

*Adam Nita*¹

Zbycie przez gminę substancji majątkowej uzyskanej jako spadkobierca ostateczny – rozważania w kontekście ustawy o podatku od towarów i usług

1. Uwagi wprowadzające

Gminy wykonują różnego rodzaju zadania. Odbywa się to zarówno poprzez władcze działania tych jednostek samorządu terytorialnego, jak i w wyniku realizacji ich aktywności na płaszczyźnie prawa cywilnego. Poszukując granic właściwości gmin w poszczególnych kwestiach, należy wskazać na to, że z woli ustawodawcy wyrażonej w art. 6 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym² należą do nich wszystkie sprawy publiczne o znaczeniu lokalnym, niezastrzeżone ustawami na rzecz innych podmiotów. Tym samym zadania dotyczące interesu ogółu, tj. interesu wspólnego danej społeczności tworzącej wspólnotę samorządową, pozostają we właściwości gminy³. Jak łatwo zauważyć, prawodawca nie ogranicza tej aktywności do sfery, w której gmina jako jednostka samorządu terytorialnego działa w ramach przyznanego jej władztwa publicznego (władztwa administracyjnego) i jednostronnie kształtuje prawa oraz obowiązki podmiotu administrowanego. Dlatego właśnie możliwe jest także działanie gminy w formach właściwych prawu cywilnemu

435

¹ Adam Nita – profesor doktor habilitowany, Katedra Prawa Finansowego, Uniwersytet Jagielloński, <https://orcid.org/0000-0002-9554-4267>

² Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 559 – dalej u.s.g.

³ Por. T. Moll w: B. Dolnicki (red.), *Ustawa o samorządzie gminnym. Komentarz*, Warszawa 2010, s. 103–104; por. także P. Dobosz w: P. Chmielnicki (red.), *Komentarz do ustawy o samorządzie gminnym*, Warszawa 2006, s. 98–99.

– kształtowanie stosunków prawnych, w których pozostaje ona w relacji równości z osobą, która w relacjach administracyjnoprawnych byłaby podporządkowana jednostce samorządu terytorialnego. Co więcej, ustawodawca formułuje prawne domniemanie kompetencji gminy – zgodnie z art. 6 ust. 2 u.s.g., jeżeli ustawy nie stanowią inaczej, rozstrzyganie w sprawach publicznych o znaczeniu lokalnym należy do tej jednostki samorządu terytorialnego.

W tej sytuacji jedynie przykładowy charakter ma określenie katalogu zadań własnych gminy, zawarte w art. 7 ust. 1 u.s.g. Dlatego, pomimo braku wyraźnego wskazania we wspomnianym przepisie, do ukształtowanej w nim kategorii pojęciowej należy nabywanie składników majątkowych przez gminę jako spadkobiercę ostatecznego. Na mocy art. 935 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny⁴ następuje ono z mocy samego prawa, niezależnie od woli takiej jednostki samorządu terytorialnego. Zgodnie ze wspomnianą regulacją prawną w przypadku braku małżonka spadkodawcy, jego krewnych i dzieci małżonka spadkodawcy, powołanych do dziedziczenia z ustawy, spadek przypada gminie ostatniego miejsca zamieszkania spadkodawcy jako spadkobiercy ustawowemu. Jeżeli natomiast ostatniego miejsca zamieszkania spadkodawcy w Rzeczypospolitej Polskiej nie da się ustalić albo ostatnie miejsce zamieszkania spadkodawcy znajdowało się za granicą, spadek przypada Skarbowi Państwa jako spadkobiercy ustawowemu. Jednocześnie, na podstawie art. 1023 § 1 k.c., Skarb Państwa ani gmina nie mogą odrzucić spadku, który przypadł im z mocy ustawy. Wspomniane podmioty nie składają też oświadczenia o przejęciu spadku, a spadek uważa się za przyjęty z dobrodziejstwem inwentarza⁵.

