

ŚLAWOMIR OWCZARCZUK*

MODEL OPODATKOWANIA USŁUG KOMUNALNYCH PODATKIEM OD TOWARÓW I USŁUG – WNIOSKI NA PRZYKŁADZIE DOSTAW WODY I ODBIORU ŚCIEKÓW

I. WPROWADZENIE

Wraz z akcesją Polski do Unii Europejskiej przyjęto nowy model opodatkowania podatkiem od towarów i usług działalności jednostek samorządu terytorialnego¹. W ostatnich latach dokonano również wielu istotnych zmian prawa podatkowego, bezpośrednio wpływających na funkcjonowanie gmin jako podatników podatku od towarów i usług oraz ich gospodarkę finansową. Budzą one kontrowersje w sferze gospodarki komunalnej², czego dobitnym przykładem jest działalność w zakresie zbiorowego zaopatrzenia w wodę oraz zbiorowego odprowadzania ścieków³. Gminy mogą realizować te zadania własne samodzielnie (przez urząd gminy, gminną jednostkę budżetową, samorządowy zakład budżetowy, spółkę komunalną) lub w ramach współdziałania (związek

* Sławomir Owczarczuk, Uniwersytet Śląski w Katowicach,
slawomir.owczarczuk@us.edu.pl, <https://orcid.org/0000-0003-3486-0028>

¹ Model ten stanowi jednolity – w swoich założeniach – wzorec opodatkowania podatkiem od wartości dodanej w państwach członkowskich UE, uregulowany dyrektywą Rady 2006/112/WE z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz. Urz. UE. L 2006.347.1 (dalej jako: Dyrektywa 112). Natomiast państwa członkowskie wprowadzają przepisy pozwalające na ustalenie metod i kryteriów zapewnających poszanowanie neutralności VAT oraz różnych warunków konkurencji. Szerzej: Rogowska-Rajda, Tratkiewicz (2018b): 36–40.

² Szczególnie w zakresie stosowania art. 15 ust. 6 i art. 86 ust. 2a ustawy z 11 marca 2011 r. o podatku od towarów i usług, t.jedn.: Dz. U. 2021, poz. 685 ze zm. (dalej jako: u.p.t.u.); art. 3 i n. ustawy z 5 września 2016 r. o szczególnych zasadach rozliczeń podatku od towarów i usług oraz dokonywania zwrotu środków publicznych przeznaczonych na realizację projektów finansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub od państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu przez jednostki samorządu terytorialnego, t.jedn.: Dz. U. 2018, poz. 280 ze zm. (dalej jako: u.c.j.s.t.) oraz § 3 rozporządzenia Ministra Finansów z 17 grudnia 2015 r. w sprawie sposobu określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników, t.jedn.: Dz. U. 2021, poz. 999 ze zm. (dalej jako: r.m.f.).

³ Zob. art. 7 ust. 1 pkt 3 ustawy z 8 września 1990 r. o samorządzie gminnym, t.jedn.: Dz. U. 2021, poz. 1372 ze zm. (dalej jako: u.s.g.).

międzygminny, porozumienie międzygminne). Gminy, w granicach obowiązującego prawa, mogą dokonać wyboru prawnej formy (struktury organizacyjnej) samodzielnego realizowania zadań, jak również prawnej formy współdziałania. Dokonany wybór wariantu realizacji zadania publicznego wiąże się z określonymi skutkami prawnopodatkowymi na gruncie podatku od towarów i usług. Na tym tle pojawia się istotne, przede wszystkim dla gmin, zagadnienie badawcze: czy forma organizacyjno-prawna, za pomocą której gmina wykonuje usługi komunalne w zakresie dostaw wody i odbioru ścieków, determinuje wysokość deklarowanego z tytułu tej działalności podatku od towarów i usług w zharmonizowanym systemie VAT? Celem artykułu jest również udzielenie odpowiedzi na pytanie: który wariant działalności komunalnej, dotyczącej zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków, pozwala gminom na realizację zasady neutralności i potraçalności VAT oraz w jakim zakresie? Punktem wyjścia do zrealizowania tak postawionego celu będzie analiza formalno-dogmatyczna unijnego i krajowego prawa podatkowego, uzupełniona elementami metody prawno-porównawczej oraz historycznoprawnej, poglądami doktryny, judykatury, a także orzecznictwem interpretacyjnym organów podatkowych.

II. (NIE)ZHARMONIZOWANIE SYSTEMU VAT

Dyrektywa ustanawia wspólny system podatku od wartości dodanej, który opiera się na zasadzie powszechności i neutralności VAT, w tym jednolitej definicji transakcji podlegających opodatkowaniu, niezależnie od ich formy prawnej⁴. *De lege lata*, w drodze odstępstwa od zasady powszechności opodatkowania VAT, na podstawie art. 13 ust. 1 Dyrektywy 112: „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, chyba że niewielka skala tych działań sprawia, że mogą być one pominięte”. Przepis ten nie był przedmiotem „pełnej” transpozycji do prawa krajowego w Polsce⁵ oraz w kilku innych państwach UE, co stało się przyczyną ograniczonej harmonizacji⁶.

⁴ Art. 1 Dyrektywy 112. Por. wyrok TSUE z 11 maja 2017 r., C-36/16, ECLI:EU:C:2017:361.

⁵ Zob. art. 15 ust. 6 u.p.t.u.

⁶ Por. Feldo (2011): 227–228 i powołana tam literatura. Szerzej: Jimenez (2008).

