

Realizacja zadań publicznych a działalność gospodarcza w świetle statusu podatnika VAT. Uwagi na podstawie najnowszego orzecznictwa TSUE

The performance of public services versus economic activity in light of VAT taxpayer status. Remarks based on recent CJEU case law

Zofia Klimaszewska

Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Warszawski

Streszczenie

Celem niniejszego opracowania jest analiza, jak zagadnienie realizacji zadań publicznych przez podmioty publiczne oraz podmioty realizujące zadania o takim charakterze jest interpretowane przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) w świetle statusu podatnika VAT¹ i prowadzenia działalności gospodarczej. W tym celu dokonano przeglądu najnowszych orzeczeń rozstrzygających problemy interpretacyjne na gruncie art. 9 i 13 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej², tak aby można było zrekonstruować linię orzeczniczą oraz kryteria klasyfikacyjne stosowane przez TSUE. Omówione zostały orzeczenia dotyczące zarówno podmiotów zagranicznych, jak i podmiotów polskich. Analiza wykazuje wewnętrzne sprzeczności orzecznictwa oraz diagnozuje potencjalne problemy mogące z nich wynikać tak dla podmiotów publicznych, jak i podmiotów prywatnych nawiązujących stosunki o charakterze biznesowym.

Słowa kluczowe: prawo, TSUE, VAT, podatnik, działalność gospodarcza.

Abstract

The purpose of this paper is to analyse how the subject of the performance of public services by public entities and entities performing such services is interpreted by the Court of Justice of the European Union, as regards the status of a VAT taxpayer and the pursuit of business activity. The study analyses the most recent judgments resolving interpretation problems under Articles 9 and 13 of Directive 2006/112 on the common system of value added tax, in order to reconstruct the jurisprudential trend and classification criteria applied by the Court. Both rulings concerning foreign entities and those concerning Polish entities are discussed. The analysis shows the internal contradictions of the jurisprudence and diagnoses the potential problems that may arise from it, both for public entities and for private entities undertaking business relations.

Keywords: jurisprudence, Court of Justice of the European Union, Value Added Tax, taxpayer, economic activity.

1. WSTĘP

Kiedy definiuje się pojęcie zobowiązania podatkowego i wylicza niezbędne elementy konstrukcji podatku, należy zauważyć, że takim elementem jest podmiot podatku – podatnik. Jednakże stwierdzenie kto, w jakich okolicznościach i kiedy staje się podatnikiem, nastrocza niejednokrotnie licznych problemów. Kwestia ta jest szczególnie istotna na gruncie podatku od towarów i usług, tak dla administracji podatkowej, jak i dla innych uczestników obrotu, ze względu na wynikające z tego statusu ich prawo do odliczenia VAT. Już tego rodzaju obrót między podatnikami VAT, w którym nie występują podmioty publiczne lub podmioty wykonujące zadania o takim charakterze, generuje rozliczne problemy i wyzwania

na gruncie stosowania i interpretowania istniejących regulacji – tak z perspektywy prawa krajowego, jak i z perspektywy prawa wspólnotowego, szczególnie gdy mowa o podatku zharmonizowanym. A zatem moment pojawienia się w obrocie podmiotów realizujących tego typu zadania staje się kolejną przyczyną potencjalnego problemu, jeśli chodzi o określenie ich statusu na gruncie VAT oraz ewentualnej wysokości zobowiązania podatkowego.

W takiej sytuacji kluczowe staje się wyznaczenie kryteriów pozwalających na rozstrzygnięcie tego zagadnienia, w sposób umożliwiający efektywne ich stosowanie w obrocie oraz uzupełnienie ich o wytyczne dotyczące interpretacji. Jako że VAT jest w Unii Europejskiej (UE) podatkiem zharmonizowanym, uregu-

lowanym w dyrektywie 2006/112/WE, to interpretacja zawartych tam norm była wielokrotnie przedmiotem rozstrzygnięć TSUE.

2. POJĘCIE „PODATNIKA” ORAZ NORMATYWNE KRYTERIA KLASYFIKACYJNE

Punktem wyjścia do analizy orzecznictwa TSUE w zakresie oceny statusu podmiotów publicznych i podmiotów wykonujących takie zadania jest określenie, na jakich podstawach normatywnych się opiera, kiedy wydaje swoje rozstrzygnięcia.