Z oczywistych względów samo dziedziczenie ustawowe przez gminę nie wywołuje skutków prawnych w sferze podatku od towarów i usług, ponieważ nie jest ono przedmiotem opodatkowania tą daniną publiczną⁶. Powstaje natomiast problem opodatkowania podatkiem od towarów i usług transakcji zbycia substancji majątkowej nieodpłatnie uzyskanej przez wspomnianą jednostkę samorządu terytorialnego w wyniku powołania do spadku. Nie zawsze bowiem jest tak, że „przymusowo” nabyte rzeczy lub prawa majątkowe są użyteczne dla spadkobiercy ustawowego. W takiej sytuacji, działając dla dobra wspólnego i w trosce o interes finansów publicznych, decyduje się on zbyć odziedziczoną substancję majątkową, uprzednio jej nie wykorzystując w swojej działalności. To zaś wywo-

⁴ Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 1360 – dalej k.c.

⁵ Art. 1023 § 2 k.c.

⁶ Por. art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 931) – dalej u.p.t.u.

łuje wątpliwości co do konsekwencji podatkowych dokonanej transakcji w sferze podatku od wartości dodanej. Są one efektem – odległej od precyzji – ustawowej definicji działalności gospodarczej do celów podatku od towarów i usług. Ponadto powstają trudności z oddzieleniem sfery aktywności gospodarczej gminy od jej władczego działania jako organu władzy publicznej. Wreszcie dyskusyjne jest to, czy zawieranie przez gminę umowy cywilnoprawnej jest tożsame z wykonywaniem przez nią działalności gospodarczej i czy gmina, będąc zarejestrowanym czynnym podatnikiem podatku od towarów i usług, przymiot ten ma w odniesieniu do wszystkich realizowanych przez siebie transakcji.

2. Gmina jako podatnik podatku od towarów i usług

Analizując problem podmiotowości podatkowoprawnej gminy, należy przede wszystkim zauważyć, że w relacjach prawnych z zakresu prawa podatkowego jednostka ta występuje zarówno jako podmiot uprawniony z tytułu podatku, jak i jako podatnik. Obok przypadków, w których gminom przysługuje prawo do uzyskiwania dochodów podatkowych (związanych z funkcjonowaniem podatków gminnych, a w ramach tej kategorii pojęciowej także podatków lokalnych) wspomniane jednostki samorządu terytorialnego są bowiem również podmiotami obowiązanyymi z tytułu podatku. Jest tak, ponieważ mają one osobowość prawną⁷. Wszędzie tam, gdzie ustawodawca – w akcie szczególnego prawa podatkowego – ustanawia podatnikiem osobę prawną, przyznaje on przymiot biernej podmiotowości podatkowoprawnej także gminom⁸. Nie inaczej jest w ustawie o podatku od towarów i usług. W przypadku tej daniny publicznej charakterystyczną cechą podmiotowości podatkowoprawnej jest jednak powiązanie statusu podatnika z elementem przedmiotowym podatkowego stanu faktycznego, tj. z wykonywaniem działalności gospodarczej w rozumieniu art. 15 ust. 2 u.p.t.u.⁹ Podmiot spełniający te cechy co do

437

⁷ Art. 2 ust. 2 u.s.g.

⁸ Więcej na temat specyfiki kształtowania podmiotowości podatkowoprawnej, por. M. Kalinowski, *Podmioty bierne stosunku podatkowoprawnego. Przyczynek do teorii podmiotowości podatkowej*, Toruń 2019, s. 52–60. Por. także A. Nita, *Stosunek prawnopodatkowy. Obowiązki i zobowiązanie podatkowe*, Kraków 1999, s. 27–30. W pracy tej artykułuje się blankietowy charakter przepisów ogólnego prawa podatkowego, kształtujących podmiotowość podatkowoprawną oraz relatywną zdolność podatkowoprawną, determinowaną na podstawie regulacji z zakresu szczególnego prawa podatkowego.

⁹ Por. art. 15 ust. 1 u.p.t.u.

zasady podlega instrumentalnemu obowiązкови podatkowemu dokonania zgłoszenia rejestracyjnego¹⁰.

Z drugiej strony poza opodatkowaniem podatkiem od towarów i usług usytuowano aktywność organów władzy publicznej. Jak wynika z art. 15 ust. 6 u.p.t.u., zarówno one same, jak i obsługujące je urzędy nie są uznawane za podatników w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla wykonywania których wspomniane podmioty zostały powołane, z wyłączeniem czynności podejmowanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych.