Istniejący model opodatkowania VAT samorządu terytorialnego, formalnie zharmonizowany, prowadzi więc do znaczących różnic pomiędzy państwami członkowskimi z powodu odmienności w implementacji przepisów Dyrektywy 112 oraz niejednorodnych form organizacyjno-prawnych prowadzonej działalności komunalnej. W szczególności powinny zostać zharmonizowane zasady regulujące odliczenie VAT w takim zakresie, „w jakim mają one wpływ na rzeczywistą wysokość pobieranych kwot i w jakim proporcja podlegająca odliczeniu powinna być obliczana w podobny sposób we wszystkich państwach członkowskich”⁷. Problematyczna jest też ocena, kiedy dochodzi do znaczących (istotnych) zakłóceń konkurencji. Przykładowo, czy dzieje się tak, jeżeli usługa jest świadczona przez gminę lub spółkę komunalną na rzecz innej osoby prawnej prawa publicznego, albo gdy współpraca pomiędzy jednostkami samorządu terytorialnego, spółkami komunalnymi, a innymi podmiotami jest uwarunkowana szczególnym interesem publicznym?⁸

Zakodowanie praw i obowiązków gmin w wieloznacznych i „niezharmonizowanych” przepisach VAT generuje spory podatkowe. Nasilają się one wraz ze wzrostem wolumenu indywidualnych interpretacji prawa podatkowego (notabene wymaganych przez instytucje finansujące wydatki samorządowe ze środków unijnych), a także wraz z pojawieniem się judykatów zmieniających dotychczasową linię orzecznictwa. Trudności ze stosowaniem przepisów Dyrektywy 112 uzasadniają zadawanie przez sądy krajowe pytań prejudycjalnych⁹. Jednakże TSUE do tej pory nie był w stanie rozwiązać istniejących problemów w państwach członkowskich w odniesieniu do działalności komunalnej gmin¹⁰.

Ponadto brak realizacji zasady adekwatności środków do zadań oraz wzrost kosztów wykonywania inwestycji komunalnych sprawiają, że samorząd gminny dąży do optymalnego wykorzystania zasady neutralności VAT w ramach posiadanej samodzielności¹¹. Władza centralna w Polsce nie jest zainteresowana refundacją – poza systemem VAT – kosztów tego podatku dla jednostek samorządu terytorialnego lub partycypacji gmin w dochodach budżetowych z tytułu podatków pośrednich. Zwrot obciążenia podatku od wartości dodanej, związanego z realizacją przez gminy inwestycji komunalnych, zapewniono natomiast w ustawodawstwie Niderlandów, Francji, Danii, Finlandii, Szwecji, Portugalii, Hiszpanii¹².

⁷ Dyrektywa 112: pkt 39.

⁸ Por. Müller (2017): 8. Poprzez § 2b Umsatzsteuergesetz (UStG) ustawodawca niemiecki chciał nadać opodatkowaniu obrotowemu w sektorze publicznym ramy prawne zgodne z prawem unijnym i zdefiniował okoliczności, w których nie dochodzi do istotnych zakłóceń konkurencji. Jest to nowatorskie rozwiązanie, aby ustawa krajowa określała kryteria nieistnienia zakłóceń konkurencji w systemie VAT. Por. Kubach, Leipnitz, Porompka (2017): 34; Frauendorf (2020): 128–130.

⁹ Por. Mączyński (2019): 35–36.

¹⁰ Por. Bovard (2013): 27

¹¹ Owczarczuk (2018): 141–143.

¹² Por. Rogowska-Rajda, Tratkiewicz (2018a): 65. Szerzej: Wassenaar, Dijkgraaf, Gradus (2010).

Zaprojektowany w latach sześćdziesiątych XX w. unijny „wzorzec” opodatkowania VAT¹³ wymaga zatem gruntownych zmian, które rozwiązałyby narzmię problemy interpretacyjne dotyczące stosowania art. 13 ust. 1 w zw. z art. 173–191 Dyrektywy 112. Asumpt do dyskusji w ramach Unii ma stanowić model nowoczesnego podatku od wartości dodanej, opracowany przez Komisję Europejską¹⁴, który zapewniłby równe warunki konkurencji¹⁵, zwiększyłby efektywność fiskalną i wychodziłby naprzeciw upływowi czasu¹⁶.

W ten sposób scentralizowane zasady rozliczeń jednostek samorządu terytorialnego w systemie VAT „pozbawione są waloru jasności i pewności”¹⁷, nie zapewniają też gminom jako podatnikom pełnej neutralności podatkowej, głównie z powodu koncepcyjnych słabości unijnego paradygmatu podatku od wartości dodanej¹⁸.

III. DOSTAWA WODY I ODBIÓR ŚCIEKÓW A PODATEK OD TOWARÓW I USŁUG

Sprawy dotyczące wodociągów i zaopatrzenia w wodę, kanalizacji, usuwania i oczyszczania ścieków komunalnych są zadaniami własnymi gmin w wielu państwach UE (m.in. w Polsce, Niemczech, Czechach, na Słowacji i na Węgrzech), bezpośrednio wykonywanymi zarówno przez podmioty publiczne, jak i podmioty prywatne¹⁹.

Gmina realizująca te zadania wykonuje działalność gospodarczą w rozumieniu art. 9 Dyrektywy 112, bez względu na cel czy rezultat tej działalności²⁰. Podstawę do sformułowania takiej oceny stanowi treść normatywna art. 9 i art. 13 ust. 1 Dyrektywy 112²¹. Z akapitu trzeciego art. 13 ust. 1 Dyrektywy 112 *expressis verbis* wynika, że gminy co do zasady, są podatnikami VAT w związku z dostawą wody, wymienioną w punkcie 2 tegoż załącznika. Jak trafnie wskazał Jan Mazák: „Jeżeli dany rodzaj działalności jest wymienio-

¹³ Zob. Pierwsza Dyrektywa Rady 67/227/EWG z 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych (67/227/EWG), Dz. Urz. UE L 71.1301.

¹⁴ Por. Rogowska-Rajda, Tratkiewicz (2018a): 64–66.

¹⁵ Szerzej Henkow (2013): 182–185.

¹⁶ Por. de la Feria (2009): 148–165; Tratkiewicz (2016): 186; Modzelewski (2020): 232. Przykładowo, w okresie międzywojennym przedsiębiorstwa użyteczności publicznej w zakresie dostaw wody i odbioru ścieków były „uwolnione” od podatku przemysłowego, który miał charakter przychodowo-obrotowy i wymagał modyfikacji. Por. Weinfeld (1934): 180–181; Hrycaj, Danyluk (1935): 138.

¹⁷ Zob. Najwyższa Izba Kontroli (2020): 9; Owczarczuk (2021): 50.

¹⁸ Szerzej Owczarczuk (2021): 35–51.

¹⁹ Por. NIK (2015): 18–22. Czyż (2008): 215–227.