Szczególną rolę w procesie ustalania, czy dany podmiot publiczny lub prywatny, który realizuje zadania o charakterze publicznym, jest w ogóle podatnikiem VAT, odgrywa art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE. Definiuje on pojęcie „podatnika” w następujący sposób: „«Podatnikiem» jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności”³.

Jest to definicja o treści podobnej do tej znanej z ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług⁴; wynikają z niej dwa kryteria oraz jedno „antykryterium”.

Pierwszym z nich jest kryterium samodzielności. Dotychczasowa jego wykładnia przez TSUE i możliwość zastosowania w przypadku podmiotów prawa publicznego wzbudzała wątpliwości Rzecznika Generalnego TSUE⁵. Również w polskiej doktrynie pojawiają się rozbieżne zdania, czy istnieją utrwalone reguły interpretacyjne, czy też należy to zawsze oceniać indywidualnie⁶. Omawiane w dalszej części orzeczenia sugerują jednak, że TSUE skłania się ku każdorazowej indywidualnej ocenie kryterium samodzielności.

Kolejne z wymienionych kryteriów, tj. prowadzenie działalności gospodarczej, zostało następująco zdefiniowane w drugiej części art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE: „«Działalność gospodarcza» obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu”.

Tak sformułowana definicja miała wpływ na ukształtowanie i aktualne brzmienie definicji w prawie polskim⁷, a zatem specyfika i problematyka jej interpretowania na gruncie unijnym odzwierciedlają problemy znane na gruncie krajowym. Specyfika zastosowania tej definicji odnośnie do podmiotów publicznych i podmiotów realizujących zadania o takim charakterze zostanie omówiona w dalszej części opracowania.

Z kolei „antykryterium” jest fragment „bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności”, ponieważ wyklucza możliwość stosowania logicznie się nasuwającej kategorii w przypadku podmiotów publicznych, tj. celu prowadzonej działalności. Jednakże mimo powyższego zastrzeżenia z tak ukształtowanej normy wynikałoby, że podmioty publiczne i podmioty realizujące tego rodzaju zadania nie spełniają warunków z art. 9 dyrektywy 2006/112/WE.

Ustawodawca unijny zdecydował się jednak na wprowadzenie *lex specialis* w postaci art. 13 tej dyrektywy: „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 do-

konują 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”⁸.

To właśnie kryterium konkurencyjności i jej ochrony jest powodem, dla którego ustawodawca unijny zdecydował się na opodatkowanie podmiotów publicznych w niektórych sytuacjach. Wszak jeśli spojrzeć na to całościowo, opodatkowanie VAT podmiotu publicznego w praktyce jest obojętne dla finansów publicznych i stanowi przesunięcie środków z jednego konta na inne. Jednocześnie tworzy potencjalne problemy administracyjne związane z właściwym rozliczeniem podatku, co jest kontrproduktywne z perspektywy ekonomiki i sprawności działania podmiotów publicznych. Niemniej ochrona konkurencyjności została uznana za wartość aksjologicznie ważniejszą przez ustawodawcę unijnego. Jest to jednak wyjątek i tak należy go traktować, tj. nie można stosować wykładni rozszerzającej⁹.

Analiza powyższych regulacji i określonych w nich kryteriów klasyfikacyjnych już na pierwszy rzut oka ujawnia wiele potencjalnych nieścisłości interpretacyjnych powstających na ich gruncie, a najnowsze orzecznictwo TSUE obrazuje, jak daleko idące są to niejasności.

3. PRAKTYCZNE ZASTOSOWANIE KRYTERIÓW NORMATYWNYCH W ORZECZNICTWIE TSUE

Zaprezentowane powyżej ukształtowanie regulacji dotyczących statusu podmiotów publicznych oraz podmiotów realizujących zadania o takim charakterze pozostawia znaczną swobodę interpretacyjną, a przez to systematycznie powracają pewne stałe problemy, których rozwiązanie sądy krajowe decydują się przekazać TSUE.

