



**KANCELARIA
SENATU**

**BIURO ANALIZ,
DOKUMENTACJI
I KORESPONDENCJI**

**OPINIA W SPRAWIE ZGODNOŚCI
PROPONOWANYCH PRZEPISÓW
(ZAWARTYCH W DRUKACH
SENACKICH 787 I 788)
Z PRAWEM UNII EUROPEJSKIEJ,
Z UWZGLĘDNIENIEM PROPOZYCJI
OBNIŻENIA STAWEK PIT
ORAZ ZASTOSOWANIA
DO NIEKTÓRYCH USŁUG
ŚWIADCZONYCH PRZEZ
SAMORZĄDY
OBNIŻONYCH STAWEK VAT**

**Opinie
i ekspertyzy**

OE-424

WARSZAWA 2022

Biuro Analiz, Dokumentacji i Korespondencji zamawia opinie, analizy i ekspertyzy sporządzone przez specjalistów reprezentujących różne punkty widzenia. Wyrażone w materiale opinie odzwierciedlają jedynie poglądy autorów. Korzystanie z opinii i ekspertyz zawartych w tym zbiorze bez zezwolenia Kancelarii Senatu dopuszczalne wyłącznie w ramach dozwolonego użytku w rozumieniu ustawy z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych (Dz. U. z 2017 r. poz. 880 ze zm.) i z zachowaniem wymogów tam przewidzianych. W pozostałym zakresie korzystanie z opinii i ekspertyz wymaga każdorazowego zezwolenia Kancelarii Senatu.

© Copyright by Kancelaria Senatu, Warszawa 2022

Biuro Analiz, Dokumentacji i Korespondencji
Dyrektor – Agata Karwowska-Sokolowska
tel. 22 694 94 32, fax 22 694 94 28,
e-mail: Agata.Karwowska-Sokolowska@senat.gov.pl

Wicedyrektor – Danuta Antoszkiewicz
tel. 22 694 93 21,
e-mail: Danuta.Antoszkiewicz@senat.gov.pl

Dział Analiz i Opracowań Tematycznych
tel. 22 694 95 33, fax 22 694 94 28
Redaktor prowadzący – Joanna Granowska

Opracowanie graficzno-techniczne
Centrum Informacyjne Senatu
Dział Wydawniczy

Kancelaria Senatu
wrzesień 2022

Opinia w sprawie zgodności proponowanych przepisów (zawartych w drukach senackich 787 i 788) z prawem Unii Europejskiej, z uwzględnieniem propozycji obniżenia stawek PIT oraz zastosowania do niektórych usług świadczonych przez samorządy obniżonych stawek VAT

Synopsa opinii

1. Kryteria oceny rozwiązań będących przedmiotem analizy są zawarte przede wszystkim w postanowieniach Europejskiej Karty Samorządu Terytorialnego i Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Wszystkie te regulacje wymagają przestrzegania zasady adekwatności.
2. Z punktu widzenia prawa Unii Europejskiej, kwestia finansowania budżetów wspólnot samorządowych jest objęta zasadą autonomii proceduralnej – Państwa zatem mogą przyjmować w tej mierze takie rozwiązania, jakie uznają za stosowne, ale i zgodne z ich zobowiązaniami np. wynikającymi z Europejskiej Karty Samorządu Terytorialnego.
3. Z uwagi na znaczne obniżenie udziału budżetów jednostek samorządu terytorialnego w dochodach z PIT, przyjęte rozwiązania są – co do kierunku – prawidłowe, tj. w zasadniczym wymiarze zmierzają do realizacji zasady adekwatności.
4. Jednocześnie wszakże, przyjęte rozwiązania są epizodyczne, przez co nie mogą być uznane za rozwiązanie trwałe i systemowo załatwiające problem adekwatnego finansowania jednostek

samorządu terytorialnego; rozwiązania te nie odzwierciedlają realnych dochodów z PIT, realnych kosztów świadczeń jednostek samorządu terytorialnego ani faktycznego poziomu aktywności gospodarczej na ich terytorium i jej efektywności; nie zapewniają także systemowej niearbitralności i obniżają niezależność budżetową gmin.