²⁰ Por. Selera (2017): 54; Bartosiewicz (2014): 71–79. Dostawa wody i odbiór ścieków są opodatkowane 8-procentową stawką podatku od towarów i usług – zgodnie z art. 146aa ust. 1 pkt 2 u.p.t.u.

²¹ Por. opinia rzecznika generalnego TSUE Alber z 29 czerwca 2000 r., C-446/98, ECLI:EU:C:2000:351; pkt 69.

ny w załączniku [...], to nie ma potrzeby badania statusu prawnego organu wykonującego tę działalność ani charakteru, w którym działalność jest wykonywana. Jest to zbędny zabieg, gdyż [...] podmiot go wykonujący co do zasady podlega opodatkowaniu w odniesieniu do tej działalności [...]”²². Służy to zapewnieniu, „aby podmioty publiczne i przedsiębiorstwa sektora prywatnego były równo traktowane z punktu widzenia podatkowego w odniesieniu do rodzajów działalności wymienionych w załączniku [...]”²³.

Dlatego procesu wykonywania przez gminę zadań własnych dotyczących wodociągów i zaopatrzenia w wodę, kanalizacji, usuwania i oczyszczania ścieków komunalnych nie należy przeciwstawiać działalności gospodarczej w rozumieniu art. 9 Dyrektywy 112 i art. 15 ust. 2 u.p.t.u., tak jak w przedstawionym pytaniu prawnym: „Czy realizując inwestycję polegającą na budowie infrastruktury wodociągowo-kanalizacyjnej gmina występuje jako organ władzy publicznej realizujący zadania własne wynikające z art. 7 ust. 1 pkt 3 (u.s.g.), czy też występuje w charakterze podatnika VAT [...], wobec czego gminie przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego związanego z wydatkami poniesionymi na tę inwestycję?”²⁴. Dobrze dla gmin, że to zagadnienie prawne zostało rozstrzygnięte przez poszerzony skład NSA zgodnie z wykładnią prounijną²⁵. Gmina, zarejestrowana jako podatnik VAT czynny, działa w tym charakterze i ma prawo do odliczenia podatku naliczonego związanego z taką działalnością inwestycyjną, a inne działania mają znaczenie marginalne²⁶.

Podobnie przedmiot unijnej wykładni stanowił zakres semantyczny pojęcia „dostawa wody”, które nie zostało zdefiniowane przez prawodawcę unijnego. W sprawie *Finanzamt Oschatz v. Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien*, dotyczącej sporu pomiędzy niemieckim związkiem międzygminnym do spraw dostawy wody pitnej i odprowadzania ścieków a organem podatkowym, Trybunał Sprawiedliwości orzekł, iż: ułożenie „kanalizacji [...] do stałej sieci dostawy wody, należy do zakresu dostawy wody, o której mowa w tym załączniku, tak iż podmiot prawa publicznego działający jako władza publiczna jest podatnikiem w zakresie tej czynności”²⁷. Zasada neutralności podatkowej „sprzeciwia się różnemu traktowaniu na gruncie podatku VAT podobnych towarów lub świadczenia usług, znajdujących się w wyniku tego w stosunku konkurencji”²⁸. Okoliczność, iż inwestycje samorządowe są finansowane z wykorzystaniem pomocy przyznanej

²² Opinia rzecznika generalnego TSUE J. Mazáka z 10 lipca 2007 r., C442/05, ECLI:EU:C:2007:422: pkt 42.

²³ Ibid.

²⁴ Postanowienie NSA z 25 sierpnia 2016 r., I FSK 294/15, Lex nr 2142061.

²⁵ Wyrok NSA (7) z 1 października 2018 r., I FSK 294/15, Lex nr 2563621. Por. opinia rzecznika generalnego TSUE J. Kokott z 7 września 2006 r., C-369/04, ECLI:EU:C:2006:523: pkt 78.

²⁶ Por. interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej [dalej jako: interpretacja DKIS]: z 24 sierpnia 2021 r., 0113-KD IPT1-3.4012.492.2021.1.KS, <<https://sip.mf.gov.pl/>> [dostęp: 5.09.2021] oraz powołane tam orzecznictwo NSA.

²⁷ Wyrok TSUE z 3 kwietnia 2008 r., C-442/05, ECLI:EU:C:2008:184.

²⁸ Ibid.: pkt 42.

przez państwo członkowskie i Unię, nie ma również wpływu na „gospodarczy lub niegospodarczy charakter podjętej lub planowanej działalności”²⁹.

Posiadanie podmiotowości prawnopodatkowej przez gminę oraz wykonywanie w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, o której mowa w art. 9 w zw. z art. 13 ust. 1 Dyrektywy 112, czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, determinuje powstanie obowiązku podatkowego oraz prawa do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony, w całości lub części³⁰. Uprawnienie to, będące kluczowym elementem konstrukcyjnym VAT, co do zasady, przysługuje wówczas, gdy czynności nabycia dokonuje „zarejestrowany podatnik VAT czynny”, działający w takim charakterze, a towary i usługi, udokumentowane fakturą z wykazaniem podatkiem naliczonym, są lub będą wykorzystane do wykonywania czynności opodatkowanych³¹. W przypadku wykonywania zadań o charakterze użyteczności publicznej przez przedsiębiorstwo wodno-kanalizacyjne, działające w formie samorządowego zakładu budżetowego, jednostki budżetowej lub urzędu gminy – podatnikiem podatku od towarów i usług jest gmina, a prawnopodatkowej kwalifikacji wydatku dokonuje właściwa jednostka organizacyjna³². Dla odliczenia podatku naliczonego, niepodlegającego alokacji bezpośredniej, stosuje się sposób określenia proporcji wyznaczony art. 86 ust. 2a–2b i art. 90 ust. 3 u.p.t.u.³³ W ten sposób skonsolidowana działalność gminy jako zarejestrowanego podatnika VAT czynnego *de facto* wykonywana jest w sposób zdecentralizowany³⁴. Istotne jest, czy to „zdecentralizowanie” wywołuje różnice w opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług działalności komunalnej w zakresie dostaw wody i odbioru ścieków.