I choć TSUE w swoich orzeczeniach wielokrotnie podkreśla, odwołując się do postanowień Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej¹⁰, że to do sądu odsyłającego, który jako jedyny jest właściwy do dokonania oceny okoliczności faktycznych, należy ustalenie charakteru transakcji rozpatrywanych w postępowaniu głównym, a TSUE może jedynie, choć nie musi, dostarczyć temu sądowi wszelkich wskazówek interpretacyjnych opartych na prawie UE, użytecznych dla rozstrzygnięcia zawisłej przed nim sprawy, to nie sposób jednak zaprzeczyć, że odgrywają one decydującą rolę w takich postępowaniach.

W przypadku analizowanego tutaj zagadnienia owe wskazówki interpretacyjne dotyczą przede wszystkim dwóch kwestii. Pierwszą z nich jest ocena, czy działalność danego podmiotu publicznego stanowi w ogóle działalność gospodarczą w rozumieniu art. 9 dyrektywy 2006/112/WE, ponieważ jeżeli nie stanowi takiej działalności, to zbędna staje się dalsza analiza, czy podmiot zostanie opodatkowany, czy też obejmie go wyłączenie z art. 13. Tu orzecznictwo analizuje kryteria odpłatności, stałości i celu prowadzenia działalności. I choć znaczna część tego rodzaju interpretacji została dokonana we wcześniejszym orzecznictwie TSUE¹¹, to w nowszym wybrzmiewają najaktualniejsze problemy związane ze stosowaniem przepisów przywołanej dyrektywy.

Kryterium osiągnięcia dochodu zostało uznane za decydujące w wyroku z dnia 12 maja 2016 r.¹², w którym TSUE stwierdził, że działalność danego podmiotu jest co do zasady uznawana za działalność gospodarczą, jeżeli ma charakter stały i ten podmiot w zamian za jej wykonywanie otrzymuje wynagrodzenie.

Sprawa dotyczyła gminy organizującej przewóz do szkół niektórych uczniów mieszkających na jej terenie. W tym celu zleciła wykonanie usługi różnym przedsiębiorstwom, które wystawiły gminie faktury wykazujące wykonanie przewozów oraz VAT. Od rodziców, którzy złożyli wniosek o dowóz dzieci do szkół, gmina pobierała opłaty. Władze gminy uznały, że taka działalność podlega VAT. Niderlandzka administracja podatkowa uważała jednak, że organizowanie dowozu uczniów do szkół nie podlega VAT, ponieważ nie stanowi działalności gospodarczej.

TSUE przychylił się do opinii administracji podatkowej. Wskazał wprost, że – mimo spełnienia kryteriów stałości i odpłatności usługi – działalność gminy nie ma na celu uzyskania dochodu.

Warto jednak zauważyć, że w tym samym wyroku TSUE omówił również kwestię konkurencyjności. Uznał, że kryterium lokalności oraz niewielkiego kręgu zainteresowanych usługą decyduje o neutralności takiego działania z perspektywy ochrony konkurencji. Takie stwierdzenie stanowi istotną wskazówkę dla innych podmiotów publicznych, czym mają się kierować, kiedy oceniają, czy ich działania stanowią znaczące zakłócenie konkurencyjności.

Z kolei kryterium ciągłości i odpłatności zostało omówione przez TSUE w wyroku z dnia 22 lutego 2018 r.¹³ W analizowanym stanie faktycznym NTN, spółka z ograniczoną odpowiedzialnością o celu niezarobkowym, należąca w 100% do gminy Nagyszénás, zawarła z tą gminą umowę, zgodnie z którą spółka zobowiązana była do wykonania określonych zadań o charakterze publicznym w zamian za rekompensatę i udostępnienie przez gminę niektórych jej nieruchomości. Spółka i gmina przyjęły, że nie jest to działalność gospodarcza i nie naliczyły VAT w momencie wypłaty rekompensaty na rzecz spółki. Węgierska administracja podatkowa uznała, że działalność ta powinna zostać opodatkowana, i nałożyła na spółkę kary. TSUE przyznał słuszność organowi podatkowemu. Na poparcie swojego rozstrzygnięcia przywołał ciągłość działalności prowadzonej przez NTN oraz wypłacanie rekompensaty przez gminę, mimo że działalność spółki nie jest nakierowana na osiągnięcie dochodu, co w jego ocenie przesądza o odpłatnym charakterze świadczenia usług, podlegającego opodatkowaniu VAT.

