



Minister Finansów

Warszawa, 20 grudnia 2024 roku



Sprawa: Interpelacja nr 6736 w sprawie potrzeby zmiany przepisów dotyczących rozliczenia podatku VAT przez samorządy
Znak sprawy: PT1.054.45.2024
Kontakt: Kancelaria MF
tel.: +48 22 694 55 55
e-mail: kancelaria@mf.gov.pl

Pan Szymon Hołownia
Marszałek Sejmu
Rzeczypospolitej Polskiej

Szanowny Panie Marszałku,

nawiązując do interpelacji nr 6736 Pani poseł Lidii Czechak w sprawie potrzeby zmiany przepisów dotyczących rozliczenia podatku VAT przez samorządy, uprzejmie informuję:

System podatku VAT w Unii Europejskiej podlega harmonizacji, co oznacza, że państwa członkowskie zobowiązane są do przestrzegania zgodności krajowych przepisów w zakresie podatku VAT z regulacjami wynikającymi z prawa unijnego. Z tych też względów polskie regulacje przyjęte w przepisach ustawy o VAT¹ oraz przepisach aktów wykonawczych do tej ustawy, muszą być zgodne w szczególności z przepisami dyrektywy VAT². Dyrektywa ta nakreśla zasady funkcjonowania systemu VAT wskazując m.in. podmioty uznawane za podatników oraz zakres przedmiotowy opodatkowania tym podatkiem. Uniemożliwia ona również państwom członkowskim UE dowolne kształtowanie wysokości stawek podatkowych i zwolnień od tego podatku.

Zgodnie z ustawą o VAT opodatkowaniu ww. podatkiem podlegają m.in. zdefiniowane w przepisach ustawy odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju³. Zarówno odpłatna dostawa towarów, jak

¹ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2024 r. poz. 361, z późn. zm.).

² Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, str. 1, z późn. zm.).

³ Art. 5, 7 i 8 ustawy o VAT.

również odpłatne świadczenie usług, podlegają opodatkowaniu, jeżeli są wykonywane przez podmiot działający w charakterze podatnika podatku od towarów i usług.

Podatnikami⁴ są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, w rozumieniu tej ustawy, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. Zgodnie z art. 15 ust. 2 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. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.

Przepisy dotyczące VAT przewidują w określonych sytuacjach brak opodatkowania wykonywanych czynności tj. wyłączenie organów władzy oraz innych podmiotów prawa publicznego z kręgu podatników VAT.

W myśl bowiem art. 15 ust. 6 ustawy o VAT 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.

Przepis ten stanowi implementację art. 13 ust. 1 dyrektywy VAT, zgodnie z którym krajowe, regionalne i lokalne organy władzy oraz inne podmioty prawa publicznego nie są uważane za podatników w związku z działalnością, którą podejmują lub transakcjami, których dokonują jako organy władzy publicznej, nawet jeśli pobierają należności, opłaty, składki lub płatności w związku z takimi działaniami lub transakcjami. Jednakże w przypadku gdy podejmują one takie działania lub dokonują takich transakcji, są uważane za podatników w odniesieniu do tych działań lub transakcji, gdyby wykluczenie ich z kategorii podatników prowadziło do znaczących zakłóceń konkurencji. W każdych okolicznościach podmioty prawa publicznego są uważane za podatników w związku z czynnościami określonymi w załączniku I do dyrektywy VAT, chyba że niewielka skala tych działań sprawia, że mogą być one pominięte.

Jak wynika z utrwalonego orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE): „(...) ocena art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112 w świetle celów wspomnianej dyrektywy świadczy o tym, że dla zastosowania zasady nieopodatkowania muszą zostać spełnione łącznie dwa warunki, a mianowicie prowadzenie działalności przez podmiot publiczny, przy czym działalność ta powinna być wykonywana w charakterze organu władzy publicznej.”⁵

Ponadto: „(...) działalnością wykonywaną w charakterze organu władzy publicznej w rozumieniu tego przepisu jest działalność wykonywana przez podmioty prawa

⁴ Art. 15 ust. 1 ustawy o VAT.

⁵ Wyrok w sprawie C-174/14 Saudacor, pkt 51.

publicznego w ramach właściwego dla nich reżimu prawnego, z wyłączeniem tej działalności, która jest wykonywana przez nich na tych samych warunkach prawnych, co prywatni przedsiębiorcy.”⁶.