IV. URZĘDY GMIN, SAMORZĄDOWE ZAKŁADY BUDŻETOWE I JEDNOSTKI BUDŻETOWE

1. W sytuacji gdy usługi w zakresie dostaw wody i odbioru ścieków są świadczone przez gminę za pośrednictwem urzędu gminy, sposób określania proporcji, o którym mowa w art. 86 ust. 2a u.p.t.u., skalkulowany jest dla właściwego urzędu jednostki samorządu terytorialnego i zazwyczaj nie przekracza od 2% do 25%³⁵. Na mocy § 3 ust. 2 r.m.f. jest on ustalony według wzoru:

$$X = A \times 100 / D_{UJST}$$

²⁹ Wyrok TSUE z 2 czerwca 2016 r., C-263/15; ECLI:EU:C:2016:392.

³⁰ Zob. art. 86–91 u.p.t.u.

³¹ Por. art. 168 Dyrektywy 112.

³² Na gruncie podatku od towarów i usług ustawodawca traktuje odrębnie urząd gminy i inną niż urząd, gminną jednostkę budżetową. Zob. np. art. 2 pkt 1 u.c.j.s.t. oraz § 3 r.m.f.

³³ Por. wyrok NSA z 25 lutego 2021 r., I FSK 215/20, Lex nr 3161226 oraz powołane tam orzecznictwo NSA.

³⁴ Por. Owczarczuk (2020b): 453.

³⁵ Wyliczony zgodnie z § 3 ust. 2 r.m.f.

gdzie poszczególne symbole oznaczają: X – proporcję określoną procentowo, zaokrągloną w górę do najbliższej liczby całkowitej; A – roczny obrót z działalności gospodarczej zrealizowany przez urząd obsługujący jednostkę samorządu terytorialnego, stanowiący część rocznego obrotu jednostki samorządu terytorialnego z działalności gospodarczej; D_{UJST} – dochody wykonane urzędem obsługującym jednostkę samorządu terytorialnego.

Tak skalkulowana proporcja nie uwzględnia specyfiki nabyć związanych z działalnością w zakresie dostaw wody i odbioru ścieków. Uzyskiwanie przychodów (dochodów) z innych działalności, niezwiązanych z gospodarką wodno-ściekową, sprawia, że włączanie ich w kalkulację tej proporcji czyniłoby ją niereprezentatywną w odniesieniu do wydatków na infrastrukturę wodno-kanalizacyjną. Wniosek ten wynika z liczenia proporcji zgodnie z tzw. prewspółczynnikiem „metrażowym”, czyli następującym, indywidualnym wzorem:

$$X = (W_{zew} + K_{zew}) / (W_0 + K_0) \times 100\%,$$

gdzie: X – prewspółczynnik, zaokrąglony w górę do najbliższej liczby całkowitej; W_{zew} – roczna ilość wody (w m³) dostarczona do odbiorców zewnętrznych, tj. do mieszkańców gminy oraz innych samodzielnych podmiotów; K_{zew} – roczna ilość ścieków (w m³) odebrana od odbiorców zewnętrznych, tj. od mieszkańców gminy oraz innych samodzielnych podmiotów; W_0 – roczna ilość wody (w m³) dostarczona do wszystkich odbiorców, tj. do odbiorców zewnętrznych (W_{zew}) oraz do odbiorców wewnętrznych (jednostki organizacyjne gminy wraz z urzędem obsługującym gminę); K_0 – roczna ilość ścieków (w m³) odebrana od wszystkich odbiorców, tj. od odbiorców zewnętrznych (K_{zew}) oraz od odbiorców wewnętrznych (jednostki organizacyjne gminy wraz z urzędem obsługującym gminę)³⁶.

Jeżeli gmina stosowała proporcję wstępną, wyliczoną z uwzględnieniem § 3 r.m.f., dla urzędu gminy, to może dokonać korekty rocznej, w ten sposób, że przyjmie prewspółczynnik „metrażowy” za ostateczny za dany rok. Gmina może w ten sposób zwiększyć odliczenie podatku naliczonego za okresy przeszłe, co zapewniłoby jej realizację neutralności i potraćalności VAT³⁷. Jeżeli nabywane towary i usługi są lub będą wykorzystywane za pośrednictwem własnej jednostki organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej do realizacji czynności opodatkowanych, zwolnionych od podatku i niepodlegających opodatkowaniu, gmina stosuje również tzw. współczynnik struktury sprzedaży, obliczony dla tej jednostki organizacyjnej³⁸.

2. Zgodnie z podjętą przez NSA uchwałą samorządowy zakład budżetowy nie posiada podmiotowości podatkowej w podatku od towarów i usług³⁹.

³⁶ Por. interpretacja DKIS z 7 września 2021 r., 0112-KDIL2-1.4012.115.2019.9.DS, <<https://sip.mf.gov.pl/>> [dostęp: 22.09.2021].

³⁷ Por. interpretacja DKIS z 10 sierpnia 2021 r., 0113-KDIPT1-1.4012.463.2021.1.AK, <<https://sip.mf.gov.pl/>> [dostęp: 5.09.2021].

³⁸ Zgodnie z art. 90 ust. 3 u.p.t.u. (tzw. WSS).

³⁹ Uchwała NSA (7) z 26 października 2015 r., I FPS 4/15, Lex nr 1816107.

Koncepcja ta znalazła odzwierciedlenie w art. 3 u.c.j.s.t. W przypadku wykonywania przez samorządowy zakład budżetowy tzw. działalności „mieszanej” związanej z wykorzystywaniem infrastruktury wodno-kanalizacyjnej, zdaniem organów podatkowych, gmina dla odliczenia podatku naliczonego, powinna zastosować prewspółczynnik właściwy dla tej jednostki organizacyjnej, na podstawie § 3 ust. 4 r.m.f.⁴⁰, ustalony według wzoru:

$$X = (A \times 100) / P,$$

gdzie poszczególne symbole oznaczają: X – proporcję określoną procentowo, zaokrągloną w górę do najbliższej liczby całkowitej; A – roczny obrót z działalności gospodarczej zrealizowany przez zakład budżetowy, stanowiący część rocznego obrotu jednostki samorządu terytorialnego z działalności gospodarczej; P – przychody wykonane zakładu budżetowego.