5. Państwa członkowskie mają pełną swobodę w zakresie ewentualnego zapewnienia udziału budżetów jednostek samorządu terytorialnego w dochodach z VAT. Swoboda ta dotyczy zarówno wielkości tego udziału, jak i określenia sposobu naliczania tego udziału, np. od podstawy VAT.
6. Nie ma znacniejszego pola manewru w odniesieniu do ewentualnych gruntownych zwolnień w zakresie *input* i *output* VAT.

1. Cel i zakres ekspertyzy

Jak na to wskazuje tytuł tej ekspertyzy, jej celem jest odpowiedź na pytanie, czy zgodne z przepisami Unii Europejskiej są rozwiązania zawarte w projektach ustaw, których treść przedstawiono w drukach senackich 787 i 788 – z uwzględnieniem propozycji obniżenia stawek PIT oraz zastosowania do niektórych usług świadczonych przez samorządy obniżonych stawek VAT. Na podstawie wyjaśnień udzielonych przez przedstawicieli Senatu, opinia podejmuje również zagadnienie zgodności z prawem Unii Europejskiej krajowych rozwiązań dotyczących udziału budżetów jednostek samorządu terytorialnego w dochodach z VAT.

Kontekstem ekspertyzy są prace legislacyjne nad projektami ustaw:

- (a) o wysokości części oświatowej subwencji ogólnej dla jednostek samorządu terytorialnego na rok 2022 (druk senacki nr 787);
- (b) o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych innych ustaw oraz ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (druk senacki nr 788).

Ekspertyza nie ma natury *stricte* ekonomicznej, tzn. nie przedstawia analizy ilościowej odnoszącej się do treści i skutków proponowanych rozwiązań. Wskazuje jednak kierunkowo, w ujęciu jakościowym, ewentualne problemy, które mogą wynikać z zastosowania przyjętych rozwiązań regulacyjnych – i to w kontekście kryteriów określonych jedynie ogólnie w Europejskiej Karcie Samorządu Terytorialnego.

Ekspertyza jest poprzedzona synopsą, która syntetyzuje wnioski wynikające z przeprowadzonej analizy systemów podatkowych. W przypadku wątpliwości co do treści synopsy, należy dać pierwszeństwo temu, co zostało przedstawione w zasadniczym tekście ekspertyzy, przedstawiającym analizę. Na końcu Ekspertyzy przedstawiono wnioski z niej wynikające.

Ekspertyzę sporządzono na zlecenie senackiej Komisji Ustawodawczej.

W ekspertyzie odzwierciedlono stan prawny na dzień 2 września 2022 r.

2. Kwestia udziału budżetów samorządowych w dochodach z podatków PIT i VAT

2.1. Kryteria oceny

Kwestia finansowania budżetów wspólnot samorządowych nie jest materią, która jest bezpośrednio regulowana przez prawo Unii Europejskiej. W bardzo ogólny sposób może się do niej jedynie, i to wtórnie, odnosić unijna regulacja dotycząca ograniczenia deficytu budżetowego sektora finansów publicznych. To zagadnienie nie jest dla potrzeb tej ekspertyzy istotne.

Tak więc ustalenie udziałów budżetów samorządowych w dochodach z podatków PIT i VAT mieści się w granicach tzw. autonomii proceduralnej państw członkowskich Unii Europejskiej, przez którą należy rozumieć to, że prawo unijne nie określa tu żadnych szczególnych zasad, co pozwala państwom członkowskim określać relacje pomiędzy budżetem, którym dysponują organy centralne i budżetami, którymi dysponują jednostki samorządowe.

Należy jednak także zauważyć, że w ocenie proponowanych rozwiązań istotne znaczenie mają zobowiązania międzynarodowe Polski zapisane w Europejskiej Karcie Samorządu Terytorialnego sporządzonej w Strasburgu dnia 15 października 1985 r.¹ (dalej także „EKST”). Akt ten nie stanowi prawa Unii Europejskiej – należy do dorobku prawnego Rady Europy. Co do zasady, postanowienia EKST nie mają bezpośredniej skuteczności, co w szczególności oznacza, że jego przepisy nie mogą być podstawą roszczeń jednostek egzekwowanych przed sądami. Jej postanowienia wiążą jednak Rzeczpospolitą Polską, a zatem wszystkie jej

1 Dz. U. z 1994 r., Nr 124, poz. 607.

organy władzy publicznej, w tym organy prawodawcze. Implikuje to, że zasady EKST muszą być przestrzegane przez organy Państwa – i to także te tworzące prawo.

