

Uniwersytet Warszawski
Wydział Prawa i Administracji
Katedra Prawa Finansowego

mgr Tadeusz Onisko

**Zakres i przesłanki opodatkowania podmiotów prawa publicznego podatkiem od
wartości dodanej**

Autoreferat rozprawy doktorskiej

Promotor: prof. dr hab. Elżbieta Kornberger-Sokołowska

Recenzenci: prof. dr hab. Jadwiga Glumińska-Pawlic
prof. dr hab. Zbigniew Ofiarski

Warszawa 2019

I. Uzasadnienie wyboru tematu rozprawy

Podmiotowość prawnopodatkowa podmiotów prawa publicznego na gruncie podatku od towarów i usług, pomimo stale zwiększającej się liczby opracowań oraz orzeczeń sądów, budzi wiele wątpliwości w orzecznictwie, jak i doktrynie prawa. Problem o tyle jest trudniejszy, iż analizowana problematyka jest ściśle związana z procesem ogólnej integracji w ramach Unii Europejskiej, w tym konieczności harmonizacji polskiego prawa podatkowego w zakresie podatków pośrednich. Podatek od towarów i usług ma charakter unijny, co w praktyce oznacza obowiązek uwzględnienia unijnego dorobku prawa. Brak uwzględnienia *acquis communautaire* został uwidoczniiony w wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej zwanego także Trybunałem) z dnia 29 września 2015 r. w sprawie C-276/14 *Gmina Wrocław v. Minister Finansów*¹, w którym Trybunał orzekł, iż podmioty prawa publicznego, takie jak gminne jednostki budżetowe nie mogą być uznane za podatników podatku od wartości dodanej, ponieważ nie spełniają kryterium samodzielności przewidzianego w art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (dalej: dyrektywa 2006/112)². W wyroku tym zakwestionowano ponad dwudziestoletnią praktykę polskich organów skarbowych bardzo szerokiego przyznawania podmiotowości prawnopodatkowej. W zasadzie od początku obowiązywania przepisów o podatku od towarów i usług w Polsce status podatnika mogła nabyć niemalże każda jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej. Nie budziła wątpliwości organów skarbowych na gruncie podatku od towarów i usług podmiotowość prawnopodatkowa spółek cywilnych, urzędów gmin, zakładów budżetowych czy jednostek budżetowych sektora finansów publicznych. Faktycznie każda jednostka, która posiadała numer statystyczny REGON mogła złożyć zgłoszenie rejestracyjne i uzyskać status podatnika podatku od towarów i usług. Z drugiej strony organy skarbowe odmawiały statusu podatnika gminom, powiatom czy samorządom województwa, chociaż posiadały one osobowość prawną i stanowiły one jednostki macierzyste dla urzędów gmin, starostw powiatowych i urzędów marszałkowskich jako ich aparatów pomocniczych.

¹ Wyrok TSUE z dnia 29 września 2015 r. w sprawie C-276/14 *Gmina Wrocław v. Minister Finansów*, ECLI:EU:C:2015:635

² 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, z późn. zm.).

Wyrok Trybunału z dnia 29 września 2015 r., z jednej strony wykazał elementarną niezgodność polskiej praktyki implementacji opodatkowania podmiotów prawa publicznego w zakresie podatku od towarów i usług, z drugiej każe on na nowo spojrzeć na zagadnienie podmiotowości prawnopodatkowej podmiotów prawa publicznego na gruncie podatku od towarów i usług, ze szczególnym uwzględnieniem orzecznictwa Trybunału.

W ocenie autora pracy, wybrany temat pracy jest o tyle istotny, że ma znaczenie nie tylko teoretyczne, ale i duże znaczenie dla praktyki stosowania prawa.

II. Cel oraz tezy rozprawy

Celem rozprawy było zbadanie zagadnienia opodatkowania podmiotów prawa publicznego podatkiem od towarów i usług³ (podmiotowości prawnopodatkowej jednostek sfery publicznej) ze szczególnym uwzględnieniem orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

Zamiarem autora było udowodnienie tezy, że podmioty prawa publicznego jeżeli prowadzą samodzielnie (niezależnie) – specyficzną definiowaną w przepisach o podatku od towarów i usług – działalność gospodarczą, są podatnikami podatku od towarów i usług, tak samo jak każdy podmiot prywatny.

