I FPS 1/13 - Uchwała NSA

Data orzeczenia	2013-06-24	*orzeczenie prawomocne*
Data wpływu	2013-01-31	
Sąd	Naczelny Sąd Administracyjny	
Sędziowie	Artur Mudrecki Danuta Oleś Hieronim Sęk Janusz Zubrzycki Małgorzata Niezgódka - Medek /przewodniczący sprawozdawca/ Marek Kołaczek Maria Dożynkiewicz	
Symbol z opisem	6110 Podatek od towarów i usług	
Hasła tematyczne	Podatek od towarów i usług	
Skarżony organ	Minister Finansów	
Treść wyniku	Podjęto uchwałę	
Powołane przepisy	Dz.U. 2004 nr 54 poz 535 art. 15 ust. 1 i 2 Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług	

Sentencja

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie: Przewodniczący sędzia NSA Małgorzata Niezgódka - Medek (sprawozdawca), Sędzia NSA Maria Dożynkiewicz (współsprawozdawca), Sędzia NSA Marek Kołaczek, Sędzia NSA Artur Mudrecki, Sędzia NSA Danuta Oleś, Sędzia WSA del. Hieronim Sęk, Sędzia NSA Janusz Zubrzycki, Protokolant Piotr Dębkowski, z udziałem Prokuratora Prokuratury Generalnej Lucjana Nowakowskiego w sprawie ze skarg kasacyjnych G. W. od wyroków Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 25 października 2011 r., sygn. akt I SA/Wr 1147/11 i I SA/Wr 1148/11 w sprawie ze skarg G. W. na interpretacje indywidualne Ministra Finansów (organ upoważniony: Dyrektor Izby Skarbowej w P.) z dnia 21 marca 2011 r., nr ...i ...; w przedmiocie podatku od towarów i usług po rozpoznaniu w dniu 24 czerwca 2013 r. na posiedzeniu jawnym w Izbie Finansowej zagadnienia prawnego przedstawionego przez skład orzekający Izby Finansowej Naczelnego Sądu Administracyjnego postanowieniem z dnia 30 stycznia 2013 r., sygn. akt I FSK 311/12, w trybie art. 187 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami

administracyjnymi (Dz.U. z 2012 r. poz. 270, ze zm.): Czy w świetle art. 15 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm.) jednostki budżetowe gminy są podatnikami podatku od towarów i usług? podjął następującą uchwałę: w świetle art. 15 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm.) gminne jednostki budżetowe nie są podatnikami podatku od towarów i usług.

Uzasadnienie

W postanowieniu z dnia 30 stycznia 2013 r. sygn. akt I FSK 311/12 Naczelny Sąd Administracyjny przedstawił do wyjaśnienia składowi siedmiu sędziów tego Sądu następujące zagadnienie prawne: " Czy w świetle art. 15 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535, ze zm.), zwanej dalej w skrócie "ustawą o VAT", jednostki budżetowe gminy są podatnikami podatku od towarów i usług?".

Zagadnienie to wyłoniło się w toku rozpoznawania skarg kasacyjnych Gminy W. od wyroków Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 25 października 2011 r. sygn. akt I SA/Wr 1147/11 oraz I SA/Wr 1148/11, w których Sąd oddalił skargi Gminy na interpretacje indywidualne Ministra Finansów, działającego przez upoważnionego Dyrektora Izby Skarbowej w P. z dnia 21 marca 2011 r. dotyczące podatku od towarów i usług w zakresie sposobu rejestracji jednostek budżetowych gminy jako podatników podatku od towarów i usług.

Gmina W. we wnioskach o udzielenie interpretacji przepisów prawa podatkowego, dotyczących przedstawionego stanu faktycznego i zdarzenia przyszłego, podała, że nałożone na nią zadania, na mocy ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1591, ze zm.), zwanej dalej w skrócie "ustawą o samorządzie gminnym", wykonuje za pomocą 284 jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych m.in. szkół, domów kultury, powiatowych służb, inspekcji i straży. W związku z tym zadała pytania:

1. Czy w praktyce możliwe i dopuszczalne są dwa tryby rejestracji Gminy i jej jednostek budżetowych dla celów VAT, tj. gmina wraz z jej jednostkami budżetowymi może być zarejestrowana jako jeden podatnik VAT łącznie (w takim przypadku deklaracja VAT Gminy obejmuje wszystkie czynności opodatkowane, realizowane przez Gminę i jej jednostki budżetowe) lub Gmina i jej jednostki budżetowe będą zarejestrowane odrębnie dla celów VAT, zaś ostateczna decyzja co do sposobu rejestracji dla celów VAT należy do Gminy oraz jej jednostek budżetowych i jest uzależniona m.in. od organizacji wewnętrznej Gminy, w szczególności stopnia samodzielności jednostek budżetowych określonego w statucie ?