Trudno się zgodzić z tym, że wskazany algorytm zapewnia gminie „proporcjonalny” zakres odliczenia podatku naliczonego związanego z dostawami wody i odbiorem ścieków. Jego wysokość zależy przecież od udziału obrotu opodatkowanego podatkiem od towarów i usług w przychodzie ogółem samorządowego zakładu budżetowego. Zakład ten może prowadzić jeszcze inne rodzaje działalności komunalnej, które nie generują obrotu opodatkowanego, a zwiększają uzyskiwane przychody. W ten sposób wyliczony prewspółczynnik nie jest na tyle proporcjonalny, aby zapewnić realizację neutralności VAT.

Ponieważ samorządowe zakłady budżetowe prowadzą gospodarkę zbliżoną do działalności przedsiębiorstw prywatnych, wysokość takiej proporcji jest znacznie wyższa niż wyliczona dla urzędu gminy, ale w wielu przypadkach nadal niereprezentatywna⁴¹. W praktyce samorządowe zakłady budżetowe decydują się na odliczenie indywidualnie ustalonym prewspółczynnikiem, na podstawie art. 86 ust. 2a u.p.t.u.⁴² Jeżeli nabywane towary i usługi są lub będą wykorzystywane za pośrednictwem własnego zakładu do wykonywania czynności opodatkowanych, zwolnionych od podatku i niepodlegających opodatkowaniu, gmina obowiązana jest także zastosować proporcję (WSS), obliczoną dla samorządowego zakładu budżetowego.

3. W podatkowym statusie jednostek budżetowych występuje nieuzasadniony prawnie dualizm. Państwowe jednostki budżetowe są podatnikami podatku od towarów i usług, natomiast ich samorządowe odpowiedniki nie posiadają tej podmiotowości prawnopodatkowej. Jeżeli jednostka samorządu terytorialnego uzyskuje dochody z odpłatnej sprzedaży usług za pośrednictwem własnej jednostki budżetowej oraz inne nieopodatkowane wpływy, uzyskiwane z wykorzystywania infrastruktury wodno-kanalizacyjnej na potrzeby własne, to gminie nie przysługuje pełne odliczenie podatku naliczonego, lecz

⁴⁰ Por. interpretacja DKIS z 8 czerwca 2021 r., 0113-KDIPT1-1.4012.224.2021.2.MGO, <<https://sip.mf.gov.pl/>> [dostęp: 5.09.2021].

⁴¹ Najczęściej osiąga wartości kilkudziesięcioprocentowe.

⁴² Por. interpretacja DKIS z 12 maja 2021 r., 0113-KDIPT1-1.4012.199.2021.1.JK, <<https://sip.mf.gov.pl/>> [dostęp: 5.09.2021].

tylko proporcjonalne. W przypadku jednostki budżetowej sposób określenia proporcji został ustalony według wzoru:

$$X = (A \times 100) / D,$$

gdzie poszczególne symbole oznaczają: X – proporcję określoną procentowo, zaokrągloną w górę do najbliższej liczby całkowitej; A – roczny obrót z działalności gospodarczej zrealizowany przez jednostkę budżetową, stanowiący część rocznego obrotu jednostki samorządu terytorialnego z działalności gospodarczej; D – dochody wykonane jednostki budżetowej⁴³.

Tak wyliczona proporcja nie zapewnia gminie neutralności podatkowej i jest niereprezentatywna dla tego rodzaju działalności komunalnej, realizowanej na rzecz odbiorców „zewnętrznych” oraz własnych jednostek organizacyjnych. Podobnie jak w przypadku urzędów gmin i samorządowych zakładów budżetowych, dla jednostki budżetowej najbardziej miarodajne jest odliczenie prewspółczynników „metrażowym”. Gmina może zastosować ten „sposób określenia proporcji” niezależnie od formy organizacyjno-prawnej jednostki sektora finansów publicznych, która prowadzi działalność komunalną⁴⁴. W przypadku przeznaczenia nabytych towarów i usług do działalności opodatkowanej, zwolnionej od podatku i niepodlegającej opodatkowaniu gmina będzie miała obowiązek zastosować również proporcję (WSS) obliczoną dla jednostki budżetowej.

V. SPÓŁKI KOMUNALNE, ZWIĄZKI MIĘDZYGMINNE I POROZUMIENIA MIĘDZYGMINNE

1. Gminy w sferze użyteczności publicznej mogą tworzyć spółki z ograniczoną odpowiedzialnością lub spółki akcyjne, a także przystępować do takich spółek. Możliwość prowadzenia działalności komunalnej w innych formach niż spółki prawa handlowego o charakterze kapitałowym jest przez przepisy prawa ograniczona⁴⁵. Gmina może również przekształcić samorządowy zakład budżetowy (jednostkę budżetową) w spółkę komunalną. W tym przypadku przeprowadza uprzednio jego likwidację, podejmując dwie uchwały: pierwszą w sprawie likwidacji samorządowego zakładu budżetowego (jednostki bu-

⁴³ § 3 ust. 3 r.m.f.

⁴⁴ Pierwotnie przeważało stanowisko bazujące na kryterium podmiotowym, że prewspółczynnik dotyczący proporcjonalnego odliczenia podatku naliczonego należy stosować dla urzędu gminy, jednostki budżetowej czy zakładu budżetowego niezależnie od specyfiki wykonywanych czynności. Sytuacja uległa zmianie na skutek wyroku NSA z 26 czerwca 2018 r., I FSK 219/18, Lex nr 2511077, w którym sformułowano tezę, że: „Cechy konstrukcyjne systemu VAT uzasadniają wykładnię art. 86 ust. 2a–2b i ust. 2h ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług [...] dopuszczającą możliwość określenia proporcji odliczenia podatku naliczonego w odniesieniu do konkretnego rodzaju działalności wykonywanej przez gminę”. Teza ta została powszechnie zaaprobowana w judykaturze.