Takie ukształtowanie zakresu podmiotowego podatku sprawia, że wyłącznie działania gminy realizowane w ramach działalności gospodarczej¹¹ powodują powstanie obowiązku i zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług. Poza tą sferą sytuuje się natomiast władcza aktywność wspomnianej jednostki samorządu terytorialnego, przy czym z założenia nie zaliczają się do niej czynności podejmowane w formach charakterystycznych dla prawa cywilnego. W praktyce stosowania przepisów prawa podatkowego niejednokrotnie skłania to do swoistego stawiania znaku równości pomiędzy dokonywaniem przez gminę czynności cywilnoprawnych a wykonywaniem przez nią działalności gospodarczej. O tym, że zapatrywanie to nie zasługuje na aprobatę, świadczy wiele judykatów sądów administracyjnych. Przyjęto w nich, że podczas dokonywania oceny skutków podatkowoprawnych działań realizowanych przez gminę jako podmiot publiczny znaczenie ma charakter podejmowanych zadań, a nie forma ich realizacji. Może być więc tak, że wspomniana jednostka samorządu terytorialnego zawiera umowę cywilnoprawną. Samo przez się nie oznacza to jednak, iż jej aktywność lokuje się w sferze działalności gospodarczej. Jeżeli bowiem strony porozumienia nie mogą swobodnie negocjować jego warunków, w szczególności co do odpłatności za świadczoną „usługę”, te wynikają bowiem wprost z przepisów prawa, pomimo cywilnoprawnej „szaty” czynność pozostaje w sferze działalności władczej¹².

Warto wreszcie zauważyć, że niekiedy także władcze zachowania jednostek samorządu terytorialnego mają swoje konsekwencje na grun-

¹⁰ Powinność ta została ukształtowana w art. 96 ust. 1 u.p.t.u.

¹¹ Ustawodawca rozumie ją jako wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. W szczególności obejmuje ona czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły do celów zarobkowych. Por. art. 15 ust. 2 u.p.t.u.

¹² Por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 6 listopada 2014 r., sygn. I FSK 1644/13, LEX nr 1538426, por. także wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 11 lutego 2015 r., sygn. I SA/Po 1041/14, LEX nr 1786061.

cie ustawy o podatku od towarów i usług. Jest to związane z treścią art. 13 ust. 1 zdanie drugie dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej¹³. Wspomniany przepis stanowi, że organy władzy i inne podmioty prawa publicznego są uznawane za podatników podatku od wartości dodanej nawet wówczas, gdy swoje działania podejmują jako organy władzy publicznej, pobierając stosowne należności, opłaty, składki lub płatności. Taki skutek występuje zaś wówczas, gdy wykluczenie organów władzy publicznej z grona podatników w związku z podejmowanymi przez nie odpłatnymi i władczymi działaniami prowadziłoby do znaczących zakłóceń konkurencji.

3. Oddziaływanie podmiotowości podatkowoprawnej gminy jako spadkobiercy ostatecznego na wymiar podatku od towarów i usług

Przedstawiony złożony charakter podmiotowości prawnej gminy w podatku od towarów i usług oddziałuje na postrzeganie tego podmiotu w przypadku transakcji zbycia odziedziczonej substancji majątkowej, uprzednio niewykorzystywanej w działalności gminy. Z oczywistych względów nie sposób uznać tej czynności za przejaw działania organu władzy publicznej w rozumieniu art. 13 ust. 1 zd. 1 dyrektywy 2006/112/WE oraz art. 15 ust. 6 u.p.t.u., sytuującego tę jednostkę samorządu terytorialnego poza systemem podatku od wartości dodanej. Przeniesienie własności w ten sposób nabytych składników majątkowych następuje bowiem w drodze umowy cywilnoprawnej (umowy sprzedaży), charakteryzującej się tym, że obydwie strony czynności są sobie równe. Warunki transakcji (przede wszystkim cena) nie są zaś narzucane nabywcy, bo ten – zgodnie z przepisami regulującymi zamówienia publiczne – jest wybierany w drodze przetargu.

Jak się wydaje, nawet gdyby przyjąć, że w tym przypadku gmina działa jednak władczo, nie sposób byłoby postawić tezy, że ta aktywność podejmowana w sferze imperium jednostki samorządu terytorialnego¹⁴, nieopodatkowana podatkiem od towarów i usług, prowadziła do

¹³ Dz.Urz. UE L Nr 347, s. 1 – dalej dyrektywa 2006/112/WE.

