

Artur Mudrecki

Opodatkowanie gmin podatkiem od towarów i usług na tle orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego

Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Sectio H, Oeconomia 46/3, 417-425

2012

Artykuł został opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej bazhum.muzhp.pl, gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

Katedra Prawa Finansowego i Podatkowego,
Akademia Leona Koźmińskiego w Warszawie
sędzia NSA

ARTUR MUDRECKI

*Opodatkowanie gmin podatkiem od towarów i usług
na tle orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego*

Value added taxation of municipalities in view of the judicial decisions
of Supreme Administrative Court

Wstęp

Podatek od towarów i usług w praktyce jego stosowania nasuwa wiele problemów interpretacyjnych. Jeszcze więcej kłopotów sprawia opodatkowanie gmin tym podatkiem ze względu na niezbyt precyzyjne określenie przedmiotu i podmiotu opodatkowania oraz występujące zwolnienia stosowane w tym podatku¹. W związku z tym przedstawienie orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego i dokonanie jego analizy może okazać się szczególnie przydatne dla gmin, które w ramach samoopodatkowania muszą podejmować decyzję co do wysokości odprowadzanego podatku oraz dla organów aparatu skarbowego dokonującego kontroli rozliczeń podatkowych. Nie ulega wątpliwości, że orzecznictwo sądów administracyjnych wywiera istotny wpływ na praktykę gospodarczą, a stosowana wykładnia przepisów prawa wypełnia luki legislacyjne.

1. Gmina jako podatnik podatku od towarów i usług

Generalnie, w imię powszechności opodatkowania, obowiązuje zasada, że podatnikami podatku od towarów i usług są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie

¹ P. Rochowicz, *Gminy mają trudności z płaceniem VAT*, „Rzeczpospolita” 2012, 16.04, s. C5.

działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności (art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów).² Od reguły tej wprowadzono wyjątek, a mianowicie, 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 (art. 15 ust. 6 u.p.t.u.).

W ustawie o podatku od towarów i usług nie zdefiniowano pojęć „organy władzy publicznej” i „urzędów obsługujących te organy”. Zdaniem J. Zubrzyckiego za organ władzy publicznej w ramach samorządu terytorialnego należy uznać jednostki tego samorządu, tzn. gminę, powiat i samorząd województwa. Natomiast do „urzędów obsługujących te organy” należy zaliczyć wszelkie jednostki zajmujące się tymi zadaniami. Będą to między innymi urzędy jednostek samorządu terytorialnego³.

Organy oraz urzędy publiczne nie są bowiem uznawane za podatników w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane. Tak więc załatwianie przez organy tzw. spraw urzędowych nie podlega, co do zasady, podatkowi od towarów i usług, gdyż wówczas podmioty te nie działają jako podatnicy.

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

1. wykonują czynności inne niż te, które mieszczą się w ramach ich zadań;
2. wykonują czynności mieszczące się w ramach ich zadań, ale czynią to na podstawie umów cywilnoprawnych⁴.

W wyroku z dnia 13 grudnia 2011 r., sygn. akt I FSK 491/11⁵ Naczelny Sąd Administracyjny stanął na stanowisku, że treść art. 15 ust. 6 u.p.t.u., w zakresie, w jakim wyłącza on stosowanie tej ustawy, odnosi się do podmiotów, które, powołane na podstawie przepisów prawa do realizacji określonych zadań, wyposażone są przy ich realizacji we władztwo publiczne, tj. występują w pozycji nadrzędnej w stosunku do innych podmiotów uczestniczących w danej czynności faktycznej.

W innym wyroku z dnia 25 listopada 2001 r. sygn. akt I FSK 145/11⁶ NSA uznał, że prezydent miasta na prawach powiatu, jako organ sprawujący władzę wykonawczą w danej jednostce samorządu terytorialnego, jest organem

² Jednolity tekst z 2011 r. Dz.U. nr 177, poz. 1654, ze zm., dalej w skrócie u.p.t.u.

³ J. Zubrzycki, *Leksykon VAT 2011*, t. 1, Oficyna Wydawnicza Unimex, Wrocław 2011, s. 468–469.