2. W przypadku, gdy odpowiedź na pytanie pierwsze jest negatywna, czy jedynym sposobem zarejestrowania Gminy i jej jednostek budżetowych dla celów VAT jest rejestracja pod jednym numerem NIP i posługiwanie się jednym numerem NIP nadanym Gminie ?

Zdaniem Gminy możliwe i dopuszczalne są dwa tryby rejestracji Gminy i jej jednostek budżetowych dla celów VAT tj. Gmina wraz z jej jednostkami budżetowymi może być zarejestrowana jako jeden podatnik VAT łącznie albo Gmina i jej jednostki budżetowe będą zarejestrowane odrębnie dla celów

VAT. Ostateczna decyzja co do sposobu rejestracji powinna należeć do Gminy oraz jej jednostek budżetowych i uzależniona jest m.in. od organizacji wewnętrznej Gminy, w szczególności stopnia samodzielności jednostek budżetowych określonego w statucie.

Odnosząc się do drugiego pytania Gmina stwierdziła, że jeśli przyjąć, iż tryb rejestracji Gminy i jej jednostek budżetowych dla celów VAT nie może być przedmiotem autonomicznej decyzji gminy uzależnionej od jej wewnętrznej organizacji, to z uwagi na konieczność spełnienia przez podatnika VAT kryterium "samodzielności" jedynym właściwym rozwiązaniem jest posługiwanie się dla celów VAT przez Gminę i jej jednostki budżetowe wyłącznie jednym numerem NIP (jedna rejestracja) nadanym gminie.

Uzasadniając swoje stanowisko wnioskodawca odwołał się do definicji podatnika podatku od towarów i usług, która przemawia za przyjęciem stanowiska, że wyłącznie gmina spełnia kryteria wynikające z art. 15 ust. 1 i 2 ustawy o VAT z uwagi na wykonywanie samodzielnie działalności gospodarczej. Z drugiej strony wskazał na istniejącą praktykę, która dopuszcza dwa tryby rejestracji. Powołał się także na orzecznictwo sądów administracyjnych, które potwierdza jego poglądy.

Minister Finansów uznał stanowisko Gminy W. za nieprawidłowe. Stwierdził, że jeżeli wyodrębnione ze struktury Gminy jednostki budżetowe prowadzą działalność gospodarczą w sposób samodzielny, oceniany na podstawie obiektywnych kryteriów i wykonują przy tym czynności opodatkowane podatkiem od towarów i usług, to jednostki te należy uznać za odrębnych od Gminy podatników podatku VAT. W związku z tym nie są możliwe i dopuszczalne dwa tryby rejestracji dla celów podatku VAT tj. Gminy i jej jednostek budżetowych, uzależnione m.in. od organizacji wewnętrznej gminy czy stopnia samodzielności jednostek budżetowych. O statusie podatkowym jednostek budżetowych Gminy nie może bowiem przesądzać decyzja Gminy, ale obiektywne kryteria.

Organ nie zgodził się również z propozycją odpowiedzi na drugie pytanie, że jedynym prawidłowym sposobem jest zarejestrowanie Gminy i jej jednostek budżetowych pod jednym numerem identyfikacji podatkowej i posługiwanie się NIP nadanym gminie.

Po bezskutecznym wezwaniu Ministra Finansów do usunięcia naruszenia prawa Gmina wniosła skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu, domagając się uchylenia zaskarżonych interpretacji i podnosząc zarzuty naruszenia przepisów:

- prawa materialnego w stopniu mającym wpływ na wynik sprawy tj. art. 15 ust. 1 i 6 oraz art. 96 ust. 1 ustawy o VAT poprzez ich niewłaściwe zastosowanie polegające na uznaniu, że jednostki budżetowe są co do zasady odrębnymi podatnikami VAT, pomimo że przepisy regulujące ich status powodują, iż brak jest podstaw do uznania, że prowadzą samodzielną działalność gospodarczą;

- postępowania w stopniu mogącym mieć istotny wpływ na wynik sprawy tj. art. 14c § 2 oraz art. 121 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, ze zm.), zwanej dalej w skrócie "Ordynacją podatkową", poprzez rażące naruszenie zasady zaufania do organów podatkowych przejawiające się brakiem odniesienia w interpretacji do przytoczonych przez

Gminę tez z orzecznictwa sądów administracyjnych.