W odniesieniu do zasad zapisanych w preambule EKST należy zauważyć w szczególności, że akt ten stwierdza, iż:

- (a) „istnienie społeczności lokalnych wyposażonych w rzeczywiste uprawnienia stwarza warunki dla zarządzania skutecznego i pozostającego zarazem w bezpośredniej bliskości obywatela”;
- (b) „ochrona i ugruntowanie samorządu terytorialnego [...] przyczyniają się w poważnym stopniu do budowy Europy w oparciu o zasady demokracji i decentralizacji władzy”;
- (c) społeczności lokalne [...] korzystają z szerokiej autonomii odnośnie do kompetencji, sposobów ich wykonywania oraz środków niezbędnych do realizacji ich zadań”.

Jakkolwiek, same w sobie, postanowienia preambuły nie stanowią samodzielnej podstawy do wyprowadzenia z nich wiążącej normy prawnej, to wskazują na cel regulacji EKST, co stanowi wskazówkę interpretacyjną pozostałych postanowień Karty. W tej funkcji, poszczególne motywy preambuły wskazują, że wiążące państwa postanowienia EKST mają na celu umożliwienie samorządom (samorządnym wspólnotom lokalnym) działanie skuteczne i zgodne z zasadą pomocniczości i autonomii, że służą realizacji zasad demokracji i decentralizacji władzy publicznej oraz zapewnieniu wspólnotom samorządowym środków adekwatnych do ich zadań.

Postanowienia EKST konkretyzują te zasady w szczególności poprzez samą definicję samorządu terytorialnego, która jest zawarta w art. 3 ust. 1 tego aktu (a więc już w przepisach wiążących państwo, a nie tylko stanowiących wskazówkę co do interpretacji) i określa ten samorząd jako „prawo i zdolność społeczności lokalnych, w granicach określonych prawem, do kierowania i zarządzania zasadniczą częścią spraw publicznych na ich własną odpowiedzialność i w interesie ich mieszkańców.” EKST wymaga także, by samorząd terytorialny działał subsydiarnie (art. 4 ust. 3) oraz by kompetencje przyznane społecznościom lokalnym były „w zasadzie całkowite i wyłączne” (art. 4 ust. 4 EKST).

Co do gospodarki finansowej samorządu terytorialnego, to stosowne zasady EKST określa w art. 9. ust. 1, który wymaga, by:

„...społeczności lokalne miały prawo, w ramach narodowej polityki gospodarczej, do posiadania własnych wystarczających zasobów finansowych, którymi mogą swobodnie dysponować w ramach wykonywania swoich uprawnień”.

Ustęp 2 tego artykułu EKST wymaga także, by wielkość zasobów finansowych społeczności lokalnych była „dostosowana do zakresu uprawnień przyznanych im przez Konstytucję oraz prawo”; ustęp 4 przewiduje zaś, że „systemy finansowe, na jakich opierają się zasoby pozostające do dyspozycji społeczności lokalnych” powinny być:

„...wystarczająco zróżnicowane i elastyczne, aby mogły w miarę możliwości odpowiadać rzeczywistym zmianom zachodzącym w poziomie kosztów związanych z wykonywaniem uprawnień”.

Ustęp 7 artykułu 9 EKST wymaga natomiast, by:

„[j]eżeli jest to możliwe subwencje przyznane społecznościom lokalnym nie powinny być przeznaczone na finansowanie specyficznych projektów [ang. *earmarked*, fr. *destinées au financement de projets spécifiques*]. Przyznanie subwencji nie może zagrażać podstawowej wolności społeczności lokalnej do swobodnego prowadzenia własnej polityki w zakresie przyznanych uprawnień”.

Należy podkreślić, że zasadniczym odzwierciedleniem tych zasad jest wyrażona w art. 167 ust. 1 Konstytucji RP zasada adekwatności – wymagająca, aby jednostkom samorządu terytorialnego zapewniono dochody odpowiednio do kosztów świadczonych usług publicznych dochodów.