⁴ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *VAT. Komentarz*, Lex 2012, teza 39 do art. 15 u.p.t.u.

⁵ SIP LEX nr 1102985.

⁶ SIP LEX nr 1112464.

władzy publicznej, a zatem mieści się w zakresie podmiotowym wyłączenia z opodatkowania, o którym mowa w art. 15 ust. 6 u.p.t.u.

W innym wyroku z dnia 9 października 2008 r., sygn. akt I FSK 1398/07⁷ NSA wskazał, że nie można się zgodzić z zastosowaniem w stosunku do miast na prawach powiatu przepisu art. 15 ust. 1 u.p.t.u. Miasta takie bowiem nie posiadają odrębnej od gmin je tworzących osobowości prawnej oraz nie są w żadnym zakresie innym podmiotem.

Sporo nieprawidłowości w praktyce pojawiło się w związku z rejestracją urzędu gminy jako podatnika podatku od towarów i usług. W wyroku z dnia 23 marca 2010 r., sygn. akt I FSK 273/09⁸ NSA wyjaśnił, że z tytułu realizacji czynności na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych podatnikiem podatku od towarów i usług w rozumieniu art. 15 ust. 1 i 6 u.p.t.u. jest gmina będąca osobą prawną. W deklaracji dla potrzeb podatku od towarów i usług powinien być podawany numer identyfikacji osoby prawnej będącej podatnikiem podatku od towarów i usług, w imieniu której wykonywane są czynności opodatkowane podatkiem od towarów i usług, tzn. numer nadany gminie. Nadanie urzędowi miasta (gminy) numeru identyfikacji podatkowej związane jest przede wszystkim ze statusem płatnika w podatku dochodowym od osób fizycznych. Podobny pogląd wyrażono w wyroku NSA z dnia 4 kwietnia 2008 r., sygn. akt I FSK 1148/07⁹, gdzie uznano, że nie urząd gminy, a gmina jako jednostka samorządu terytorialnego jest podatnikiem podatku od towarów i usług. Urząd gminy jest wyłącznie aparatem pomocniczym organu administracji publicznej, dlatego nie może być uznany za podatnika.

Powstałe nieprawidłowości wynikły z wadliwej rejestracji urzędu gminy jako podatnika podatku od towarów i usług, mimo że takim podatnikiem jest gmina. Dopóki jednak wadliwa rejestracja nie zostanie wycofana z obiegu prawnego przez organy administracji podatkowej, składanie deklaracji podatkowej przez urzędy gminy a nie gminę nie może rodzić dla gminy negatywnych konsekwencji prawnych.

2. Czynności wykonywane przez gminę nieobjęte podatkiem od towarów i usług na tle orzecznictwa NSA

Jak już wcześniej wspomniano, wyłączenie z definicji podatnika podatku od towarów i usług jednostek organów samorządowych ma charakter podmiotowo-przedmiotowy i ze względu na zasadę powszechności opodatkowania powinno być interpretowane ściśle. A zatem charakter wykonywanych czynności będzie

⁷ SIP LEX nr 599385.

⁸ SIP LEX nr 593864.

⁹ Wspólnota 2009/1/27.

przesądzał, czy gmina jest podatnikiem podatku od towarów i usług, czy też nie. Gdy gmina wykonuje czynności o charakterze publiczno-prawnym, jest nie podatnikiem analizowanego podatku, ale gdy wykonuje czynności cywilnoprawne to wówczas staje się podatnikiem od towarów i usług¹⁰.