Praca ma również na celu wykazanie, że ustawodawca polski dokonał wadliwej implementacji przepisów szóstej dyrektywy⁴ do polskiego systemu prawa, skutkiem czego zakres opodatkowania podmiotów prawa publicznego różni się znacząco od wzorca wyznaczonego przez przepisy dyrektywy 2006/112, a nadto, iż pojęciem kluczowym dla opodatkowania podatkiem od towarów i usług sfery publicznej jest pojęcie „podmiotów prawa publicznego”, a nie „organów władzy publicznej”, zaś przesłanka władztwa publicznego – powszechnie przyjmowana w doktrynie prawa oraz orzecznictwie sądów polskich jako rozstrzygająca o zakresie opodatkowania - jest w istocie irrelewantna dla ustalenia zakresu opodatkowania podatkiem od wartości dodanej.

Autor stawia również pytanie o *ratio legis* art. 13 dyrektywy 2006/112, a mianowicie czy przepis ów jest zwolnieniem podatkowym podmiotów prawa publicznego, czy

³ Autor, co do zasady, posługuje się w dysertacji określeniem „podatek od wartości dodanej” w miejsce „podatku od towarów i usług”, gdyż przedmiotem jego zainteresowania w pracy jest bardziej modelowe ujęcie podatku zawarte w dyrektywie 2006/112 niż w polskich przepisach, które są jej implementacją.

⁴ Szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz. Urz. WE L 145 z 13.06.1977, s. 1, z późn. zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 23).

też może wyłączeniem podatkowym - elementem konstrukcji zakresu podmiotowego dyrektywy 2006/112 w odniesieniu do podmiotów prawa publicznego, przychyłając się do tego ostatniego poglądu.

III. Metodologia badawcza

Podstawową metodą badawczą stosowaną w dysertacji jest metoda dogmatyczno-prawna. Przedmiotem językowo-logicznej analizy były akty prawne, nade wszystko ustawa o podatku od towarów i usług⁵ oraz dyrektywa 2006/112. Z uwagi na szczególne miejsce Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w kształtowaniu wykładni prawa unijnego konieczne było odniesienie się do jego dorobku orzeczniczego oraz jurysprudencki europejskiej. Analiza tych orzeczeń prowadzi do wniosku, iż przyjmowane przez Trybunał rozumienie przepisów opiera się w znaczący sposób na postulatach wykładni celowościowej kosztem wykładni językowej, nie tylko wtedy kiedy skutkiem wykładni językowej byłby rezultat absurdalny lub niesprawiedliwy, ale także rezultat niedający się pogodzić z celami i zadaniami Unii.

Istotne w pracy było również zbadanie praktyki stosowania przepisów dotyczących opodatkowania podmiotów prawa publicznego podatkiem od towarów i usług.

Metoda prawoporównawcza została zastosowana w celu zbadania sposobu implementacji dyrektywy 2006/112 w prawodawstwach krajów Unii Europejskiej. Przyjęty sposób harmonizacji prawa za pomocą dyrektywy pozostawia państwom członkowskim swobodę wyboru formy i środków implementacji. Z drugiej strony – jak podkreśla Trybunał – w odniesieniu do podatku od wartości dodanej rezultat wymagany dyrektywą, wymaga przetransponowania przepisów dyrektywy do krajowych porządków prawnych w bardzo dużym stopniu szczegółowości, wręcz praktycznej unifikacji. Analiza sposobu implementacji art. 13 dyrektywy 2006/112 w krajach unijnych prowadzi do wniosku, że zarzut braku należytej implementacji prawa UE, można postawić nie tylko polskiej regulacji, ale też wielu innym państwom członkowskim⁶.

W ograniczonym zakresie przydatna była w pracy również metoda historyczna, szczególnie tam gdzie konieczne było wskazanie ewolucji poglądów Trybunału Spra-

⁵ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2018 r., poz. 2174, ze zm.).

⁶ Jak podnosi I. Jimenez w swojej prawoporównawczej pracy zarzut należytej implementacji można niewątpliwie postawić Hiszpanii czy Irlandii, zaś wiele zarzutów, np. co do braku obligatoryjnego opodatkowania czynności wymienionych w załączniku I do dyrektywy 2006/112 można postawić Słowacji czy innym krajom - I. Jimenez, *VAT and Public Bodies in EC Member States*, INTERTAX, Vol. 36, Issue 6/7, Kluwer Law International, s. 268-282.

wiedliwości Unii Europejskiej oraz polskich sądów administracyjnych na temat opodatkowania podmiotów prawa publicznego podatkiem od towarów i usług.