W odpowiedziach na skargi Minister Finansów wniósł o ich oddalenie i podtrzymał stanowisko zawarte w interpretacjach.

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu we wskazanych na wstępie wyrokach podzielił stanowisko organu, który wydał interpretacje, że co do zasady samorządowa jednostka budżetowa jako jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej jest podatnikiem podatku od towarów i usług i podlega odrębnej rejestracji dla celów tego podatku. Za przesłanki przemawiające za tym stanowiskiem uznał wyodrębnienie organizacyjne, majątkowe i osobowe takiej jednostki, co pozwala jej na samodzielne działanie związane z wykonywaniem różnorakich zadań własnych jednostki samorządu terytorialnego, przez którą jest powołana. Podkreślił, że jednostka budżetowa posiada ustaloną w statucie odrębną strukturę organizacyjną i własny zakres działania. Jest także uczestnikiem obrotu gospodarczego poprzez fakt zawierania umów cywilnoprawnych oraz umów na podstawie przepisów prawa pracy. Także jej samodzielność wynikająca z przepisów ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 157, poz. 1240, ze zm.), zwanej dalej w skrócie "ustawą o finansach publicznych" - art. 11 ust. 1 i 3, art. 12 ust. 2 i 4 pkt 2 - jest wystarczająca, aby uznać jej aktywność w zakresie podlegającym ustawie o VAT, za "samodzielne wykonywanie działalności gospodarczej". Samorządowa jednostka budżetowa ponosi również ryzyko ekonomiczne gdyż niewykonanie przez nią planu dochodów może negatywnie wpłynąć na zdolność do realizacji powierzonych jej zadań, a także wywołać decyzję o jej likwidacji.

W skargach kasacyjnych od tych wyroków Gmina Wrocław nie zgodziła się z przedstawionym wyżej stanowiskiem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu i wniosła o uchylenie tych orzeczeń w całości i zasądzenie zwrotu kosztów postępowania. Odwołując się do art. 174 pkt 1 i 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2012 r. poz. 270, ze zm.), zwanej dalej w skrócie "P.p.s.a.", jako podstawy kasacyjne wskazała naruszenie:

- przepisów postępowania, które miało istotny wpływ na wynik sprawy tj. art. 3 § 1 P.p.s.a. w zw. z art. 133 § 1 i art. 141 § 4 P.p.s.a. w zw. z art. 121 § 1 Ordynacji podatkowej poprzez wadliwą kontrolę legalności interpretacji przejawiającą się w wydaniu wyroku bez dokonania analizy całego materiału zgromadzonego w aktach sprawy, w szczególności poprzez nieodniesienie się przez Sąd (podobnie jak Minister Finansów) do istotnej dla rozstrzygnięcia sprawy argumentacji podniesionej w skargach, w tym argumentacji dotyczącej oddziałów spółek kapitałowych oraz argumentacji zaczerpniętej z tez powołanych przez skarżącą wyroków sądów administracyjnych,

- przepisów prawa materialnego tj. art. 15 ust. 1 i 2 oraz art. 96 ust. 1 ustawy o VAT poprzez błędną wykładnię polegającą na nieprawidłowym ustaleniu, że jednostki budżetowe i zakłady budżetowe wykonują samodzielnie działalność gospodarczą, podczas gdy prawidłowa wykładnia powinna polegać na uznaniu, że jednostki budżetowe i zakłady budżetowe nie wykonują samodzielnie działalności gospodarczej w rozumieniu art. 15 ust. 1 i 2 ustawy o VAT.

W uzasadnieniach Gmina podniosła jako okoliczności przemawiające przeciwko możliwości uznania

jednostek budżetowych gmin za odrębnych od gminy podatników podatku od towarów i usług: ograniczony zakres swobody działania takich jednostek w obrocie gospodarczym, w którym zawierając umowy cywilnoprawne występują jako pełnomocnicy jednostki samorządu terytorialnego; regulacje zawarte w ustawie o finansach publicznych, powodujące, że takie jednostki nie uzyskują przychodów (pobrane dochody odprowadzają do budżetu gminy), a także nie ponoszą kosztów (wydatki pokrywają bezpośrednio z budżetu gminy); brak wyniku finansowego; brak własnego majątku (dysponują mieniem przekazanym im w zarząd przez gminę); brak ponoszenia ryzyka gospodarczego; brak odpowiedzialności wobec osób trzecich. Podobne stanowisko wyraziła również w odniesieniu do samorządowych zakładów budżetowych, z tą różnicą, że działają one na podstawie rocznego planu finansowego i pokrywają swoje wydatki z uzyskanych dochodów, a nadwyżkę środków obrotowych ustaloną na koniec okresu sprawozdawczego wpłacają do budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Odwołała się przy tym do orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (w sprawach C – 210/04 i C – 202/90).