¹⁴ Więcej na temat władczego i niewładczego działania podmiotów administrujących por. W. Chróścielewski, *Imperium i gestia w działaniach administracji publicznej (W świetle doktryny i zmian ustawodawczych lat 90-tych)*, „Państwo i Prawo” 1995, nr 6, s. 49–59.

znaczących zakłóceń konkurencji i dlatego, pomimo władczego działania, w myśl art. 13 ust. 1 zd. 2 dyrektywy 2005/112/WE należy ją jednak opodatkować wspomnianą daniną publiczną. Przez wzgląd na skalę zjawiska (liczbę przypadków dziedziczenia ustawowego przez gminy i wielkość nabytego w ten sposób majątku), kierując się zasadami doświadczenia życiowego, trudno byłoby bowiem mówić w tych sytuacjach o istotnym zaburzeniu konkurencji, do którego mogłoby dojść w razie nieopodatkowania transakcji sprzedaży odziedziczonych rzeczy jako dostawy towaru w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług¹⁵.

Niepodobna też stać na stanowisku, że o opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług czynności zbycia substancji majątkowej odziedziczonej, a niewykorzystywanej dla potrzeb gminy przesądza fakt prowadzenia przez ten podmiot działalności gospodarczej, potwierdzony zarejestrowaniem go jako podatnika VAT czynnego, w powiązaniu z przeniesieniem własności rzeczy w formie właściwej prawu cywilnemu (umowa).

440 Jednym z fundamentów prawa podatkowego, artykułowanych w doktrynie¹⁶, ale i mających podstawy normatywne¹⁷, jest to, że dla powstania powinności podatkowej konieczne jest zrealizowanie przez osobę (jednostkę życia społecznego) wskazaną w ustawie, na terytorialnym obszarze obowiązywania podatku, zachowania będącego przedmiotem opodatkowania w rozumieniu tej samej ustawy, w której określono podmiot podatkowy. W tym kontekście nie ma wątpliwości, że każda gmina jako osoba prawna jest podatnikiem podatku od towarów i usług¹⁸. Jednocześnie, po to aby powstała najpierw nieskonkretyzowana powinność podatkowa (obowiązek podatkowy), a następnie jej skonkretyzowana postać (zobowiązanie podatkowe), zachowanie podatnika powinno wyczerpywać zakres przedmiotowy podatku (być przedmiotem opodatkowania). O takiej sytuacji nie sposób zaś mówić wówczas, gdy odpłatna dostawa towaru w rozumieniu art. 5 ust. 1 pkt 1 u.p.t.u. nie jest dokonywana w ramach działalności gospodarczej podmiotu podatkowego wskazanego w art. 15 ust. 1 tej samej ustawy, zdefiniowanej w art. 15 ust. 2 u.p.t.u.

¹⁵ Odmienne zapatrywanie w tej sprawie wyraził Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 5 lutego 2019 r., sygn. I FSK 1795/16, LEX nr 2670550.

¹⁶ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2019, s. 56 i 226; B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2003, s. 130–131, por. także A. Nita, *Stosunek prawnopodatkowy...*, s. 50.

¹⁷ Por. art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483), a także art. 4, 5 i 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1540) – dalej o.p.

¹⁸ Por. art. 15 ust. 1 u.p.t.u.

Tym samym w przypadku dostawy krajowej dla powstania powinności podatkowej w podatku od towarów i usług nie jest wystarczające przeniesienie ekonomicznego władztwa nad rzeczą przez podatnika (m.in. osobę prawną) na nabywcę towaru. Konieczne jest natomiast, aby czynność ta (jako zachowanie podatnika – element przedmiotu opodatkowania) miała miejsce w ramach prowadzonej działalności gospodarczej w rozumieniu art. 15 ust. 2 u.p.t.u. Okoliczność tę należy oceniać w kontekście każdej transakcji z osobną, ponieważ każda z tych oddzielnie klasyfikowanych czynności determinuje obowiązek i zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług, kształtowane zasadniczo w skali miesiąca kalendarzowego.