Kiedy porównuje się omówione powyżej orzeczenia i przedstawiony w nich sposób wnioskowania, nie sposób nie odnotować daleko idących rozbieżności.

Należy w tym miejscu podkreślić, że te niejako „naokoło” prowadzone wywody, analizujące poszczególne kryteria interpretacyjne i rozwijające reguły ich stosowania, zamiast stworzenia linii orzeczniczej opierającej się na założeniu ogólnym, że podmioty o charakterze publicznym co do zasady za swój cel mają realizację zadań publicznych, a nie cel dochodowy, to zabieg nieprzypadkowy. Tak kształtowana wykładnia, skupiająca się bardziej na sposobie realizowania zadań niż na podmiocie je realizującym, pozwala bowiem ominąć do pewnego stopnia problem dostrzeżony przez TSUE

w wyroku z dnia 9 października 2015 r.¹⁴, tj. brak autonomicznej i jednolitej wykładni pojęcia „innych podmiotów prawa publicznego” na gruncie prawa wspólnotowego.

Brak jednolitej wykładni tych pojęć, jak również tak prowadzona wykładnia i kształtowanie kryteriów rozpoznawania podmiotów publicznych jako podatników VAT mają poważne konsekwencje dla drugiego zagadnienia istotnego dla tworzenia wskazówek interpretacyjnych przez TSUE, a mianowicie udziału podmiotów z sektora prywatnego i stosunku trójstronnego, w którym realizują one pewne zadania o charakterze publicznym, zlecone im przez podmioty prawa publicznego. Z perspektywy takich podmiotów prywatnych kluczowy jest status podmiotów publicznych, z którymi wchodzi w relację ekonomiczną w ramach wykonywania pewnych zadań publicznych, ze względu na sposób prowadzenia rozliczeń i obowiązek podatkowy na gruncie VAT.

Dobitnym przykładem tego problemu jest orzeczenie TSUE z dnia 15 kwietnia 2021 r.¹⁵ EQ jako adwokat prowadził działalność w zakresie reprezentacji osób pełnoletnich jako pełnomocnik, kurator i przedstawiciel sprawujący opiekę. Otrzymywał za to wynagrodzenie od luksemburskiego ministerstwa sprawiedliwości, które twierdziło, że działalność tego rodzaju nie podlega opodatkowaniu VAT. Odmienne stanowisko zajął luksemburski organ podatkowy, który nakazał EQ korektę zeznań i uiszczenie należnego podatku. Ostatecznie TSUE uznał, że wykonywanie przez EQ tego rodzaju zadań publicznych jest działalnością gospodarczą. Argumentował, że nawet jeżeli EQ realizuje zadanie powierzone mu przez organ sądowy na podstawie ustawy, to z tego tytułu uzyskuje on stały dochód, a wysokość całej rekompensaty jest określona zgodnie z kryteriami gwarantującymi, że wystarcza ona na pokrycie kosztów działalności poniesionych przez usługodawcę. A zatem – poza różną interpretacją zastosowaną przez organy krajowe – ponownie mamy rozbieżność w sposobie traktowania dyspozycji art. 9 dyrektywy 2006/112/WE.

4. ORZECZNICTWO TSUE W SPRAWACH POLSKICH

Choć wyroki TSUE zapadają w indywidualnych sprawach, to przekładają się na praktykę interpretacji i stosowania prawa wspólnotowego. Z tego względu w analizie uwzględnione zostały najnowsze orzeczenia dotyczące spraw polskich.

Najdobitniejszym przykładem istotności rozstrzygnięć TSUE i konsekwencji, jakie pociągają one za sobą dla funkcjonowania podmiotów publicznych i podmiotów realizujących zadania o takim charakterze, jest szeroko komentowana w doktrynie sprawa Gminy Wrocław¹⁶. W orzeczeniu tym TSUE potwierdził i rozszerzył konstatacje zawarte w uchwale Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA)¹⁷, dotyczące statusu (a raczej jego braku) samorządowych jednostek organizacyjnych jako odrębnych od gminy podatników VAT. Zapoczątkowało to swego rodzaju rewolucję samorządową w VAT i wprowadzenie centralizacji rozliczeń tego podatku w samorządach. A zatem to oparte na szczególnym przypadku rozstrzygnięcie TSUE miało ogromne znaczenie systemowe.