Naczelny Sąd Administracyjny, który rozpatrywał skargi kasacyjne od ww. wyroków Sądu pierwszej instancji, po połączeniu spraw do łącznego rozpoznania i rozstrzygnięcia, uznał, że zachodzą w nich poważne wątpliwości prawne, które wymagają wyjaśnienia przez skład rozszerzony.

Przede wszystkim Sąd w składzie zwykłym zwrócił uwagę na wątpliwości związane z interpretacją, użytego w art. 15 ust. 1 ustawy o VAT, terminu: "wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą", jako niezbędnej cechy charakteryzującej podatnika podatku od towarów i usług. Sąd podniósł, że termin "samodzielnie" zawarty jest również w polskiej wersji językowej art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. U. UE L 347 z dnia 11 grudnia 2006 r. ze zm.), zwanej dalej w skrócie "dyrektywą 2006/112". Jednakże porównanie tej wersji językowej tego przepisu z wersjami angielską i francuską, w których użyto określeń odpowiednio "independently" oraz "independante", nasuwa wątpliwość czy bliższe znaczeniowo niż termin "samodzielnie", nie byłoby pojęcie "niezależnie".

Ponadto Sąd podniósł, że Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w orzecznictwie wskazał na kryteria, jakie muszą być spełnione, aby dany podmiot uznać za prowadzący samodzielnie działalność gospodarczą.

Takimi kryteriami są np. ponoszenie ryzyka gospodarczego (wyrok z dnia 23 marca 2006 r. sygn. akt C – 210/04) oraz odpowiedzialność za szkody wyrządzone osobom trzecim (wyrok z dnia 25 lipca 1991 r., sygn. akt C – 202/90).

Naczelny Sąd Administracyjny wskazał również, że w wyroku tutejszego Sądu z dnia 18 października 2011 r., sygn. akt I FSK 1369/10 samorządowy zakład budżetowy został uznany za samodzielną jednostkę organizacyjną, wyposażoną w podmiotowość podatkową w podatku od towarów i usług, odrębną od jednostki samorządu terytorialnego, która go utworzyła.

Za odrębnością prawnopodatkową jednostek budżetowych, na co powoływał się Minister Finansów, mogą przemawiać także wyroki wojewódzkich sądów administracyjnych, dotyczące kwestii sukcesji podatkowej na gruncie podatku od towarów i usług po zlikwidowanej jednostce budżetowej. Sądy

administracyjne pierwszej instancji w tych wyrokach (m.in. z dnia 21 listopada 2011 r. sygn. akt I SA/Wr 989/12, z dnia 14 sierpnia 2009 r. sygn. akt I SA/Go 290/09) wyszły z założenia, że gmina i jej jednostka budżetowa są odrębnymi podatnikami.

Z drugiej strony, skarżąca Gmina wskazała na wyrok Wojewódzkiego Sądu Admkinistracyjnego w Poznaniu z dnia 5 marca 2012 r., sygn. akt I SA/Po 791/11, w którym został wyrażony pogląd o braku samodzielności w prowadzeniu działalności gospodarczej przez jednostkę budżetową, charakteryzującą się brakiem ponoszenia ryzyka gospodarczego, pokrywaniem wydatków bezpośrednio z budżetu gminy, czy ograniczoną odpowiedzialnością wobec osób trzecich, a także ograniczoną decyzyjnością na gruncie rozliczeń finansowych. W konsekwencji Sąd ten uznał, że samorządowe jednostki budżetowe nie spełniają przesłanek uznania za podatnika podatku od towarów i usług zarówno w świetle art. 15 ust. 1 i 2 ustawy o VAT, jak i art. 9 dyrektywy 2006/112.

Naczelny Sąd Administracyjny zwrócił również uwagę, że status prawnopodatkowy samorządowej jednostki budżetowej jako odrębnego od gminy podatnika podatku od towarów i usług można wyprowadzić z przepisów rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 kwietnia 2011 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 73, poz. 397, ze zm.). Jednakże argumenty za takim stanowiskiem, wywodzone z tej regulacji podustawowej powinny uwzględniać wykładnię systemową i relacje pomiędzy ustawą, a rozporządzeniem.