W wyroku z dnia 25 maja 2010 r., sygn. akt I FSK 761/09¹¹ NSA uznał, że gmina w zakresie, w jakim realizuje swoje zadania z zakresu władzy publicznej, będzie spełniała obie przesłanki wskazane w art. 15 ust. 6 u.p.t.u. Pobieranie opłat (a więc danin publicznych) za korzystanie z dróg publicznych jest formą sprawowania władztwa publicznego. Opłaty publiczne pobierane są zawsze w związku z określonym, konkretnym działaniem organów państwa (samorządu terytorialnego). Jeżeli opłata pobierana jest za określoną usługę – może zawierać pewne cechy ceny, jeżeli zaś jest świadczeniem dodatkowym, pobieranym w wysokości wyższej niż faktycznie świadczona usługa – zawiera cechy podatku. Dla uznania opłat za dochody i daniny publiczne kluczowe znaczenie ma także okoliczność, że przeznaczane są one na cele publiczne albo związane są z realizacją takich celów. Nie tylko organy wymienione w art. 10 ust. 1 i 2 Konstytucji są organami władzy publicznej. Opłata za parkowanie pojazdów na drogach publicznych w strefie płatnego parkowania, będąc dochodem publicznym (art. 40 a u.d.p.), jest świadczeniem o charakterze publicznoprawnym, ma charakter daniny publicznej. Zatem zarówno ustalenie strefy płatnego postoju, jak i pobieranie opłat za parkowanie w strefie podlega szczególnemu unormowaniu, są to czynności administracyjne prawa publicznego, wynikające z przyznanego w ustawie prawa do ograniczenia korzystania z dróg publicznych, które co do zasady zgodnie z art. 1 u.d.p. są ogólnie dostępne. Są to działania wykonywane w interesie publicznym. Takiej oceny nie może zmienić zaklasyfikowanie czynności do określonego grupowania PKWiU. Zarząd drogi jest jednostką organizacyjną, przy pomocy której organ samorządu terytorialnego jako zarządca wykonuje swoje obowiązki. Jednostka taka nie może być traktowana w zakresie udzielanej pomocy jako odrębny organ. A zatem w zakresie, w jakim realizuje ona funkcje zarządcy, będzie stanowiła organ władzy publicznej, o którym mowa w art. 15 ust. 6 u.p.t.u.

W innym wyroku z dnia 11 października 2011 r., sygn. akt I FSK 965/11¹² NSA wyraził pogląd, że gmina, budując drogę publiczną (gminną), nie występuje w charakterze podatnika podatku od towarów i usług, a poniesione w związku z tą budową wydatki nie są związane z wykonywaniem przez gminę czynności opodatkowanych. Tym samym nie przysługuje jej prawo do odliczenia podatku naliczonego od kwoty podatku należnego. Takiego związku przyczynowo-skut-

¹⁰ J. Zubrzycki, *op. cit.*, s. 470.

¹¹ SIP LEX 594208.

¹² SIP LEX nr 1095703.

kowego, nawet o charakterze pośrednim, nie można upatrywać w tym, że celem budowanej drogi jest zapewnienie dojazdu do działek, które gmina sprzedała prywatnym inwestorom, na działkach zaś będzie prowadzona działalność gospodarcza, a wybudowanie drogi miało wpływ na cenę działek.

Z kolei w wyroku z dnia z dnia 10 lipca 2007 r., sygn. akt I FSK 924/06¹³ NSA zaakcentował, że pobór i wpłata opłaty targowej, która jest świadczeniem o charakterze publicznoprawnym (art. 2 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej) przez inkasenta nie jest świadczeniem usługi w rozumieniu art. 2 ust. 1 ustawy z 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym.

3. Inne problemy związane ze stosowaniem przez gminę ustawy o podatku od towarów i usług

W związku z przystąpieniem Polski do Unii Europejskiej nastąpiła konieczność dokonania implementacji rozwiązań europejskich związanych z podatkami podlegającymi harmonizacji, w tym z podatkiem od towarów i usług. Wprowadzona z dniem 1 maja 2004 r. ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów rozszerzała katalog czynności opodatkowanych. Pierwszym problemem, z którymi się zetknęły gminy to konieczność ustalenia, czy opłata za wieczyste użytkowanie gruntu podlega podatkowi od towarów i usług?

W uchwale z dnia z dnia 8 stycznia 2007 r., sygn. akt I FPS 1/06¹⁴ NSA uznał, że opłata roczna z tytułu użytkowania wieczystego gruntów, ustanowionej przed dniem 1 maja 2004 r., gdy taka czynność nie podlegała podatkowi od towarów i usług, po wejściu w życie ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług¹⁵ ani nie zawiera w sobie należnego podatku, ani też nie powinna być powiększona o taki podatek na podstawie przepisów tej ustawy. W uzasadnieniu orzeczenia przyjęto, że wieczyste użytkowanie gruntu stanowi dostawę towaru, którego obowiązek podatkowy nie powstał przed wejściem ustawy, a zatem nie mógł być opodatkowany na podstawie nowej ustawy, chociażby ze względu na konstytucyjną zasadę niedziałania prawa wstecz (art. 2 Konstytucji RP).