Jednocześnie nie sposób twierdzić, że jeżeli dany podmiot jest zarejestrowanym podatnikiem czynnym podatku od towarów i usług, to status ten ma w odniesieniu do wszelkich swoich przyszłych czynności. Współcześnie obowiązek podatkowy jest bowiem nieskonkretyzowaną powinnością podatkową powstałą w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w ustawie podatkowej¹⁹. Dla jego powstania nie jest więc miarodajne już samo ukształtowanie podatkowego stanu faktycznego przez ustawodawcę. Obowiązek podatkowy w jego aktualnym prawnym rozumieniu nie jest powinnością abstrakcyjną (potencjalną), tożsamą z treścią normy prawnej zawartej w ustawie i „oczekującej” na realizację przez podatnika²⁰. Do jego zaistnienia dochodzi dopiero w chwili, gdy podmiot obowiązany z tytułu podatku podejmie zachowanie będące przedmiotem opodatkowania.

W związku z przedstawionymi przyczynami należy przyjąć, że tak długo jak gmina, jako zarejestrowany czynny podatnik podatku od towarów i usług, w konkretnej sytuacji nie dokona dostawy towaru, tj. nie sprzeda odziedziczonej rzeczy w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, nie można mówić o powstaniu powinności podatkowej w podatku od towarów i usług. Cech takiej aktywności nie ma zaś zbywanie substancji majątkowej nabytej w spadku, niewykorzystywanej do realizacji zadań jednostki samorządu terytorialnego. Nie sposób bowiem przyjąć, że w tej sytuacji realizuje ona zachowanie zdefiniowane jako działalność gospodarcza w art. 15 ust. 2 u.p.t.u. – podejmuje działalność producenta, handlowcy lub usługodawcy, w tym podmiotu pozyskującego zasoby naturalne oraz rolnika, a także działalność osoby wykonującej

¹⁹ Por. art. 4 o.p.

²⁰ Taką tezę przyjmowano dawniej w odniesieniu do Ordynacji podatkowej z 1934 r., a także ustawy o zobowiązaniach podatkowych pod wpływem wyroku Najwyższego Trybunału Administracyjnego z dnia 27 lutego 1934 r., L. rej. 6498/29, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1992, nr 1, poz. 1.

wolny zawód²¹. Ponadto zbywanie przez jednostkę samorządu terytorialnego odziedziczonego jako spadkobierca ostateczny i nieużytkowanego majątku nie może zostać sklasyfikowane jako wykorzystywanie towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły do celów zarobkowych²².

Dzieje się tak, ponieważ z istoty rzeczy dziedziczenie (w tym także jako spadkobierca ostateczny) jest zdarzeniem niespodziewanym, nieplanowanym i nieperiodycznym (ujmując rzecz nieco kolokwialnie – nikt nie jest w stanie „zaprogramować” swojego powołania do spadku). Sprzedając doraźnie nabyte rzeczy, gmina nie działa więc w sposób ciągły. Jednocześnie motywacją do tego nie jest chęć uzyskania zarobku, ale wola wyzbycia się niechcianej substancji majątkowej, uzyskanej jako spadkobierca ostateczny. Dodatkowo w sytuacji, gdy po nabyciu, a przed zbyciem nie była ona używana przez wspomnianą jednostkę samorządu terytorialnego do realizacji jej zadań, nie może być mowy o tym, że dostawa rzeczy (w kategoriach cywilistycznych – przeniesienie prawa własności) przez spadkobiercę ostatecznego, jako spełniająca cechy działalności gospodarczej, powoduje powstanie obowiązku i zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług.

442

Wreszcie przeciwko opodatkowaniu gminy realizującej wcześniej opisany stan faktyczny przemawiają względy równości wobec prawa. Nie sposób bowiem wyjaśnić, dlaczego każdy inny podmiot niż jednostka samorządu terytorialnego (jakakolwiek osoba fizyczna, osoba prawna albo jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej), zarejestrowany jako czynny podatnik podatku od towarów i usług, ale zbywający majątek prywatny (to, co odziedziczył, ale nie wykorzystywał w działalności gospodarczej), dokonuje czynności cywilnoprawnej, sytuującej się poza systemem podatku od towarów i usług. Natomiast gmina jest traktowana inaczej i z samego tylko faktu, że jest czynnym podatnikiem podatku od towarów i usług i zawiera umowę sprzedaży (czynność cywilnoprawna), w analogicznej sytuacji miałaby odprowadzać wspomnianą daninę publiczną. W konsekwencji albo spieniężane przez nią rzeczy musiałyby być droższe, a przez to mniej chętnie nabywane przez kupujących (cenę powiększałby doliczony do niej podatek od towarów i usług), albo jednostka samorządu terytorialnego musiałaby stosować rachunek „w stu” i „wytrącać” należny podatek od towarów i usług kosztem wartości swojego przysporzenia. W tym drugim przypadku gmina ponosiłaby więc ekonomiczny ciężar zapłaty podatku od towarów i usług.