Prokurator Generalny w piśmie z dnia 11 czerwca 2013 r. nr PG IV Pa 61/13 wniósł o podjęcie uchwały, że w świetle art. 15 ust. 1 i 2 ustawy o VAT jednostki budżetowe nie są podatnikami podatku od towarów i usług. Uzasadniając swoje stanowisko, odwołał się do celowościowej wykładni art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112, Podkreślił, że znajduje ona również potwierdzenie w wykładni językowej wersji angielskiej i francuskiej tekstu dyrektywy. W związku z tym doszedł do wniosku, że działalność gospodarcza na gruncie VAT powinna się cechować przede wszystkim niezależnością. Celem tego przepisu było ograniczenie kręgu podatników tylko do podmiotów, które podejmują działalność na własny rachunek i własne ryzyko – czyli w zakresie decyzji gospodarczych są niezależne od innych podmiotów, a jednocześnie ponoszą konsekwencje prawne w pełnym zakresie.

W podsumowaniu swojego stanowiska stwierdził, że nie można mówić o niezależności w sytuacji gdy, podmiot taki jak jednostka budżetowa nie ponosi osobiście ryzyka gospodarczego, nie ma zdolności sądowej, zakres decyzyjności jego kierownictwa jest ograniczony, a ponadto nie ma formalnie wpływu na kształt ustrojowo - organizacyjny.

Do Naczelnego Sądu Administracyjnego wpłynęło również pismo Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów z dnia 6 czerwca 2013 r., w którym podniesiono, że rozstrzygnięcie zagadnienia prawnego zawartego w postanowieniu NSA z dnia 30 stycznia 2013 r. ma fundamentalne znaczenie dla systemu podatku VAT nie tylko w obszarze jednostek samorządu terytorialnego, ale również w obszarze całego sektora finansów publicznych. Dlatego autor pisma wskazał, że przed rozstrzygnięciem zagadnienia prawnego zasadne byłoby uzyskanie precyzyjnej wykładni art. 9 ust. 1 w związku z art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112 poprzez zadanie Trybunałowi Sprawiedliwości Unii Europejskiej pytania prejudycjalnego w trybie art. 267 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej

(wersja skonsolidowana - Dz. Urz. UE C 115 z 9 maja 2008 r.), zwanego dalej w skrócie "TFUE":

1. Czy w świetle art. 4 ust. 2 Traktatu o Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana – Dz. Urz. UE C 83 z 30 marca 2010 r.), zwanego dalej w skrócie "TUE", w związku z art. 5 ust. 3 TUE oraz art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112 w przypadku podmiotów prawa publicznego należy niezależnie od uznania danego podmiotu w przepisach prawa publicznego za podmiot samodzielnie realizujący cele wyznaczone mu tymi przepisami, badać przesłankę samodzielności, o której mowa w art. 9 ust. 1 tej dyrektywy ?,

2. W przypadku odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze, czy podmiot, taki jak gminna jednostka budżetowa, może być uznana za podmiot samodzielnie wykonujący działalność gospodarczą, a tym samym za podatnika podatku VAT, w sytuacji gdy wykonuje czynności w charakterze innym niż organ władzy publicznej w rozumieniu art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112 ?

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Mając na uwadze argumenty podniesione w ww. postanowieniu należy podzielić stanowisko, że w rozpatrywanej sprawie wyłoniło się zagadnienie budzące poważne wątpliwości interpretacyjne, które wymaga zastosowania art. 187 § 1 P.p.s.a., mimo że skład zwykły nie wskazał wprost na rozbieżność w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego na tym tle. Niewątpliwie przesądzenie zawartej w zagadnieniu kwestii w składzie rozszerzonym będzie miało istotne znaczenie dla praktyki rozliczeń podatku od towarów i usług przez jednostki samorządu terytorialnego.

Zagadnienie prawne przedstawione przez Naczelny Sąd Administracyjny dotyczy wykładni art. 15 ust. 1 i 2 ustawy o VAT. Zasadnicze znaczenie dla rozstrzygnięcia tego zagadnienia ma ust. 1 tego artykułu, który stanowi:

"Art. 15.1. Podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności."

