



RZECZPOSPOLITA POLSKA  
MINISTER FINANSÓW

PT1/0602/32/235/KCO/12/BMI9-6540

Warszawa, dnia 4 czerwca 2012 r.

SEKRETARIAT  
Biuro Prac Senackich  
Wpłynęło dn. 5.06.12al.....  
nr. 4784 podpis.....

GABINET MARSZAŁKA SENATU

wpłynęło dn. 4.06.12.

nr. 2635 podpis.....

Pan  
Bogdan Borusewicz  
Marszałek Senatu  
Rzeczypospolitej Polskiej

*Stanisław Penie Kwasnik*

W nawiązaniu do przekazanego przy piśmie z dnia 3 maja 2012 r. Nr BPS/043-10-378/12 oświadczenia złożonego przez senatora Ryszarda Knosalę w sprawie opodatkowania podatkiem od towarów i usług czynności wykonywanych przez samorządowe zakłady budżetowe na rzecz gmin, pragnę uprzejmie przedstawić następujące stanowisko.

Odnosząc się do zaprezentowanego w oświadczeniu zagadnienia należy na wstępie wskazać na unormowania przyjęte w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 177, poz. 1054, z późn. zm.) definiujące zakres pojęciowy przedmiotu opodatkowania oraz podmiotów, które są uznawane za podatników.

Opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają - zgodnie z treścią art. 5 ustawy - m.in. odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. Za dostawę towarów uznaje się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel (art. 7 ust. 1 ustawy), natomiast świadczeniem usług jest każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów (art. 8 ust. 1 ww. ustawy).

Czynności te podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług pod warunkiem, że są wykonywane przez podatników tego podatku. Zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.

Z przedstawionego powyżej zakresu pojęciowego podmiotów uznanych za podatników ustawodawca wyłączył (art. 15 ust. 6) organy władzy publicznej oraz urzędy obsługujące te organy w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych.

Ponadto, przepisem § 13 pkt 12 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 kwietnia 2011 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 73, poz. 392 z późn. zm.) zwolnione od podatku zostały czynności związane z wykonywaniem zadań publicznych nałożonych odrębnymi przepisami, wykonywane

w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność przez jednostki samorządu terytorialnego (z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych).

Zastosowanie w przepisach ustawy o podatku od towarów i usług wyłączenia spod przepisów tej ustawy organów władzy oraz urzędów je obsługujących oraz zwolnienia w przypadku jednostek samorządu terytorialnego, nie ma znaczenia dla problemu poruszonego w oświadczeniu. Skutki dla podatnika są, co do zasady, analogiczne.

Jednocześnie w związku z powołanymi wyżej przepisami należy wskazać, że nie każda działalność wymienionych wyżej podmiotów będzie wolna od podatku. W szczególności zakresem czynności podlegających opodatkowaniu będą objęte czynności wykonywane przez te podmioty na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych.

Należy tu zauważyć, iż gmina i tworzone przez nią jednostki organizacyjne takie jak m.in. samorządowe zakłady budżetowe mają status odrębnych podatników VAT, którzy mogą między sobą dokonywać transakcji opodatkowanych podatkiem od towarów i usług. Powyższe znajduje potwierdzenie w ugruntowanym orzecznictwie.

Dodatkowo należy wskazać, że zgodnie z § 13 pkt 13 ww. rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 kwietnia 2011 r. zwolnieniu z podatku podlegają usługi świadczone pomiędzy:

- a) jednostkami budżetowymi,
- b) samorządowymi zakładami budżetowymi,
- c) jednostkami budżetowymi i samorządowymi zakładami budżetowymi

- z wyjątkiem usług wymienionych w poz. 140-153, 174 i 175 załącznika nr 3 do ustawy oraz usług komunikacji miejskiej.

Podkreślenia wymaga, iż zwolnienie wynikające z powyższego przepisu obejmuje świadczenie usług tylko pomiędzy jednostkami budżetowymi i samorządowymi zakładami budżetowymi, zatem ponieważ gmina nie jest żadnym z tych podmiotów, to do usług świadczonych na jej rzecz nie ma zastosowania zwolnienie określone w niniejszym przepisie.

Definicja pojęcia samorządowego zakładu budżetowego znajduje się w ustawie z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 157, poz. 1240 z późn. zm.). Samorządowy zakład budżetowy odpłatnie wykonuje powierzone mu przez jednostkę samorządu terytorialnego zadania własne tej jednostki pokrywając koszty swojej działalności, co do zasady, z przychodów własnych. Może również otrzymywać od jednostki macierzystej dotacje podmiotowe, przedmiotowe i celowe. Ustawa określa również enumeratywnie obszary działalności samorządów, które mogą być realizowane w tej formie organizacyjno-prawnej, do których, w myśl art. 14 ww. ustawy, należą zadania o charakterze użyteczności publicznej takie jak m. in. zadania w zakresie gospodarki mieszkaniowej, zarządzania infrastrukturą drogową, zaopatrzenia w wodę, usuwania i oczyszczania ścieków komunalnych, zaopatrzenia w energię elektryczną i ciepłą oraz gaz, lokalnego transportu zbiorowego, kultury fizycznej i sportu, czy też pomocy społecznej.

Dodatkowo należy wskazać na przepis art. 8 ust. 2a ww. ustawy o podatku od towarów i usług, zgodnie z którym w przypadku gdy podatnik, działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się, że ten podatnik sam otrzymał i wyświadczył te usługi.

Mając na uwadze powyższe oraz zawartą w art. 15 ust. 2 powyższej ustawy definicję działalności gospodarczej stosowaną dla potrzeb przepisów dotyczących podatku od towarów i usług, należy uznać, iż czynności wykonywane przez samorządowe zakłady budżetowe na rzecz jednostki samorządu terytorialnego, co do zasady stanowią czynności podlegające opodatkowaniu tym podatkiem.

Na tym tle zauważenia wymaga, że realizowanie przez jednostki samorządu terytorialnego inwestycji przy pomocy powołanych m.in. w tym celu samorządowych zakładów budżetowych nie powinno powodować niekorzystnych konsekwencji w zakresie zwiększenia obciążeń podatkowych z tego tytułu. Samorządowy zakład budżetowy, jako podatnik podatku VAT wykonujący czynności opodatkowane na rzecz jednostki macierzystej, ma bowiem prawo do odliczenia podatku naliczonego od kwot na które opiewają faktury wystawione za realizację zleconych przedsięwzięć.

Jednocześnie mając na względzie, iż przepisy regulujące status organów władzy i jednostek samorządu terytorialnego jako podatników, jak również ujmowanie dokonywanych przez nich czynności w kategoriach czynności opodatkowanych stanowi przedmiot nie w pełni jednolitych rozstrzygnięć sądowo-administracyjnych, pragnę zapewnić, iż kwestia ta zostanie poddana analizie, również pod kątem ewentualnej zmiany przepisów, w celu wyeliminowania wszelkich wątpliwości podatników w tym zakresie.

z poważaniem  
Z upoważnienia Ministra Finansów  
PODSEKRETARZ STANU  
*Maciej Grabowski*