²¹ Por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 11 kwietnia 2019 r., sygn. III SA/GI 1277/18, LEX nr 2705645.

²² Art. 15 ust. 2 zd. 2 u.p.t.u.

4. Wnioski końcowe

Zagadnienie opodatkowania zbycia substancji majątkowej odziedziczonej przez gminę ma istotne znaczenie dla jednostek samorządu terytorialnego. Jako spadkobiercy ostateczni nie mogą one bowiem odrzucić spadku. Jak wykazano, jeżeli w tej masie majątkowej znajdują się rzeczy niewykorzystywane przez gminę, ich zbycie nie wywołuje skutków podatkowych w podatku od towarów i usług. Cywilnoprawnej formy sprzedaży nie można bowiem utożsamiać z wykonywaniem działalności gospodarczej. Poza tym nie ma podstaw do różnicowania sytuacji prawnej gminy jako czynnego podatnika podatku od wartości dodanej oraz pozostałych osób mających ten status. Skoro każdy inny podmiot obowiązany z tytułu podatku od towarów i usług, dysponując swoim majątkiem prywatnym, nie jest objęty obowiązkiem podatkowym, nie można tej powinności przypisywać jednostce samorządu terytorialnego, zbywającej rzeczy, z których nie korzystała w swojej aktywności gospodarczej.

Bibliografia

443

- Brzeziński B., *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2003.
Chmielnicki P. (red.), *Komentarz do ustawy o samorządzie gminnym*, Warszawa 2006.
Chróścielewski W., *Imperium i gestia w działaniach administracji publicznej (W świetle doktryny i zmian ustawodawczych lat 90-tych)*, „Państwo i Prawo” 1995, nr 6.
Dolnicki B. (red.), *Ustawa o samorządzie gminnym. Komentarz*, Warszawa 2010.
Kalinowski M., *Podmioty bierne stosunku podatkowoprawnego. Przyczynek do teorii podmiotowości podatkowej*, Toruń 2019.
Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2019.
Nita A., *Stosunek prawnopodatkowy. Obowiązek i zobowiązanie podatkowe*, Kraków 1999.

Akty prawne

- Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L Nr 347).
Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483).
Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 1360).

Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 559).

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1540).

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 931).

Streszczenie

Status podatkowoprawny gminy w podatku od towarów i usług nie jest jednorodny. Z jednej strony jako organ władzy publicznej pozostaje ona bowiem poza zakresem podmiotowo-przedmiotowym wspomnianej daniny publicznej. Jednocześnie, wykonując działalność gospodarczą w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług, gmina jest podatnikiem podatku od wartości dodanej. Właśnie na tym tle powstaje problem klasyfikacji podatkowoprawnej czynności polegających na odpłatnym zbyciu przez wspomnianą jednostkę samorządu terytorialnego substancji majątkowej uprzednio przez nią nabytej jako spadkobierca ostateczny w rozumieniu art. 935 Kodeksu cywilnego i niewykorzystywanej podczas realizacji zadań gminy. Autor rozważa tę kwestię zarówno z perspektywy prawa unijnego, jak i przez wzgląd na krajową regulację prawną. W jego przekonaniu w opisanej sytuacji nie sposób mówić o władczej aktywności jednostki samorządu terytorialnego. Nie oznacza to jednak, że gmina zobowiązana jest uiścić podatek od towarów i usług, sprzedając majątek wcześniej nabyty pod tytułem darmym (jako spadkobierca ostateczny). Zdaniem autora taka aktywność – realizowana w płaszczyźnie prawa cywilnego – lokuje się poza sferą działalności gospodarczej wspomnianej jednostki samorządu terytorialnego. Jako taka nie wyczerpuje ona więc zakresu przedmiotowego podatku od towarów i usług.

Słowa kluczowe: podatek od towarów i usług, gmina jako spadkobierca ostateczny