Jak trafnie podniósł w ww. postanowieniu Naczelny Sąd Administracyjny wyjaśnienie przedstawionego zagadnienia prawnego wymaga przede wszystkim udzielenia odpowiedzi na pytanie czy gminna jednostka budżetowa wykonuje samodzielnie działalność gospodarczą w rozumieniu ust. 2 art. 15 ustawy o VAT ? Trzeba również mieć na uwadze, że przepis ten stanowi implementację art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112. W polskiej wersji językowej tego artykułu dyrektywy podatnika zdefiniowano jako każdą osobę prowadzącą samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności. Podobnie o samodzielnej działalności gospodarczej jest mowa w niemieckiej wersji językowej ("selbstandig"). Natomiast w wersjach językowych angielskiej i francuskiej, co sygnalizowali: Sąd w uzasadnieniu ww. postanowienia oraz Prokurator Generalny w przedstawionym wyżej stanowisku, działalność gospodarczą, która ma charakteryzować podatnika VAT, określa się jako "niezależną" (odpowiednio: "independently" i "independante"). W związku z tymi różnicami w piśmiennictwie zwraca się uwagę na wnioski, które wypływają z wykładni celowościowej art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112, znajdującej

potwierdzenie w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, które przemawiają za uznaniem za podatnika VAT podmiotu wykonującego działalność gospodarczą niezależnie (por. Ł. Karpesiuk w: Dyrektywa VAT 2006/112/WE. Komentarz 2009 pod red. J. Martini, s. 96 – 97; także wyroki TSUE: z dnia 25 lipca 1991 r. w sprawie 202/90, Lex 83916 i z dnia 23 marca 2006 r. w sprawie C – 210/04, Lex nr 190051). Dlatego też przy rozstrzyganiu zagadnienia prawnego przedstawionego w ww. postanowieniu należy mieć na uwadze nie tylko literalne brzmienie art. 15 ust. 1 ustawy o VAT, ale również kontekst wspólnotowy zawartej w nim definicji.

Jednocześnie Naczelny Sąd Administracyjny uważa, że ocena czy działalność gospodarcza, którą ubocznie mogą prowadzić gminne jednostki budżetowe ma charakter samodzielny, czy też niezależny, wymaga dokonania analizy sytuacji prawnej takiej jednostki w zestawieniu z konstytucyjną i ustawową pozycją gminy. Dlatego też powinna być dokonana na gruncie prawa polskiego i nie wymaga dokonania wykładni prawa wspólnotowego. To gmina bowiem, zgodnie z art. 164 ust. 1 i art. 165 ust. 1 ustawy zasadniczej, jako podstawowa jednostka samorządu terytorialnego ma osobowość prawną i jej przysługuje prawo własności i inne prawa majątkowe. Natomiast czynności podejmowane przez gminne jednostki budżetowe na podstawie umów cywilnoprawnych, które mogą być opodatkowane podatkiem od towarów i usług, realizowane są w związku z zadaniami publicznymi należącymi do właściwości gminy, wykonywanymi przez te jednostki.

Gminna jednostka budżetowa stanowi jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, zaliczaną do jednostek sektora finansów publicznych. Status takiej jednostki budżetowej wynika przede wszystkim z przepisów rozdziału 3 działu I ustawy o finansach publicznych, w szczególności art. 11 i art. 12 tej ustawy. Cechą charakterystyczną gminnej jednostki budżetowej jest brak własnego mienia i dysponowanie jedynie wyodrębnioną i przekazaną w zarząd częścią majątku osoby prawnej, jaką jest gmina. W związku z tym gminna jednostka budżetowa działa jako statio municipi. O utworzeniu, połączeniu lub likwidacji gminnej jednostki budżetowej decyduje organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego, który w gminie stanowi rada gminy. Ten organ nadaje gminnej jednostce budżetowej statut, określający nazwę, siedzibę oraz przedmiot działalności.

Gospodarka finansowa takiej jednostki charakteryzuje się tym, że gminna jednostka budżetowa pokrywa swoje wydatki bezpośrednio z budżetu jednostki samorządu terytorialnego, a swoje dochody odprowadza na rachunek gminy (tzw. zasada rozliczeń brutto). Powoduje to, że wielkość wydatków gminnej jednostki budżetowej nie jest w żaden sposób związana z wysokością dochodów zrealizowanych przez tę jednostkę. Ponadto gminna jednostka budżetowa nie dysponuje realizowanymi przez siebie dochodami. Natomiast organ wykonujący budżet – gmina w toku roku budżetowego ma do dyspozycji pełną kwotą dochodów uzyskiwanych przez gminne jednostki budżetowe. W piśmiennictwie zwraca się uwagę, że ponieważ poziom wydatków ponoszonych przez taką jednostkę nie zależy od jej dochodów, nie występuje pojęcie wyniku finansowego, nie ma zatem deficytu (straty), ani nadwyżki finansowej. W związku z tym jednostki budżetowe w najpełniejszy sposób realizują funkcję redystrybucyjną, która jest podstawową funkcją finansów publicznych (zob. L. Lipiec – Warzecha, Ustawa o finansach publicznych. Komentarz, ABC 2011, komentarz do art. 11).

