 7–8.
- Ofiarska M., *Nowy model współpracy międzygminnej we Francji (uwagi na tle reformy z 1999 roku)*, „Samorząd Terytorialny” 2003, nr 1–2.
- Ofiarska M., *Publicznoprawne formy współpracy gmin w RFN*, „Samorząd Terytorialny” 2002, nr 6.
- Ofiarska M., Ofiarski Z., *Związki komunalne i metropolitalne w Polsce*, Warszawa 2021.
- Owczarczuk S., *Działalność gmin poza systemem VAT – permanentny stan niepewności*, „Samorząd Terytorialny” 2020, nr 9.
- Owczarczuk S., *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*, „Samorząd Terytorialny” 2020, nr 6.
- Owczarczuk S., *Jak prawidłowo rozliczać VAT w jednostce samorządu terytorialnego? – wnioski po kontroli Najwyższej Izby Kontroli*, „Samorząd Terytorialny” 2021, nr 1–2.

⁵⁴ Por. S. Owczarczuk, *Ewolucja statusu gminy...*, s. 16.

Owczarczuk S., *Powiat, starostwo powiatowe, starosta – problem podmiotowości w VAT*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2010, nr 12.

Wykaz podmiotów zarejestrowanych jako podatnicy VAT, niezarejestrowanych oraz wykreślonych i przywróconych do rejestru VAT, <https://www.podatki.gov.pl/wykaz-podatnikow-vat-wyszukiwarka> (dostęp: 30.12.2021).

Zaleska M., *Wpływ COVID-19 na finanse. Polska perspektywa*, Warszawa 2021.