Tym bardziej uderza niekonsekwencja Trybunału w orzekaniu, ponieważ na gruncie polskim zapadł również wyrok z dnia 25 lutego 2021 r.¹⁸ Sprawa dotyczyła opodatkowania VAT przekształcenia użytkowania wieczystego w prawo własności nieruchomości w zamian za uiszczenie opłaty. TSUE uznał,

że takie przekształcenie stanowi dostawę towaru w rozumieniu przepisów dyrektywy 2006/112/WE, a gmina występuje w tym przypadku w charakterze podatnika. Niejasne są jednak stwierdzenia zawarte w uzasadnieniu. TSUE przyjął bowiem, że: „Analiza brzmienia art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT [tj. dyrektywy 2006/112/WE – przyp. red.] wskazuje na szeroki zakres pojęcia «działalności gospodarczej» oraz na jego obiektywny charakter, co oznacza, że działalność tę ocenia się *per se*, niezależnie od jej celów lub rezultatów”¹⁹.

Tak ukształtowana linia orzecznicza minimalizuje określenie w drugim akapicie art. 9 dyrektywy 2006/112/WE kryterium celu uzyskania dochodu, a tym samym kładzie nacisk na analizę sposobów wykonywania działalności. Pogłębia się przez to rozbieżność interpretacyjna, wybrzmiewająca już w poprzednich przedstawionych orzeczeniach.

Na tym gruncie TSUE zdaje się niekonsekwentny nawet w sprawach z tego samego kraju, ponieważ w dwóch innych sprawach polskich, rozstrzyganych w ostatnim czasie, również podkreśla obiektywny charakter pojęcia działalności gospodarczej. Chodzi tu o dwa orzeczenia z dnia 30 marca 2023 r.²⁰ Gminy prowadziły projekty instalacji systemów odnawialnych źródeł energii oraz usuwania azbestu z nieruchomości mieszkańców. Usługi te wykonywały jednak na rzecz mieszkańców przedsiębiorstwa prywatne, które rozliczały się z gminami. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej uznał gminy w tej sytuacji za podatników VAT. Z kolei TSUE na podstawie analizy kryterium prowadzenia działalności gospodarczej i jej odpłatności doszedł do wniosku, że jednostki te nie działały w charakterze podatników VAT. Stwierdził, że działalność gminy nie stanowi świadczenia usług, nie ma bowiem na celu osiągnięcia stałego dochodu, beneficjenci (mieszkańcy) nie uiszczają żadnej płatności, a czynności te są finansowane ze środków publicznych.

Trudno obecnie ocenić, jak daleko idące konsekwencje będą miały te rozstrzygnięcia i czy nie doprowadzą do sytuacji, w której gminy – dotychczas uznające się za podatników VAT – będą musiały dokonywać korekt przeprowadzonych już rozliczeń.

Stanowi to najlepszą egzemplifikację systemowego problemu związanego z rolą orzeczeń TSUE. Linie interpretacyjne tworzone są tu bowiem na podstawie rozstrzygnięć dotyczących wyjątków, spraw uznanych przez sądy krajowe za szczególnie zawiłe i trudne.

5. WNIOSKI

Jak pokazują analizowane powyżej przykłady, orzecznictwo TSUE odgrywa niebagatelną rolę w kształtowaniu sposobu funkcjonowania w obrocie podmiotów publicznych oraz podmiotów realizujących zadania o takim charakterze. Najnowsze wyroki uwiadcniają jednak pewne tendencje, takie jak rozbieżności w linii orzeczniczej, reinterpretacja utrwalonych kryteriów klasyfikacyjnych, unikanie tworzenia reguł interpretacyjnych o ogólniejszym charakterze oraz wysoce zindywidualizowane kryteria oceny. Z jednej strony pozwala to uniknąć błędów wynikającego z generalizacji, z drugiej – utrudnia znacząco podmiotom publicznym prawidłowe rozliczanie VAT, co – jak wskazano na wstępie – już stanowi pewne wyzwanie.