⁴⁵ Martysz (2010): 17.

dżetowej) w celu przekształcenia i zawiązania spółki oraz drugą w sprawie utworzenia tej spółki. Jednostka samorządu terytorialnego nie uzyskuje wtedy przychodów z odpłatnej dostawy wody i odbioru ścieków, lecz spółka komunalna. Działalność spółki w tym zakresie, w modelu wykładni pronunijnej, jest działalnością gospodarczą⁴⁶. W przypadku zawarcia przez gminę umowy dzierżawy infrastruktury wodno-kanalizacyjnej ze spółką komunalną ustalony czynsz powinien odpowiadać kryteriom rynkowym i uwzględniać wysokość wydatków poniesionych na daną inwestycję. Brak uzasadnienia ekonomicznego jego niskiej wartości stanowi element, który prowadzi do nadużycia prawa w postaci bezprawnego odliczenia podatku naliczonego⁴⁷. Dlatego, sądy administracyjne kontrolują, czy zebranie przez organ podatkowy informacji na temat okoliczności towarzyszących zawarciu takiej umowy i skutków, jakie ona wywołuje, nie stanowi nadmiernego formalizmu i rygoryzmu⁴⁸. Na tym tle pojawiają się również wątpliwości, czy wniesienie aportu przez gminę lub dzierżawa jej majątku do spółki komunalnej jako warunek *sine qua non* odliczenia podatku naliczonego stanowi schemat podatkowy podlegający raportowaniu. To przenikanie się *dominium* i *imperium* powoduje szereg problemów interpretacyjnych, przez co działalność komunalna obciążona jest ryzykiem podatkowym⁴⁹.

2. Związki międzygminne są odrębnymi od gmin podatnikami podatku od towarów i usług. Wiele z nich, z racji wykonywanych zadań w zakresie zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzanie ścieków, a więc czynności, które co do zasady są opodatkowane VAT, posiada status zarejestrowanych podatników VAT czynnych. Przystąpienie gminy do związku skutkuje przeniesieniem obowiązku realizacji zadań publicznych i jest czynnością prawa administracyjnego⁵⁰. Z dniem podpisania statutu związku międzygminnego zadania gminy w tym zakresie przechodzą na związek, który dysponuje mieniem wniesionym przez gminy na podstawie uchwał ich organów stanowiących. Zdaniem NSA gmina nie może zostać uznana za podatnika, jeśli przekazanie infrastruktury wykonywane w związku z realizacją zadania własnego delegowanego na inny podmiot prawa publicznego nie ma formy umowy cywilnoprawnej⁵¹. Konsekwencją tego stanu rzeczy jest brak możliwości dokonania obniżenia podatku należnego o podatek naliczony związany z towarami i usługami, które są wykorzystane do wykonywania czynności niepodlegającej opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Podobnie jest w przypadku, gdy sieć wodociągowo-kanalizacyjną udostępniono związkowi międzygminnemu na podstawie umowy użyczenia. Nieodpłatne przekazanie takiej infrastruktury nie będzie opodatkowane, co w konsekwencji powodu-

⁴⁶ Por. Wiatrowski (2021): 284–285.

⁴⁷ Zob. wyrok NSA z 3 lutego 2021 r., I FSK 1215/19, Lex nr 3209362.

⁴⁸ Wyrok WSA w Poznaniu z 12 czerwca 2019 r., I SA/Po 278/19, Lex nr 2697538.

⁴⁹ Por. Rogowska-Rajda, Tratkiewicz (2018c): 120.

⁵⁰ Wyrok NSA z 9 lipca 2020 r., I FSK 1410/16, Lex nr 3064810.

⁵¹ Ibid.

je brak możliwości odliczenia podatku naliczonego w całości lub w części⁵². W takich przypadkach dane nabycie wiąże się z wykonaniem „pojedynczej” czynności niepodlegającej opodatkowaniu, która jest niezbędna lub potrzebna do realizacji działalności opodatkowanej (dostawa wody, odbiór ścieków). Rodzi się wtedy pytanie o neutralność VAT, a więc możliwość odliczenia podatku naliczonego od nabycia (wytworzenia) dóbr inwestycyjnych, przeznaczonych do realizacji czynności opodatkowanych⁵³.

3. W sytuacji wspólnego wykonywania zadań własnych przez gminy, w ramach porozumień międzygminnych, jednostka samorządu terytorialnego wskazana w porozumieniu międzygminnym, która dokonuje sprzedaży usług komunalnych na rzecz mieszkańców gmin objętych tym porozumieniem oraz innych podmiotów, jest podatnikiem podatku od towarów i usług w odniesieniu do tych czynności. Rozliczenie podatku naliczonego u takiego podatnika będzie adekwatne do struktury realizowanej przez niego sprzedaży, ustalonej zgodnie z art. 86 ust. 2a, z uwzględnieniem art. 90 ust. 3 u.p.t.u. W przypadku wykonywania odpłatnych czynności podlegających opodatkowaniu przez każdą ze stron zawartego porozumienia międzygminnego, w odniesieniu do tych czynności strony te działają w charakterze podatników VAT czynnych. Jeżeli w ramach realizacji zadań własnych poniesiono wydatki inwestycyjne stanowiące współwłasność gmin, z zachowaniem procentowego udziału określonego w porozumieniu międzygminnym, a następnie zbyto te udziały na rzecz innej gminy, to czynność zbycia udziałów będzie opodatkowana przez każdą ze zbywających gmin, stosownie do wysokości udziałów. Strony zawartej umowy będą również uprawnione do odliczenia całości podatku naliczonego od dokonanych wydatków inwestycyjnych⁵⁴.

VI. WNIOSKI KOŃCOWE

Dotychczasowe rozważania upoważniają do sformułowania konkluzji, że skoro czynnym podatnikiem VAT jest gmina (a nie jej jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej), a dostawa wody oraz odbiór ścieków są opodatkowane w systemie VAT, to „struktura wewnętrzna” jednostki samorządu terytorialnego, a więc forma organizacyjno-prawna, za pomocą której wykonuje ona działalność opodatkowaną, nie powinna wpływać na wysokość deklarowanego z tytułu tej działalności podatku naliczonego, zobowiązania podatkowego lub różnicy podatku naliczonego nad należnym. W przeciwnym razie mielibyśmy do czynienia z różnymi obciążeniami podatkiem od wartości dodanej tej samej działalności komunalnej, u tej samej kategorii podatni-

⁵² Por. interpretacja DKIS z 15 października 2020 r., 0111-KDIB3-3.4012.391.2020.2.PJ, <<https://sip.mf.gov.pl/>> [dostęp: 16.09.2021].