W wyroku z dnia 3 stycznia 2008 r., sygn. akt I FSK 116/07¹⁶ NSA uznał, że treść przepisów art. 2 ust. 1 u.s.g. w zw. z art. 15 ust. 1 u.p.t.u. z 2004 r. przesądza, iż w przypadku, gdy czynności opodatkowane dokonywane są w imieniu i na rzecz jednostki samorządu terytorialnego, to podatnikiem podatku od towarów i usług jest ta właśnie jednostka. Oddając grunt w użytkowanie wieczyste, jednostki samorządu terytorialnego nie wykonują swoich kompetencji w sferze

¹³ SIP LEX nr 416773.

¹⁴ ONSAiWSA 2007/2/27.

¹⁵ Dz.U. nr 54, poz. 535 ze zm.

¹⁶ SIP LEX nr 480366.

imperium, która jest wyłączona z opodatkowania podatkiem od towarów i usług, lecz występują w sferze dominium, w ramach której, stosownie do treści art. 4.5 VI Dyrektywy, odzwierciedlonej w przepisie art. 15 ust. 6 u.p.t.u. z 2004 r., powinny być traktowane jak podatnicy podatku od towarów i usług.

W innym orzeczeniu z dnia 21 czerwca 2011 r., sygn. akt I FSK 1702/10¹⁷ uznano, że gmina, która otrzymała odszkodowanie za wywłaszczenie nieruchomości, musi zapłacić podatek.

Kolejnym problemem, z którym stykają się gminy, jest sposób opodatkowania zakładu budżetowego w relacjach wewnętrznych z gminą i zewnętrznych zakładu budżetowego. W wyroku z dnia 18 października 2011 r. sygn. akt I FSK 1369/10¹⁸ NSA wyjaśnił, że samorządowy zakład budżetowy, wykonując zadania własne jednostki samorządu terytorialnego o charakterze użyteczności publicznej w zakresie gospodarki komunalnej, jest jednostką organizacyjną niemającą osobowości prawnej, wykonującą w tym zakresie samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w art. 15 ust. 2 u.p.t.u., a zatem ma podmiotowość podatkową VAT odrębną od jednostki samorządu terytorialnego, która go utworzyła. Realizacja przez samorządowy zakład budżetowy zadań własnych tworzącej go jednostki samorządu terytorialnego o charakterze użyteczności publicznej w zakresie gospodarki komunalnej nie stanowi świadczeń (usług w rozumieniu art. 8 u.p.t.u.) podlegających opodatkowaniu VAT pomiędzy tymi podmiotami, co nie wyklucza ich opodatkowania z tytułu ich odpłatnego świadczenia na rzecz podmiotów zewnętrznych (konsumentów czynności w zakresie gospodarki komunalnej).

W uzasadnieniu wyroku podkreślono, że jak wynika z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, świadczenie usług podlega opodatkowaniu tylko wtedy, gdy pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą istnieje stosunek prawny, na podstawie którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych (zob. wyrok z dnia 3 marca 1994 r. w sprawie C-16/93 Tolsma, oraz wyrok z dnia 21 marca 2002 r. w sprawie C-174/00 Krennemer Golf). W sytuacji natomiast, jaka jest przedmiotem analizy w tej sprawie, mimo takiego stopnia wyodrębnienia zakładu budżetowego ze struktury tworzącej go jednostki samorządowej, które pozwala na uznanie go za odrębnego od tej jednostki podatnika VAT, realizacja zadań własnych tej jednostki przez jego zakład budżetowy nie tworzy pomiędzy tymi podmiotami takiego stosunku prawnego, na podstawie którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych, pozwalających na ich opodatkowanie VAT. W takim bowiem przypadku zakład budżetowy nie wykonuje usług komunalnych na rzecz jednostki samorządowej, lecz działa w jej imieniu jako

¹⁷ Rzeczposp. PCD 2011/144/5.