Ponadto może to potencjalnie negatywnie wpływać na funkcjonowanie takich podmiotów w obrocie. Nie można jednak żądać od podatnika, żeby w przypadku każdej trans-

akcji przeprowadzanej z podmiotami publicznymi bądź podmiotami wykonującymi zadania publiczne zgadywał, jaki jest ich status na gruncie dyrektywy 2006/112/WE, zwłaszcza że takie podmioty z socjologicznego i ekonomicznego punktu widzenia często znajdują się na silniejszej pozycji. W połączeniu z perspektywą braku pewności, czy VAT zostanie rozliczony prawidłowo, może to zniechęcać przedsiębiorców do nawiązywania relacji biznesowych z podmiotami publicznymi, a to może osłabić i tak nadwyrężone zaufanie i lojalność sektora prywatnego wobec państwa.

Przypisy

- VAT – ang. *value added tax* (podatek od wartości dodanej).
- Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, ze zm., dalej: dyrektywa 2006/112/WE.
- Art. 9 zawiera również ust. 2: „Poza osobami, o których mowa w ust. 1, za podatnika uznawana jest każda osoba, która okazjonalnie dokonuje dostawy nowego środka transportu wysłanego lub transportowanego do nabywcy przez sprzedawcę, przez nabywcę albo na rzecz sprzedawcy lub nabywcy, do miejsca przeznaczenia znajdującego się poza terytorium państwa członkowskiego, ale na terytorium Wspólnoty”, który w analizowanych przypadkach nie jest relewantny.
- Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1570, dalej: ustawa z dnia 11 marca 2004 r.
- Opinia Rzecznika Generalnego Niila Jääskinena przedstawiona w dniu 30 czerwca 2015 r. Sprawa C276/14 Gmina Wrocław przeciwko Ministrowi Finansów, ECLI:EU:C:2015:431, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62014CC0276>, dostęp: 13.10.2023.
- Por. A. Wesołowska, *Samorządowe jednostki budżetowe jako podatnicy VAT. Glosa do wyroku TS z dnia 29 września 2015 r., C-276/14*, <https://sip.lex.pl/#/publication/386147154/wesolowska-agnieszka-samorzadowe-jednostki-budzetowe-jako-podatnicy-vat-glosa-do-wyroku-ts-z-dnia-29-09-2015>; S. Czarnow, *Gmina Wrocław przeciwko Ministrowi Finansów. Glosa do wyroku TS z dnia 29 września 2015 r., C-276/14*, „Orzecznictwo w Sprawach Samorządowych” 2016, nr 1, s. 98-109, <https://sip.lex.pl/#/publication/386160929/czarnow-slawomir-gmina-wroclaw-przeciwko-ministrowi-finansow-glosa-do-wyroku-ts-z-dnia-29-09-2015>; cm=URELATIONS, LEX/el., 2015;
- P. Borszowski, E. Rutkowska, *Jaki wpływ na polskie przepisy ma wspólnotowy charakter pojęcia działalności gospodarczej?*, „Prawo i Podatki” 2006, nr 9, s. 15-20.
- W drugiej części art. 13 jest mowa o przypadkach, w których podmioty prawa publicznego zawsze są uważane za podatników, chyba że niewielka skala takich działań pozwala na ich pominięcie. Katalog takich sytuacji znajduje się w załączniku I do dyrektywy 2006/112/WE. Wymienione są tam czynności odpowiadające zadaniom własnym jednostek samorządu terytorialnego. Nie były one jednak przedmiotem wątpliwości interpretacyjnych oraz rozstrzygnięć TSUE.
- D. Gibasiewicz, 2. *Organy władzy publicznej jako podatnicy podatku od wartości dodanej w świetle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, w: tegoż, *Zasada neutralności podatku od wartości dodanej w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, Warszawa 2012, <https://sip.lex.pl/#/monograph/369247992/192303>.
- Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana), Dz. Urz. UE C 202 z 7.06.2016, s. 47.
- Zob. wyroki TSUE:
 - z dnia 1 kwietnia 1982 r. w sprawie 89/81 Staatssecretaris van Financiën v. Hong-Kong Trade Development Council, EU:C:1982:121, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:61981CC0089> (wer. ang.), dostęp: 13.10.2023;
 - z dnia 13 grudnia 2007 r. w sprawie C-408/06 Landesanstalt für Landwirtschaft v. Franz Götz, EU:C:2007:789, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62006CJ0408>, dostęp: 13.10.2023;
 - z dnia 29 października 2009 r. w sprawie C-246/08 Komisja Wspólnot Europejskich v. Republika Finlandii, EU:C:2009:671, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62008CJ0246>, dostęp: 13.10.2023.
- Wyrok w sprawie C520/14 Gemeente Borsele v. Staatssecretaris van Financiën, ECLI:EU:C:2015:855, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62014CJ0520>, dostęp: 13.10.2023.