2.2. Istota rozwiązań

Oba oceniane projekty są epizodyczne, tzn. nie stanowią rozwiązania systemowego, przewidzianego na dłuższy okres. Ich funkcją jest wyrównanie zwiększających się w wyniku inflacji kosztów świadczenia usług publicznych z zakresu oświaty przez jednostki samorządu terytorialnego w 2022 r.

Istotą projektu ujętego w druku senackim 787 jest zwiększenie środków finansowych przeznaczonych w jednostkach na realizowanie zadań oświatowych, poprzez zwiększenie wysokości części oświatowej subwencji ogólnej o (ogłoszony przez Prezesa GUS) wskaźnik cen towarów i usług konsumpcyjnych w I półroczu 2022 r. Wskaźnik ten ma stanowić podstawę do zwiększenia kwoty części oświatowej subwencji ogólnej w roku 2022. Także z uzasadnienia ustawy wynika, że od 2016 r., tj. od zmiany systemu oświaty i zasad jej finansowania nastąpił drastyczny wzrost różnicy pomiędzy subwencją oświatową a kosztami świadczenia przez właściwe jednostki samorządu terytorialnego usług oświatowych; zmalał również udział ten subwencji w PKB.

Istotą drugiej regulacji (druk senacki 788) jest także ograniczenie coraz silniej ujawniającego się zjawiska niepokrywania przez

subwencje kosztów zadań jednostek samorządu terytorialnego. Stąd rozwiązanie zawarte w ustawie polega na zwiększeniu udziału jednostek samorządu terytorialnego w dochodach podatkowych, a jednocześnie skorygowaniu niepełnej i źle ukierunkowanej „rekompensaty”, niedzielonej proporcjonalnie do utraty dochodów (118,5 mld zł łącznie w latach 2021-2031) i w sumie wyznaczonej w sposób arbitralny.

Projekt ustawy przewiduje zmianę sposobu podziału kwoty stanowiącej zwiększenie kwoty podstawowej części rozwojowej subwencji ogólnej, która należy się poszczególnym jednostkom samorządu terytorialnego w sytuacji nieuzyskania przez nie łącznej kwoty udziału w PIT na poziomie odpowiadającym referencyjnej łącznej kwocie dochodów z tych podatków. Przysługujące gminom zwiększenie kwoty podstawowej części rozwojowej subwencji ogólnej ma być dzielone między gminy proporcjonalnie do planowanych na rok budżetowy dochodów gmin z tytułu udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych. Analogiczne rozwiązanie powinno dotyczyć powiatów i województw. Zwiększona ma być także kwota referencyjna ustalona na rok 2022 w związku z jej nieprawidłowym ustaleniem podczas prac nad ustawą nowelizującą ustawę o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w ramach zmian podatkowych określonych mianem „Polskiego Ładu”.

2.3. Ocena regulacji

Rozwiązania zawarte w ustawach (druki senackie nr 787 i 788) stanowią odpowiedź na pilną potrzebę uporządkowania znacznego nieładu w systemie finansowania jednostek samorządu terytorialnego, zarówno w aspekcie proceduralnym (dotyczącym sposobu obliczania subwencji oświatowej i ogólnej), jak i materialnym (dotyczącym dopasowania wielkości subwencji do kosztów świadczenia usług publicznych przez jednostki samorządu terytorialnego) – przynajmniej na okres do końca 2022 r. Ich celem jest wprowadzenie do tego zestawu mechanizmów budżetowych, które korygowałyby proces stałej erozji dochodów budżetowych tych podmiotów, który ma miejsce od 2016 r., a w ostatnim roku, z uwagi na zmiany systemu podatkowego i inflację, przybrał na sile. W takim rozumieniu rozwiązania te mają doprowadzić do sytuacji, w której zasady i reguły dotyczące finansowania działań wspólnot lokalnych zawarte w EKST, mają szanse prawidłowej realizacji.