Wymienione cechy gminnej jednostki budżetowej, powodują, że mimo wyodrębnienia

organizacyjnego takiej jednostki, nie prowadzi ona działalności gospodarczej w sposób samodzielny, czy niezależny od gminy, której majątkiem, w tym środkami finansowymi dysponuje. Celem takiej jednostki nie jest zresztą prowadzanie działalności gospodarczej. Co najwyżej taka działalność może wystąpić przy okazji innej aktywności o zasadniczym charakterze. Wyodrębnienie organizacyjne gminnej jednostki budżetowej jest kształtowane przez gminę i służy do wykonywania jej zadań. Gmina jako organ władzy publicznej, a zarazem osoba prawna do wykonywania ciążących na niej zadań musi wykorzystywać inne jednostki organizacyjne, cechujące się różnym stopniem samodzielności czy niezależności. Z punktu widzenia statusu takich jednostek jako podatników podatku od towarów i usług istotne jest jednak nie wyodrębnienie organizacyjne, ale przede wszystkim samodzielne czy też niezależne wykonywanie działalności gospodarczej. Gminne jednostki budżetowe takiej działalności gospodarczej nie prowadzą. Wszelkie czynności wykonywane na podstawie umów cywilnoprawnych, które mogą być opodatkowane podatkiem od towarów i usług, podejmują w imieniu i na rzecz gminy, w ramach limitu środków przyznanych im na dany rok w uchwale budżetowej. Przy czym w przypadku jednostki budżetowej charakterystyczny jest brak związku między skutkiem tych czynności w aspekcie finansowym, a wydatkami jednostki. W związku z tym np. odprowadzenie podatku należnego dokonywane jest z tej części budżetu gminy, która została przekazana do dyspozycji jednostki w planie finansowym. Natomiast zwrot podatku wpływa do budżetu gminy, nie powiększając ilości środków finansowych, będących w dyspozycji jednostki budżetowej.

Gminna jednostka budżetowa, jako statio municipi, nie odpowiada też za szkody wyrządzone swoją działalnością. Taka odpowiedzialność ciąży na gminie. Nie ponosi również ryzyka związanego z podejmowaniem czynności opodatkowanych z uwagi na brak związku pomiędzy jej wydatkami, a dochodami. Bez względu na wypracowany dochód, otrzyma taką ilość środków finansowych na swoje wydatki jaka była uchwalona w budżecie gminy.

Trzeba też podkreślić, że zmiany, jakie wprowadzono do ustawy o finansach publicznych w 2010 r., zlikwidowały takie formy organizacyjne jak gospodarstwa pomocnicze jednostek budżetowych, rachunki dochodów własnych, czy fundusze motywacyjne, które pozwalały jednostkom budżetowym na pewną samodzielność w wykorzystywaniu swoich dochodów. Idea tych zmian polegała zresztą na konsolidacji sektora finansów publicznych i likwidacji odstępstw od zasady rozliczeń brutto.

Z przedstawionych względów z założenia jednostki budżetowe nie są wykorzystywane jako forma organizacyjna, za pośrednictwem której gminy prowadzą działalność komunalną, co nie wyklucza, że mogą one podejmować czynności opodatkowane podatkiem od towarów i usług. Można zauważyć, że preferowane do podejmowania takiej działalności są samorządowe zakłady budżetowe lub spółki prawa handlowego (zob. art. 2 ustawy z dnia 20 grudnia 1996 r. o gospodarce komunalnej - Dz. U. z 2011 r. Nr 45, poz. 236, ze zm.).