- ¹³ Wyrok w sprawie C182/17 Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft. v. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebviteli Igazgatósága, ECLI:EU:C:2018:91, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62017CJ0182>, dostęp: 13.10.2023.
- ¹⁴ Wyrok w sprawie C174/14 Saudaço – Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos de Saúde dos Açores, S.A. v. Fazenda Pública, ECLI:EU:C:2015:733, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62014CJ0174>, dostęp: 13.10.2023.
- ¹⁵ Wyrok w sprawie C-846/19 EQ v. Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, ECLI:EU:C:2021:277, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62019CJ0846>, dostęp: 13.10.2023.
- ¹⁶ Wyrok z dnia 29 września 2015 r. w sprawie C-276/14 Gmina Wrocław v. Minister Finansów, ECLI:EU:C:2015:635, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62014CJ0276>, dostęp: 13.10.2023.
- ¹⁷ Uchwała NSA z dnia 24 czerwca 2013 r., I FPS 1/13, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/89D9B6C642>, dostęp: 13.10.2023.
- ¹⁸ Wyrok w sprawie C-604/19 Gmina Wrocław v. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, ECLI:EU:C:2021:132, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62019CJ0604>, dostęp: 16.10.2023, dalej: wyrok w sprawie Gmina Wrocław v. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej. Zob. także przytoczone tam orzecznictwo:
- 1) wyrok z dnia 15 września 2011 r. w sprawach połączonych C-180/10 i C-181/10 Jarosław Słaby v. Minister Finansów i Emilian Kuć i Halina Jeziorska-Kuć v. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie, ECLI:EU:C:2011:589, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62010CJ0180>, dostęp: 16.10.2023;
 - 2) wyrok z dnia 9 lipca 2015 r. w sprawie C-331/14 Petar Kezić, s.p., Trgovina Prizma v. Republika Slovenija, ECLI:EU:C:2015:456, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62014CJ0331>, dostęp: 16.10.2023;
 - 3) wyrok z dnia 13 czerwca 2019 r. w sprawie C-420/18 IO v. Inspecteur van de rijksbelastingdienst, ECLI:EU:C:2019:490, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62018CJ0420>, dostęp: 16.10.2023.
- ¹⁹ Wyrok w sprawie Gmina Wrocław v. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, dok. cyt., pkt 69.
- ²⁰ Wyrok w sprawie C-612/21 Gmina O. v. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, ECLI:EU:C:2023:279, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62021CJ0612>, dostęp: 16.10.2023. Wyrok w sprawie C-616/21 Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej v. Gmina L., ECLI:EU:C:2023:280, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62021CJ0616>, dostęp: 16.10.2023.

Bibliografia

Literatura

- Borszowski P., Rutkowska E., *Jaki wpływ na polskie przepisy ma wspólnotowy charakter pojęcia działalności gospodarczej?*, „Prawo i Podatki” 2006, nr 9.
- Czarnow S., *Gmina Wrocław przeciwko Ministrowi Finansów. Glosa do wyroku TS z dnia 29 września 2015 r., C-276/14*, „Orzecznictwo w Sprawach Samorządowych” 2016, nr 1, <https://sip.lex.pl/#/publication/386160929/czarnow-slawomir-gmina-wroclaw-przeciwko-ministrowi-finansow-glosa-do-wyroku-ts-z-dnia-29...?cm=URELATIONS>.
- Dominik D., *Orzecznictwo polskich sądów administracyjnych po wyroku Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 1.
- Gibasiewicz D., 2. *Organy władzy publicznej jako podatnicy podatku od wartości dodanej w świetle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, w: tegoż, *Zasada neutralności podatku od wartości dodanej w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, Warszawa 2012, <https://sip.lex.pl/#/monograph/369247992/192303>.
- Rogowska-Rajda B., Tratkiewicz T., *Opodatkowanie podatkiem VAT organów władzy publicznej w świetle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, „Samorząd Terytorialny” 2018, nr 7-8.
- Wesołowska A., *Samorządowe jednostki budżetowe jako podatnicy VAT. Glosa do wyroku TS z dnia 29 września 2015 r., C-276/14*, <https://sip.lex.pl/#/publication/386147154/wesolowska-agnieszka-samorzadowe-jednostki-budzetowe-jako-podatnicy-vat-glosa-do-wyroku-ts-z-dnia...?cm=URELATIONS>, LEX/el., 2015.