Przyjęte rozwiązania są właściwe w zakresie kierunku, którym jest zwiększenie dochodów budżetowych jednostek samorządu

terytorialnego. Wniosek ten można uzasadnić także tym, że mówimy tu o regulacjach wyraźnie epizodycznych i takich, które mają zafunkcjonować w ostatnich miesiącach roku 2022 (z mocą wsteczną od początku tego właśnie roku). Oceniane projekty prawodawcze mają jednak także istotne wady natury systemowej (tj. takiej, które tkwią w istocie przedstawionej do oceny regulacji).

Po pierwsze – jak już wspomniano – rozwiązania zawarte w projektach, których dotyczą druki senackie nr 787 i 788 są epizodyczne, tj. nie ustalają żadnych reguł, które mogłyby być stosowane poza krótkim okresem, na jaki zostały te przepisy ustanowione; istnieje jednak pewne ryzyko, że analogiczne rozwiązania do tych zawartych we wspomnianych drukach, będą przyjmowane w następnych okresach (bo przecież wcześniejsze regulacje o podobnym charakterze miały także charakter epizodyczny). W przypadku powielenia analogicznego rozwiązania w przyszłości, w warunkach potencjalnie wzrastającej inflacji, kwoty subwencji byłyby zaniżone w stosunku do bieżących potrzeb, zaś w warunkach dezinflacji, odpowiednio zawyżane.

Po drugie, przyjęty model, który w zamiarze inicjatorów miałby rekompensować jednostkom samorządu terytorialnego utratę dochodów z podatków PIT, nie jest w stanie realnie odzwierciedlić zmian dochodów opodatkowanych i realnych dochodów ze wspomnianych podatków. Następuje więc tu rozerwanie związku dochodów budżetowych z faktycznym poziomem aktywności gospodarczej na ich terytorium oraz z jego ekonomiczną efektywnością.

Po trzecie, przyjęte w proponowanych przepisach reguły obliczania subwencji są oparte na danych historycznych ujętych w postaci wskaźnika zmiany cen towarów i usług konsumpcyjnych w I półroczu 2022 r. Nawiązują więc do kosztów koszyka konsumpcji, który niedoskonale odzwierciedla koszty funkcjonowania jednostek samorządu terytorialnego. Przyjęte reguły nie odzwierciedlają w szczególności kosztu świadczeń, których świadczenie ma być – w wyniku ich przyjęcia – zapewnione; jest tak tym bardziej, że nie jest ustalony ich koszt standardowy (co wymusiłoby określenie części tworzących koszty tych usług, a tym samym lepiej informowałoby o realnym koszcie świadczeń). Przyjęcie tego wskaźnika ma zatem charakter arbitralny, zarówno w odniesieniu do samej kwoty refundacji, jak i kosztu tego, czego refundacji miałyby ten wskaźnik dotyczyć.

Po czwarte, odniesienie kwoty podstawowej części rozwojowej subwencji ogólnej do planowanych na rok budżetowy dochodów

jednostek samorządu terytorialnego z tytułu udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych nie zwiększa niezależności budżetowej tych jednostek i nie zmniejsza istotnej arbitralności systemu. Warto podkreślić, że jest tak dlatego, że jednostki samorządu terytorialnego nie określają zasadniczych parametrów, od których zależy określone w ocenianych projektach finansowanie subwencyjne. Dotyczy to także ustalenia ogólnej planowanej kwoty dochodów budżetowych tych jednostek, która przecież jest ustalana w samej ustawie budżetowej.

2.4. Kwestia ustanowienia regulacji o udziale jednostek samorządu terytorialnego w dochodach z VAT

Podobnie jak w przypadku udziału budżetów jednostek samorządu terytorialnego w dochodach z PIT, kwestia ewentualnego zapewnienia udziału jednostek samorządu terytorialnego w dochodach z VAT należy do kompetencji państw członkowskich. Jest bowiem objęta wspomnianą już zasadą autonomii proceduralnej.

Oznacza to, że państwo członkowskie może samo określić, czy w ogóle budżety jednostek samorządu terytorialnego mają udział w dochodach z VAT i, jeżeli tak, to na jakiej zasadzie. Tak ujętej regule nie przeszkadza to, że z mocy przepisów decyzji w sprawie środków własnych UE² udział w podstawie opodatkowania VAT ma budżet ogólny Unii Europejskiej.