IV. Struktura rozprawy

Dysertacja zawiera wprowadzenie, pięć rozdziałów i zakończenie. W rozdziale I przedstawione zostało pojęcie podatnika, w tym podatnika podatku od towarów i usług. Omówiono w nim zarówno regulacje przyjęte przez Unię Europejską, regulacje polskie, jak również orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej zapadłe zarówno pod rządami szóstej dyrektywy, jak i dyrektywy 112/2006. Wiele miejsca poświęcono analizie, kluczowego dla statusu podatników podatku od towarów i usług, zagadnienia prowadzenia niezależnie (w polskiej ustawie o podatku od towarów i usług ustawodawca posługuje się określeniem „samodzielnie”) działalności gospodarczej. W rozdziale tym przedstawiono i omówiono cechy działalności gospodarczej, które zostały wyinterpretowane przez Trybunał w jego orzecznictwie.

Zasadnicze znaczenie dla dysertacji ma rozdział II, który bezpośrednio jest poświęcony zagadnieniu opodatkowania podmiotów prawa publicznego w rozumieniu dyrektywy 2006/112. W rozdziale tym poddano analizie kilkadziesiąt orzeczeń Trybunału, z których jednoznacznie można wyprowadzić wniosek, iż zasadą podstawową regulującą opodatkowanie podmiotów prawa publicznego jest uznanie, że podlegają one opodatkowaniu na takich samych zasadach, jak pozostali podatnicy działający w sferze prawa prywatnego. Wyłączenie podmiotów prawa publicznego z zakresu opodatkowania jest możliwe tylko wtedy, gdy działają one w charakterze organu władzy publicznej, przy czym definiowanie tej ostatniej przesłanki przez pryzmat władztwa publicznego jest wadliwe. W ślad za orzecznictwem Trybunału dużo uwagi w tym rozdziale poświęcono – nieznanym polskim przepisom o podatku od towarów i usług – przesłance znaczącego zakłócenia warunków konkurencji, która to przesłanka niejednokrotnie przesądza o statusie podmiotu prawa publicznego jako podatnika podatku od wartości dodanej. Odniesiono się do kryterium „niewielkiej skali” oraz opcji uznania działalności zwolnionej od podatku od towarów i usług za działalność wykonywaną w charakterze organu władzy publicznej. W rozdziale tym dokonano także porównania sposobu implementacji przepisów dyrektywy 112/2006 w zakresie opodatkowania podmiotów prawa publicznego podatkiem od wartości dodanej w prawie wszystkich krajach unijnych.

W rozdziale III dokonano analizy polskiej implementacji art. 13 dyrektywy 2006/112 zawartej w art. 15 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług. Zbadano przesłanki wyłączenia z opodatkowania podmiotów prawa publicznego, a mianowicie przesłanki wykonywania zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane, zarówno w aspekcie zasad ogólnych prawa unijnego, instytucji prawnej dyrektywy oraz unijnej zasady autonomii podatkowej. Dokonano analizy pojęć takich jak: podmioty prawa publicznego oraz organy władzy publicznej w prawie polskim na tle przepisów o podatku od wartości dodanej, a także w odniesieniu do innych, niepodatkowych gałęzi prawa.

W rozdziale IV omówiono rodzaje jednostek sektora finansów publicznych w oparciu o systematykę ustawy o finansach publicznych i poddano analizie ich podmiotowość jako podatników podatku od towarów i usług, ze szczególnym uwzględnieniem jednostek samorządu terytorialnego, samorządowych jednostek budżetowych oraz samorządowych zakładów budżetowych. Istotne w tym zakresie było uwzględnienie wyroku Trybunału z dnia 29 września 2015 r. w sprawie *Gmina Wrocław v. Minister Finansów*. W ocenie autora, dla jego realizacji niezbędna była centralizacja rozliczeń w zakresie podatku od towarów i usług. Dokonano także oceny odmiennego potraktowania państwowych jednostek budżetowych.