Akty prawne

- Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, ze zm.

Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana), Dz. Urz. UE C 202 z 7.06.2016, s. 47.

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1570.

Orzecznictwo

- Uchwała NSA z dnia 24 czerwca 2013 r., I FPS 1/13, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/89D9B6C642>, dostęp: 13.10.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 1 kwietnia 1982 r. w sprawie 89/81 Staatssecretaris van Financiën v. Hong-Kong Trade Development Council, EU:C:1982:121, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:61981CC0089> (wer. ang.), dostęp: 13.10.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 9 lipca 2015 r. w sprawie C-331/14 Petar Kezić, s.p., Trgovina Prizma v. Republika Slovenija, ECLI:EU:C:2015:456, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62014CJ0331>, dostęp: 16.10.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 9 października 2015 r. w sprawie C174/14 Saudaço – Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos de Saúde dos Açores, S.A. v. Fazenda Pública, ECLI:EU:C:2015:733, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62014CJ0174>, dostęp: 13.10.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 12 maja 2016 r. w sprawie C520/14 Gemeente Borsele v. Staatssecretaris van Financiën, ECLI:EU:C:2015:855, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62014CJ0520>, dostęp: 13.10.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 13 czerwca 2019 r. w sprawie C-420/18 IO v. Inspecteur van de rijksbelastingdienst, ECLI:EU:C:2019:490, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62018CJ0420>, dostęp: 16.10.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 13 grudnia 2007 r. w sprawie C-408/06 Landesanstalt für Landwirtschaft v. Franz Götz, EU:C:2007:789, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62006CJ0408>, dostęp: 13.10.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 15 kwietnia 2021 r. w sprawie C-846/19 EQ v. Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, ECLI:EU:C:2021:277, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62019CJ0846>, dostęp: 13.10.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 15 września 2011 r. w sprawach połączonych C-180/10 i C-181/10 Jarosław Słaby v. Minister Finansów i Emilian Kuć i Halina Jeziorska-Kuć v. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie, ECLI:EU:C:2011:589, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62010CJ0180>, dostęp: 16.10.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 22 lutego 2018 r. w sprawie C182/17 Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft. v. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebviteli Igazgatósága, ECLI:EU:C:2018:91, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62017CJ0182>, dostęp: 13.10.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 25 lutego 2021 r. w sprawie C-604/19 Gmina Wrocław v. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, ECLI:EU:C:2021:132, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62019CJ0604>, dostęp: 16.10.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 29 października 2009 r. w sprawie C-246/08 Komisja Wspólnot Europejskich v. Republika Finlandii, EU:C:2009:671, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62008CJ0246>, dostęp: 13.10.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 29 września 2015 r. w sprawie C-276/14 Gmina Wrocław v. Minister Finansów, ECLI:EU:C:2015:635, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62014CJ0276>, dostęp: 13.10.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 30 marca 2023 r. w sprawie C-612/21 Gmina O. v. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, ECLI:EU:C:2023:279, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62021CJ0612>, dostęp: 16.10.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 30 marca 2023 r. C-616/21 Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej v. Gmina L., ECLI:EU:C:2023:280, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62021CJ0616>, dostęp: 16.10.2023.

Inne źródła

- Opinia Rzecznika Generalnego Niila Jääskinenä przedstawiona w dniu 30 czerwca 2015 r. Sprawa C276/14 Gmina Wrocław przeciwko Ministrowi Finansów, ECLI:EU:C:2015:431, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62014CC0276>, dostęp: 13.10.2023.