⁵³ Por. Michalik (2007): 581.

⁵⁴ Interpretacja DKIS z 28 lipca 2021 r., 0111-KDIB3-2.4012.363.2021.1.MGO, <<https://sip.mf.gov.pl/>> [dostęp: 16.09.2021].

ków, co naruszałoby konstrukcję wspólnego (jednolitego) systemu VAT oraz nie zapewniałoby równych warunków konkurencji pomiędzy gminami, a także innymi podmiotami dokonującymi dostaw wody i odbioru ścieków. Regulacje prawne zawarte w wydanym akcie podstawowym dotyczące algorytmów określonych dla urzędu jednostki samorządu terytorialnego, samorządowego zakładu budżetowego, jednostki budżetowej, w prezentowanym obszarze zadań własnych gmin, nie uwzględniają zatem konstrukcyjnych założeń systemu VAT.

Rozstrzygając natomiast zagadnienie, który wariant działalności komunalnej, dotyczącej zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków, pozwala gminom na realizację zasady neutralności i potraçalności VAT oraz w jakim zakresie, należy zauważyć, iż sposób określenia proporcji ustalany odrębnie, według wzorów r.m.f. dla poszczególnych jednostek sektora samorządowego, jako „najbardziej” odpowiadający specyfice prowadzonej działalności oraz realizowanych przez gminy nabyć towarów i usług nie zapewnia realizacji wskazanych wyżej zasad VAT⁵⁵.

Niewątpliwie dla działalności wodno-kanalizacyjnej bardziej reprezentatywny jest wzór określony dla samorządowego zakładu budżetowego niż dla urzędu gminy czy jednostki budżetowej. Jednak, jak potwierdza praktyka, najbardziej miarodajny jest udział procentowy, w jakim ta infrastruktura jest wykorzystywana do wykonywania działalności gospodarczej (tzw. przewspółczynnik „metrażowy”). Zapewnia on neutralność i potraçalność VAT dla tej działalności oraz równe warunki konkurencji pomiędzy gminami, a także innymi podmiotami. Mimo że kryterium „metrażowe” jest optymalne z punktu widzenia realizacji wspomnianych zasad VAT, nie zawsze jest ono preferowane przez samorządy gminne, z uwagi na istniejące ryzyko podatkowe.

Natomiast jeżeli infrastruktura wodociągowo-kanalizacyjna nie będzie przez gminę wykorzystywana do wykonywania czynności opodatkowanych, lecz przez innego podatnika (inną gminę, związek międzygminny, spółkę komunalną), to zgodnie z obowiązującą wykładnią operatywną gminie nie przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego. Z poglądem tym można polemizować, w piśmiennictwie i judykaturze bowiem wskazuje się, iż podmioty dysponujące majątkiem wykorzystanym do działalności opodatkowanej VAT nie zostały ograniczone w prawie do odliczenia podatku naliczonego nawet w sytuacji, gdy inny podatnik VAT dokonał czynności opodatkowanych na tym majątku lub też nabycia tego majątku⁵⁶. Inne rozwiązanie byłoby sprzeczne z zasadą neutralności VAT i skutkowałoby tym, że odmienność systemów prawa cywilnego czy samorządowego obowiązujących w państwach Unii, powodowałaby różnice w opodatkowaniu VAT podmiotów prowadzących działalność w państwach członkowskich⁵⁷. Podważałoby też realizację wspólnego celu, jakim jest ustanowienie rynku wewnętrznego i zapewnienie jednolitego stosowania systemu VAT, który nie zakłóca warunków konkurencji na poziomie

⁵⁵ Zob. § 1 pkt 1 i § 3 ust. 1 r.m.f.

⁵⁶ Por. Bartosiewicz (2012): 67–73 i powołane tam orzecznictwo.

⁵⁷ Bartosiewicz (2012): 67–73.

krajowym ani unijnym, ani też nie utrudnia swobodnego przepływu towarów i usług⁵⁸.

De lege lata krajowa regulacja prawnopodatkowa podlega dynamicznym zmianom o charakterze uszczelniającym oraz redystrybucyjnym, ze względu na funkcję fiskalną i poza fiskalną danin publicznych. Realizowana pod hasłem „uszczelniania systemu podatkowego” polityka podatkowa powoduje, że samorzady gminne starają się maksymalnie ograniczyć ryzyko podatkowe i nie podejmują aktywności, które mogłyby być uznane przez organy Krajowej Administracji Skarbowej za działalność o charakterze optymalizacyjnym lub quasi-optymalizacyjnym. Orzecznictwo interpretacyjne organów podatkowych ma również charakter profiskalny i często staje w opozycji do stanowiska gmin. Wśród tych ostatnich są takie, które – przy braku innych rozwiązań pozasystemowych – dążą do odzyskania zapłaconego podatku naliczonego w cenie nabywanych dóbr inwestycyjnych związanych z działalnością komunalną o charakterze użyteczności publicznej, w tym również dostawą wody i odprowadzaniem ścieków, dochodząc swoich uprawnień na drodze sądowej. Lektura judykatów wieńczących spory podatkowe prowadzi do końcowego wniosku, że dla zapewnienia neutralności VAT Trybunał Sprawiedliwości i krajowe sądy stają się „obrońcami” praw podatnika – jednostki samorządu terytorialnego⁵⁹.