¹⁸ SIP LEX nr 1084540.

jej wyodrębniona jednostka organizacyjna, wykonując jej zadania własne, co pozostaje poza przedmiotem regulacji art. 8 u.p.t.u.

Tożsamy pogląd wyraził NSA w uzasadnieniu wyroku z dnia 17 kwietnia 2012 r., sygn. akt I FSK 938/11.¹⁹

W wyroku z dnia 1 września 2011 r., sygn. akt I FSK 1212/10²⁰ Naczelny Sąd Administracyjny, rozstrzygając spór między Miastem Poznań a Ministrem Finansów w sprawie o wiążącą indywidualną interpretację, uznał, że umorzenie udziałów w sp. z o.o. w zamian za przekazane grunty, budynki pętli tramwajowych i autobusowych oraz podstacji trakcyjnych (nieruchomości), infrastrukturę torowo-sieciową, tj. tory, sieci, kable w ulicach (budowle), wyposażenie podstacji w urządzenia techniczne (ruchomości), w świetle art. 7 ust. 1 VAT-u podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

W uzasadnieniu wyroku wskazano, że w sprawie nie budzi wątpliwości, że uzyskanie za umorzone udziały należności pieniężnej nie są objęte podatkiem od towarów i usług. Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego prawidłowy jest przy tym pogląd Ministra Finansów, że sama czynność nabycia od wspólnika udziałów własnych w celu umorzenia nie jest objęta tym podatkiem. Natomiast otrzymanie rzeczy przez Miasto Poznań w zamian za umorzone udziały, tak jak to ma miejsce w niniejszej sprawie, będzie odpowiadało hipotezie art. 7 u.p.t.u. Za taką oceną przemawia fakt, że mamy tutaj do czynienia z dostawą towarów rozumianą w myśl art. 7 ust. 1 u.p.t.u. jako przeniesienie prawa do rozporządzenia towarami jak właściciel i dodatkowo ma ona charakter odpłatny. Pojęcie „rozporządzenia towarami jak właściciel”, jak już wyżej sygnalizowano, należy rozumieć szeroko. Spośród czynności „przeniesienia prawa do rozporządzenia towarami jak właściciel” można na pewno wymienić sprzedaż i zamianę oraz każdą inną transakcję, która w aspekcie ekonomicznym będzie prowadziła do podobnego rezultatu. Na takie też rozumienie pojęcia „dostawy towarów” wskazuje orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich. Na przykład w orzeczeniu w sprawie C-320/88 pomiędzy Staatssecretaris van Financiën Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV (Holandia) stwierdzono, że wyrażenie „dostawa towarów” w rozumieniu art. 5 (1) VI Dyrektywy oznacza także przeniesienie prawa do dysponowania rzeczą jak właściciel, nawet jeżeli nie dochodzi do przeniesienia własności rzeczy w sensie prawnym. Z przepisu tego, zdaniem Trybunału, wynika, że kładzie on raczej nacisk na faktyczne dysponowanie rzeczą jak właściciel, a nie na zbycie prawa własności²¹. Spółka, w omawianej sprawie, przekazując rzeczy Miastu Poznań, dokona przeniesienia władztwa ekonomicznego nad nimi, co wypełnia definicję dostawy towarów. Bę-

¹⁹ Wyrok niepublikowany.

²⁰ M.Podat. 2011/11/44-47.

²¹ K. Sachs (red.), *VI Dyrektywa VAT*, C.H. BECK, Warszawa 2004, s. 108 i 122.

dziemy mieli do czynienia również z odpłatnością, gdyż udziałowiec otrzyma rzeczy ruchome w zamian za umorzone udziały.

W innym wyroku z dnia 4 października 2011 r., sygn. akt I FSK 537/11²² NSA uznał, że czynność wniesienia do spółki przez gminę wkładu w postaci wierzytelności własnej nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług ani jako odpłatna dostawa towarów, ani też jako odpłatne świadczenie usług.