Wskazuje to jednak na szerokie możliwości ustalenia udziału budżetów jednostek samorządu terytorialnego w dochodach z VAT. Po pierwsze, można ustalić je na zasadach analogicznych do udziału w dochodach z PIT. Po drugie, z uwagi na istnienie rzetelnej sprawozdawczości odnoszącej się do podstawy opodatkowania VAT, można ten udział ustalić na zasadach analogicznych do udziału budżetu ogólnego UE – tj. przez nawiązanie do podstawy opodatkowania, a nie samych dochodów budżetowych. Co oczywiste, każde z rozwiązań musi być jednak poprzedzone badaniem wrażliwości budżetu Państwa oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego w przypadku zmieniającego się poziomu wartości transakcji opodatkowanych.

2 Chodzi o Decyzję Rady (UE, Euratom) 2020/2053 z dnia 14 grudnia 2020 r w sprawie systemu zasobów własnych Unii Europejskiej oraz uchylająca decyzję 2014/335/UE, Euratom, Dz. U. UE z 2020 r. L 424/1.

3. Kwestia zwolnień podatkowych usług świadczonych i nabywanych przez jednostki samorządu terytorialnego na rzecz jej mieszkańców

3.1. VAT płacony przez jednostki samorządu terytorialnego

Kwestię zwolnień podatkowych, które mogłyby dotyczyć usług świadczonych przez jednostki samorządu terytorialnego można rozpatrywać jedynie w kontekście podatków bezpośrednich i ewentualnie podatków lokalnych. W tym ostatnim przypadku, te jednostki samorządu terytorialnego, które dysponują władztwem podatkowym mogą – na zasadach zgodnych z prawem pomocy publicznej – ustanawiać zwolnienia podatkowe. W odniesieniu do PIT jednostki samorządu terytorialnego takiego władztwa nie mają. Sam PIT jest zaś zasadniczo regulowany w prawie krajowym, a nie unijnym. Podobnie jest z CIT. Tylko niektóre, wycinkowe aspekty opodatkowania PIT i CIT są poddane regulacjom harmonizacyjnym Unii Europejskiej – jednak w warunkach godziwego stosowania prawa podatkowego przez podatników, nie mają one zasadniczego wpływu na poziom dochodów budżetowych i rozkład dochodów budżetowych pomiędzy poszczególne szczeble i typy administracji publicznej państw członkowskich.

W odniesieniu do podatków pośrednich (w szczególności VAT) sprawa jest bardziej złożona ze względu na naturę tego podatku i złożone zagadnienie podmiotowości podatkowej jednostek samorządu terytorialnego w tym zakresie.

Jednostki samorządu terytorialnego nie dysponują tu władztwem np. w zakresie ustalania stawek VAT, a w wielu przypadkach same są podatnikami tego podatku. Jest tak z uwagi na przepisy ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług³ (dalej Ustawa o VAT), która jest implementacją prawodawstwa unijnego w tym zakresie, w szczególności dyrektywy 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej⁴ (dalej Dyrektywa VAT), opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają – co do zasady – wszystkie transakcje odpłatnej dostawy towarów (w tym i np. energii) i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju (zob. art. 5

3 Dz. U. z 2022 r., poz. 931, ze zm.

4 Dz. U. 2006, L 347, s. 1.

ust. 1 pkt 1 Ustawy o VAT). Zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy o VAT podatnikami tego są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. Działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych (ust. 2 przytoczonego przepisu).

Jednak zgodnie z art. 15 ust. 6 Ustawy o VAT podatnikiem tego podatku nie są organy władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy – ale jedynie w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane – z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych. Implikuje to, że w zakresie tych ostatnich czynności jednostki samorządu terytorialnego są podatnikami VAT.

Do ustalenia zakresu działania jednostek samorządu terytorialnego, w jakim nie są one podatnikami podatku VAT, właściwe są przepisy samej Konstytucji RP oraz ustaw dotyczących poszczególnych szczebli jednostek samorządowych. I tak, np. w odniesieniu do gmin, istotne znaczenie mają przepisy art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2022 r., poz. 559 ze zm.), który przewiduje, że gmina wykonuje zadania publiczne w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność; zgodnie z art. 6 ust. 1 tej ustawy, do zakresu działania gminy należą wszystkie sprawy publiczne o znaczeniu lokalnym, niezastrzeżone ustawami na rzecz innych podmiotów. Do zadań własnych gminy należy zaspokajanie zbiorowych potrzeb wspólnoty gminnej, określone w jej art. 7. Przepis ten stanowi (w ust. 2), że ustawy określają, które zadania własne gminy mają charakter obowiązkowy.