W mojej ocenie, polskie przepisy dotyczące VAT w omawianym zakresie odpowiadają w istocie idei podejścia do opodatkowania podatkiem VAT organów władzy i podmiotów prawa publicznego wyrażonej w dyrektywie VAT.

Wyłączenie przewidziane w art. 15 ust. 6 ustawy o VAT ma zastosowanie, gdy podmiot mający status organu władzy publicznej (urzędu obsługującego ten organ) wykonuje czynności o charakterze władczym (sfera imperium), które związane są z realizacją zadań nałożonych na ten organ przepisami prawa, do których realizacji został on powołany (działanie w określonym reżimie publiczno-prawnym). Natomiast w odniesieniu do pozostałych czynności, mających cywilnoprawny charakter, a więc zasadniczo takich, przy wykonywaniu których organ władzy działa jak podmiot komercyjny, organ władzy publicznej, co do zasady, będzie podatnikiem VAT.

Przepisy w zakresie VAT również szczegółowo określają zasady odliczenia podatku naliczonego – także przez tego rodzaju podmioty. Zgodnie z tymi zasadami, jeżeli wykonywanie przez dany podmiot czynności odbywa się w ramach władztwa publicznego (w reżimie publiczno-prawnym, co zasadniczo oznacza brak opodatkowania VAT), to w świetle przepisów ustawy o VAT wydatki ponoszone na te działania nie mogą zostać uznane za związane z prowadzoną działalnością gospodarczą danego podmiotu. W takich sytuacjach nie będzie przysługiwało prawo do odliczenia VAT naliczonego.

W przypadku wykonywania przez organ władzy czynności jednocześnie niezwiązanych z działalnością gospodarczą oraz stanowiących taką działalność (w tym zwolnionych od VAT oraz opodatkowanych tym podatkiem) podatnikowi przysługuje częściowe odliczenie podatku naliczonego.

Szczegółowe zasady dokonywania odliczeń podatku naliczonego zawarte są w przepisach art. 86 ustawy o VAT.

W kontekście czynności wykonywanych przez wspomniane w interpelacji jednostki samorządu terytorialnego podkreślić należy, że ocena ich skutków prawno-podatkowych w zakresie VAT powinna być dokonywana w oparciu o kompleksową analizę wszystkich okoliczności faktycznych i prawnych występujących w konkretnym przypadku (indywidualnej sprawie). Czasem bowiem nawet niewielkie, nieistotne na pierwszy rzut oka, różnice (np. w sposobie wykonywania czynności czy warunkach finansowania) mogą wpłynąć na odmienne traktowanie tych czynności na gruncie podatku VAT.

Dlatego też, istnieją stosowne narzędzia informujące o skutkach prawno-podatkowych konkretnych przypadków, jak również zapewniające stosowną ochronę dla podatników.

⁶ Wyrok w sprawie C-288/07 Isle of Wight Council, pkt 21.

Jednym z takich narzędzi jest instytucja interpretacji indywidualnej, wydawanej w trybie art. 14b-14s Ordynacji podatkowej⁷, o którą może się zwrócić do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej zainteresowany podmiot – w tym także jednostka samorządu terytorialnego.

Natomiast w przypadku wątpliwości dotyczących stawki VAT dla konkretnego towaru/usługi można zwrócić się o wydanie wiążącej informacji stawkowej (WIS) w trybie art. 42a-42i ustawy o VAT.

Obydwa ww. instrumenty zapewniają podatnikom określoną w przepisach prawa ochronę.

Mając powyższe na względzie, nie zachodzi w mojej ocenie konieczność zmiany przepisu art. 15 ust. 6 ustawy o VAT. Problemem nie jest bowiem, jak się wydaje, sama jego interpretacja, ile jego ocena pod kątem zastosowania w konkretnych, indywidualnych przypadkach. Jak jednak wskazano powyżej, w przypadku zaistnienia wątpliwości co do stosowania tej regulacji jednostki samorządu terytorialnego mają do dyspozycji wskazane powyżej narzędzia interpretacyjne.

Z wyrazami szacunku

Z upoważnienia Ministra Finansów

Jarosław Neneman
Podsekretarz Stanu

⁷ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2023 r. poz. 2383, z późn. zm.).