Ważnym problemem występującym w praktyce stosowania prawa podatkowego było ustalenie, kiedy tereny sprzedawane przez gminę korzystają ze zwolnienia w podatku od towarów i usług. W wyroku 7 sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 17 stycznia 2011 r., sygn. akt I FSK 8/10²³ uznano, że w świetle art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług²⁴, przy zastosowaniu art. 21 ust. 1 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. – Prawo geodezyjne i kartograficzne²⁵, w sytuacji braku planu zagospodarowania przestrzennego lub decyzji o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, dla klasyfikacji terenu niezabudowanego wiążące są zapisy ewidencji gruntów i budynków, a nie studium uwarunkowań i kierunków zagospodarowania przestrzennego gminy.

W uzasadnieniu wyroku podkreślono, że w ustawie o podatku od towarów i usług nie zdefiniowano pojęcia terenów budowlanych lub przeznaczonych pod zabudowę. NSA w wyroku zastosował wykładnię pronunijną i sięgnął do rozwiązań zawartych w dyrektywie 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu od wartości dodanej²⁶. Przepis art. 12 ust. 3 powołanej dyrektywy stanowi, że do celów dostawy terenu budowlanego – „teren budowlany” oznacza każdy grunt nieuzbrojony lub uzbrojony, uznawany za teren budowlany przez państwa członkowskie. W orzeczeniu w sprawie C-468/93 pomiędzy Gemeente Emmen a Belastingdienst Grote Oudememingen (Holandia) Europejski Trybunał Sprawiedliwości (obecnie Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej) uznał, że zdefiniowanie pojęcia gruntu budowlanego w rozumieniu przepisów artykułu 13(B)(h) i artykułu 4(3)(b) VI dyrektywy, interpretowanych łącznie, należy do kompetencji państw członkowskich. Określenie stopnia ulpszenia, jakim musi się charakteryzować grunt niezabudowany w celu zaklasyfikowania go jako grunt budowlany w rozumieniu dyrektywy, nie należy zatem do Trybunału. W cytowanym orzeczeniu uznano, że do ustawodawstwa krajowego każdego państwa należy ustalenie definicji terenu budowlanego. Polski ustawodawca nie zdefiniował pojęcia dostawy terenów budowlanych lub prze-

²² SIP LEX nr 1069339.

²³ ONSAiWSA 2011/3/51.

²⁴ Dz.U. nr 54, poz. 535 ze zm.

²⁵ Dz.U. z 2000 r. nr 100, poz. 1086.

²⁶ Dz.Urz. UE L 347.

znaczonych pod zabudowę w ustawie o podatku od towarów i usług. A zatem do polskiego systemu prawa podatkowego nie implementowano art. 12 ust. 3 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu od wartości dodanej²⁷. Aby więc prawidłowo implementować art. 12 ust. 3 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu od wartości dodanej, należy podjąć działania legislacyjne zmierzające do zdefiniowania w ustawie o podatku od towarów i usług pojęć dostawcy terenów budowlanych lub przeznaczonych pod zabudowę.

Zakończenie

Opodatkowanie gmin podatkiem od towarów i usług napotyka na szereg trudności wynikających z niezbyt precyzyjnego rozdzielenia zadań jednostek samorządu terytorialnego wykonywanych w ramach władztwa administracyjnego lub jako umowy cywilnoprawne.

Pewne trudności w praktyce stosowania prawa wywołuje sposób opodatkowania zakładów budżetowych gmin oraz spółek, których udziałowcami są gminy.

Gminy, aby zabezpieczyć prawidłowe stosowanie skomplikowanych przepisów podatkowych, korzystają z możliwości występowania o udzielenie wiążących interpretacji podatkowych do Ministra Finansów.

Naczelný Sąd Administracyjny w orzecznictwie na tle wskazanych spraw stara się wypełniać luki prawne, stosując wykładnię prounijną i sprzyjającą gminom.

Bibliografia

Bartosiewicz A., Kubacki R., *VAT. Komentarz*, Lex, 2012.

Zubrzycki J., *Leksykon VAT 2011*, t. 1, Oficyna Wydawnicza Unimex, Wrocław 2011.

Summary

This article reviews and analyzes the judicial decisions of the Supreme Administrative Court on the value added taxation of municipalities to tax. In practical application of tax law, due to lack of clear legislation, municipalities have difficulties in making their interpretation. In its judgments the SAC is trying to fill the regulatory gaps created by using pro-EU interpretation.

²⁷ Dz. Urz. UE L 347.