W zakresie nieujętych w przepisach prawa jako zadania własne gminy (i – analogicznie – innych jednostek samorządu terytorialnego), jednostki samorządu terytorialnego są podatnikami podatku VAT. W szczególności, są one takimi podatnikami w zakresie, w jakim świadczenia na rzecz członków wspólnoty samorządowej są realizowane przez nie na podstawie umów cywilnoprawnych, w zakresie świadczeń nieobowiązkowych.

Wprowadzenie w tym zakresie szczególnych, określonych ze względów podmiotowych, zasad opodatkowania nie byłoby zgodne z logiką VAT, określoną w Dyrektywie VAT, a zatem i w Ustawie o VAT.

3.2. Kwestia podatku VAT od towarów i usług nabywanych przez jednostki samorządu terytorialnego

W odniesieniu do VAT od towarów i usług nabywanych przez jednostki samorządu terytorialnego (*input VAT*) należy zauważyć, że – na gruncie regulacji Dyrektywy VAT i Ustawy o VAT – nie ma możliwości wprowadzenia szczególnych zasad, które podmiotowo określałyby szczególny reżim podatkowy poza grupami wyraźnie w tych regulacjach wskazanymi (co dotyczy np. rolników, do których stosuje się określony w przepisach art. 295-305 Dyrektywy VAT system opodatkowania ryczałtowego VAT).

Możliwe w ogóle zakresy zwolnień są określone w art. 132-134 Dyrektywy VAT. Jednak bez wyraźnego wskazania, o dostawy jakich usług lub towarów chodziłoby w pytaniu komisji senackiej, nie można się do tej kwestii szczegółowo odnieść.

4. Wnioski

1. Kryteria oceny rozwiązań będących przedmiotem analizy są zawarte przede wszystkim w postanowieniach Europejskiej Karty Samorządu Terytorialnego i Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Wszystkie te regulacje wymagają przestrzegania zasady adekwatności (tj. zapewnienia jednostkom samorządu terytorialnego dochodów dopasowanych do ich zadań).
2. Z punktu widzenia prawa Unii Europejskiej, kwestia finansowania budżetów wspólnot samorządowych jest objęta zasadą autonomii proceduralnej – nie może być więc materią, która jest bezpośrednio regulowana przez prawo Unii Europejskiej.
3. Z uwagi na znaczne obniżenie udziału budżetów jednostek samorządu terytorialnego w dochodach z PIT, przyjęte rozwiązania są – co do kierunku – prawidłowe, tj. w zasadniczym wymiarze zmierzają do realizacji zasady adekwatności.
4. Jednocześnie wszakże, przyjęte rozwiązania są znów epizodyczne, przez co nie mogą być uznane za rozwiązanie trwałe i systemowo załatwiające problem adekwatnego finansowania jednostek samorządu terytorialnego; rozwiązania te nie odzwierciedlają realnych dochodów z PIT, realnych kosztów świadczeń jednostek samorządu terytorialnego ani faktycznego poziomu aktywności gospodarczej na ich terytorium i jej efektywności; nie zapewniają także systemowej niearbitralności i obniżają niezależność budżetową gmin.

5. Państwa członkowskie mają pełną swobodę w zakresie ewentualnego zapewnienia udziału budżetów jednostek samorządu terytorialnego w dochodach z VAT. Swoboda ta dotyczy zarówno wielkości tego udziału, jak i określenia podstawy. Możliwe jest tu bowiem ustalenie udziału budżetów jednostek samorządu terytorialnego nie tylko w dochodach z VAT, ale także w generowanej przez podatników VAT zarejestrowanych na ich terytorium podstawie opodatkowania VAT.
6. Nie ma znaczącego pola manewru w odniesieniu do ewentualnych gruntownych zwolnień z *input* i *output* VAT.