Dlatego też w przypadku gdy w ramach ubocznej działalności gminnej jednostki budżetowej dojdzie do podjęcia czynności opodatkowanych podatkiem od towarów i usług podatnikiem będzie gmina. Takie stanowisko ukształtowało się zresztą w orzecznictwie sądów administracyjnych przy okazji oceny dopuszczalności rejestrowania gminnej jednostki budżetowej - urzędu gminy jako odrębnego

od gminy podatnika podatku od towarów i usług (np. wyroki NSA z dnia 23 marca 2010 r., sygn. akt I FSK 273/09, z dnia 18 listopada 2008, I FSK 1148/07, opubl. CBOSA). W piśmiennictwie zwrócono uwagę, że to stanowisko sądów administracyjnych, znajdujące także potwierdzenie w interpretacjach indywidualnych wydawanych przez Ministra Finansów, powinno skłonić do refleksji organy podatkowe przy przyznawaniu statusu podatnika samorządowym jednostkom budżetowym, które z uwagi na niewystarczającą samodzielność ani w świetle dyrektywy 2006/112, ani ustawy o VAT nie powinny być uznawane za podatników podatku od towarów i usług (zob. J. Perzanowska-Kuśnierek, R. Namysłowski w: Dyrektywa VAT, Polska perspektywa pod red. naukową R. Namysłowskiego i D. Prokop, Warszawa 2012, s. 70 – 71).

Wobec przedstawionych wyżej unormowań ustawowych, z których wynika, że gminne jednostki budżetowe nie mają przymiotu samodzielności, czy niezależności w dysponowaniu przyznanymi im środkami finansowymi, przy wykonywaniu wszelkich czynności, w tym opodatkowanych podatkiem od towarów i usług, regulacja zawarta w § 13 ust. 1 pkt 13 ww. rozporządzenia Ministra Finansów nie może mieć przesądzającego znaczenia, jako argument dotyczący uznania gminnej jednostki budżetowej za podatnika podatku od towarów i usług. Z przepisu tego pośrednio możnaby wyprowadzić wniosek, że wszystkie jednostki budżetowe są podatnikami podatku od towarów i usług gdyż zwolnieniem od podatku objęto usługi świadczone pomiędzy jednostkami budżetowymi lub samorządowymi zakładami budżetowymi. Jednakże unormowanie to zawarte jest w akcie podustawowym, przy okazji uregulowania innego zagadnienia (zwolnień). Natomiast, zgodnie z art. 217 Konstytucji, określanie podmiotów opodatkowania następuje w drodze ustawy. Dlatego też wykładnia tego przepisu aktu wykonawczego musi być przeprowadzana w zgodzie z ustawą.

W związku z tym Naczelny Sąd Administracyjny zauważa, że zakres zagadnienia przedstawionego w postanowieniu z dnia 30 stycznia 2013 r. dotyczy statusu gminnych jednostek budżetowych jako podatników podatku od towarów i usług. Innym zagadnieniem, którego nie obejmuje pytanie zawarte w postanowieniu NSA jest kwestia podmiotowości prawnopodatkowej samorządowych zakładów budżetowych. Odrębny reżim finansowy dotyczący tych jednostek, wynikający z ustawy o finansach publicznych, w szczególności z art. 14 i art. 15 tej ustawy, a także wyraźne ich wskazanie jako podmiotów realizujących zadania gmin w ramach gospodarki komunalnej, pozwala uznać je za podatników podatku od towarów i usług. Trafnie wywiódł to Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 18 października 2011 r., sygn. akt I FSK 1369/10 (opubl. CBOSA).

Inaczej także od strony samodzielności czy niezależności przy prowadzeniu działalności gospodarczej wygląda pozycja państwowych jednostek budżetowych, dysponujących jako stationes fisci mieniem Skarbu Państwa, które reprezentują grupę różnorodnych podmiotów prawa publicznego, tworzonych na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 1 ustawy o finansach publicznych lub w drodze odrębnych ustaw, a nawet Konstytucji. Dlatego też nie można do tych jednostek odnosić wprost stanowiska dotyczącego gminnych jednostek budżetowych, działających w imieniu i na rachunek publicznej osoby prawnej – gminy, której pozycję ustrojową i samodzielność, także majątkową gwarantują przepisy rozdziału VII Konstytucji

Wobec powyższego Naczelny Sąd Administracyjny, na podstawie art. 15 § 1 pkt 3 i art. 264 § 1 i 2

P.p.s.a., podjął uchwałę, że:

"W świetle art. 15 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług gminne jednostki budżetowe nie są podatnikami podatku od towarów i usług".

Kancelaria Doradcy Podatkowego Joanny Rudzkiej
Warszawa i Poznań, Tel: +48 509 336 963
kontakt@taxadvisorypoland.pl
szkolenia@taxadvisorypoland.pl
@JoannaRudzka