- Bartosiewicz, A. (2012). Glosa do wyroku NSA z dnia 18 października 2011 r., I FSK 1369/10. *Finanse Komunalne* 4: 64–73.
- Bartosiewicz, A. (2014). Zadania własne gminy a status gminy jako podatnika podatku od towarów i usług. *Finanse Komunalne* 7/8: 71–79.
- Bovard, A. (2013). *Public Bodies and VAT Treatment in a Brief look at the Alternatives Solutions*. Lund University.
- Czyż, A. (2008). *Samorząd terytorialny w państwach Grupy Wyszehradzkiej*. Praca doktorska. Katowice: Uniwersytet Śląski.
- de la Feria, R. (2009). The EU VAT treatment of public sector bodies: slowly moving in the wrong direction. *Intertax* 37(3): 148–165.
- Feldo, K. (2011). *VAT w partnerstwie publiczno-prywatnym*. Warszawa.
- Frauendorf, F. (2020). Die aktuelle Änderung der umsatzsteuerrechtlichen Behandlung wirtschaftlicher Tätigkeiten von juristischen Personen des öffentlichen Rechts. *Junior Management Science* 5(1): 118–147.
- Henkow, O. (2013). *The VAT/GST Treatment of Public Bodies*. Alphen aan den Rijn.
- Hrycaj, J., Danyluk, M. (1935). *Kodeks podatkowy*. Lwów–Warszawa.
- Jimenez, I. (2008). VAT and public bodies in EC Member States. *Intertax* 36(6/7): 268–281.
- Kubach, M., Leipnitz, T., Porompka, B. (2017). Wie Verwaltungen das „2b-Monster“ bezähmen. *Innovative Verwaltung* 39(6): 33–35.
- Martysz, C. (2010). Prawne formy działalności gospodarczej gmin. NIK. *Kontrola Państwowa*. *Rocznik* 55(3): 9–21.
- Mączyński, D. (2019). Bezpośredni wpływ orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej na stanowienie prawa podatkowego w Polsce (wstęp do badań). *Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny* 81(3): 23–37.
- Modzelewski, W. (2020). Mechanizm podzielonej płatności w podatku od towarów i usług, problematyka prawna. Warszawa.

⁵⁸ Dyrektywa 112: pkt 4 i 61.

⁵⁹ Por. wyrok TSUE z 25 lipca 2018 r. C-140/17, ECLI:EU:C:2018:595.

- Müller, M. (2017). § 2b UStG – BMF-Schreiben klärt für juristische Personen des öffentlichen Rechts bestehende Unklarheiten (nicht). *Umsatzsteuer-Rundschau* 66(1): 8–17.
- Najwyższa Izba Kontroli (2020). Centralizacja podatku VAT w jednostkach samorządu terytorialnego. Informacja o wynikach kontroli. Warszawa. <<https://www.nik.gov.pl/kontrola/P/19/109/>> [dostęp: 8.10.2021].
- Najwyższa Izba Kontroli (2016). Kształtowanie cen usług za dostarczanie wody i odprowadzanie ścieków. Informacja o wynikach kontroli. Warszawa. <<https://www.nik.gov.pl/kontrola/P/15/101/>> [dostęp: 9.10.2021].
- Owczarczuk, S. (2012). Status podatnika VAT w samorządzie terytorialnym. Warszawa.
- Owczarczuk, S. (2018). Uszczelnianie systemu podatkowego a realizacja zasady neutralności VAT na przykładzie gmin, [w:] J. Glumińska-Pawlic (red.), *Uszczelnianie systemu podatkowego – sukces czy porażka?* Katowice: 135–149.
- Owczarczuk, S. (2020a). 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* 6: 7–17.
- Owczarczuk, S. (2020b). Specyfika gminy jako podatnika podatku od towarów i usług po dokonanej centralizacji, [w:] A. Gorgol (red.), *Teoretyczne i praktyczne aspekty prawa finansowego. Problemy, koncepcje, wyzwania i rozwiązania*. Warszawa: 441–453.
- Owczarczuk, S. (2021). Jak prawidłowo rozliczać VAT w jednostce samorządu terytorialnego? – wnioski po kontroli Najwyższej Izby Kontroli. *Samorząd Terytorialny* 1/2: 35–53.
- Rogowska-Rajda, B., Tratkiewicz, T. (2018a). Opodatkowanie podatkiem VAT organów władzy publicznej w świetle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. *Samorząd Terytorialny* 7/8: 51–67.
- Rogowska-Rajda, B., Tratkiewicz, T. (2018b). Prawo do odliczenia VAT w świetle orzecznictwa TSUE. Warszawa.
- Rogowska-Rajda, B., Tratkiewicz, T. (2018c). Zasady korygowania odliczenia wstępnego w VAT przez jednostki samorządu terytorialnego w świetle przepisów unijnych i implementujących je polskich regulacji. *Finanse Komunalne* 1/2: 100–121.
- Selera, P. (2017). Kontrowersje wokół kwalifikacji na gruncie podatku VAT świadczeń realizowanych przez samorządowe jednostki budżetowe w imieniu jednostki samorządu terytorialnego. *Finanse Komunalne* 5: 48–60.
- Tratkiewicz, T. (2016). Luka w VAT – sposoby przeciwdziałania w Polsce i Unii Europejskiej, *Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach* 294: 185–196.
- Wassenaar, M.C., Dijkgraaf, E., Gradus, R.H.J.M. (2010). Contracting out: municipalities reject the solution for the VAT distortion. *Local Government Studies* 36(5): 617–636.
- Weinfeld, I. (1934). *Skarbowość polska*. Warszawa.
- Wiatrowski, R. (2021). Wykładnia prounijna Naczelnego Sądu Administracyjnego w zakresie przepisów dotyczących podatku od towarów i usług. Warszawa.

MODEL OF VAT TAXATION OF MUNICIPAL SERVICES: CONCLUSIONS BASED ON THE EXAMPLE OF WATER SUPPLY AND SEWAGE COLLECTION

Summary

Municipalities, within the boundaries of the binding law, may choose the legal form for the independent performance of their own tasks in the field of collective water supply and collective sewage disposal (through a municipal office, municipal budget unit, municipal budget establishment, municipal company), as well as the legal form of cooperation (through an inter-municipal union or concluded inter-municipal agreement). The choice of the organizational and legal form, and the manner of performance of municipal activities, is connected with specific legal and tax consequences. Against this background, the question arises: does the organizational and legal form by which the municipality provides the municipal services of water supply and sewage collection determine the amount of VAT declared on those activities under the harmonized VAT system? The aim of the article is also to answer another research question: which variant of municipal

activity in the field of collective water supply and collective sewage disposal allows municipalities to implement the principle of VAT neutrality and deductibility, and to what extent? The starting point for the achievement of the objective set out above is a formal-dogmatic analysis of the EU and domestic tax law, supplemented with elements of comparative legal and historical law methods, the views of the doctrine and the judicature, as well as the interpretative judicial decisions of tax authorities.

Keywords: municipality; VAT; municipal services; tax law; public finance