Praktyczne konsekwencje przyjętego statusu podmiotów prawa publicznego jako podatników podatku od towarów i usług zostały przedstawione w rozdziale V pracy. Ocenie poddano zagadnienia budzące najwięcej kontrowersji w zakresie opodatkowania podmiotów prawa publicznego, zwłaszcza w sektorze samorządowym. Najwięcej wątpliwości budzą w praktyce zagadnienia realizacji inwestycji samorządowych, usług w zakresie parkowania w strefach płatnego parkowania, usług w zakresie udostępniania przystanków czy autostrad, usług gospodarowania odpadami komunalnymi, a także usług w zakresie wydawania za opłatą zezwoleń na sprzedaż alkoholu. Zbadano ponadto przesłankę prowadzenia działalności gospodarczej w odniesieniu do usług medycznych, z zakresu pomocy społecznej oraz usług oświatowych.

Pracę zamykają wnioski końcowe podsumowujące rozważania i zawierające konkluzje autora dotyczące poszczególnych kwestii.

V. Wnioski

W ocenie autora, zasadnicza teza dysertacji, a mianowicie, iż podmioty prawa publicznego jeżeli prowadzą samodzielnie (niezależnie) – specyficzną definiowaną w przepisach o podatku od wartości dodanej – działalność gospodarczą, są podatnikami podatku od wartości dodanej, tak samo jak każdy podmiot prywatny, została udowodniona. Podstawową zasadą podatku od wartości dodanej jest opodatkowanie działalności gospodarczej, niezależnie od tego czy jest to działalność wykonywana przez podmioty prawa prywatnego, czy też publicznego. Nie oznacza to oczywiście, iż opodatkowanie podmiotów operujących w sferze publicznej nie zawiera żadnych odmienności. Gdyby tak było przepis art. 13 dyrektywy 2006/112 byłby zbędny.

Analiza przesłanek wyłączenia określonych w art. 13 dyrektywy 2006/112, prowadzi do wniosku iż przepis ten ma nade wszystko charakter ochronny i zmierza do zapobieżenia „ukrywaniu” przez państwa członkowskie działalności gospodarczej pod przykrywką działania w charakterze organu władzy publicznej, a w konsekwencji unikania opodatkowania podmiotów prawa publicznego. W dysertacji zostało jednak wykazane, iż to co w jednym kraju jest uznawane za czynność wykonywaną w charakterze organów władzy publicznej, a nawet co jest czynnością z zakresu władztwa publicznego, w innym kraju może być traktowane jako działanie w obrębie prawa prywatnego. Prowadzi to w efekcie do zróżnicowania i zaburzenia jednolitości systemu opodatkowania podmiotów prawa publicznego podatkiem od wartości dodanej w państwach Unii Europejskiej.

Skutek w postaci opodatkowania działalności gospodarczej prowadzonej przez podmioty prawa publicznego prawodawca unijny osiągnął dzięki zastosowanej w art. 13 dyrektywy 2006/112 konstrukcji, która najpierw nakazuje zastosować dwie przesłanki wyłączenia z opodatkowania, a następnie poddać je ograniczeniu za pomocą przesłanek przywracających zasadę powszechnego opodatkowania⁷.

Przesłankami wyłączenia z opodatkowania jest posiadanie statusu podmiotu prawa publicznego (ang. *bodies governed by public law*) oraz jego działanie w charakterze organu władzy publicznej (ang. *body acting as a public authority*). Jakkolwiek mają one fundamentalne znaczenie dla ustalenia zakresu podmiotowego podatku, przez dłuższy czas Trybunał unikał ich zdefiniowania. Pierwsze znaczące próby zdefiniowania czym

⁷ Konstrukcję tę najpełniej przeanalizował Trybunał w wyroku z dnia 16 września 2008 r. w sprawie C-288/07 *The Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs v. Isle of Wight Council, Mid-Suffolk District Council, South Tyneside Metropolitan Borough Council, West Berkshire District Council*, ECLI:EU:C:2008:505.

jest podmiot prawa publicznego w rozumieniu dyrektywy 2006/112 zostały podjęte dopiero w drugiej dekadzie XXI w. (*vide*: wyrok *Nagyszénás v. Nemzeti*⁸). Co do przesłanki działania w charakterze organu władzy publicznej, to chociaż Trybunał włożył wiele wysiłku w jej wyjaśnienie już w latach 80. XX w., to jednak efekty jego pracy, są w ocenie autora niniejszej dysertacji, dalekie od satysfakcjonujących. W ocenie Trybunału jedynym kryterium pozwalającym na rozróżnienie kiedy podmiot działa w charakterze organu władzy publicznej, jest jego działanie w ramach szczególnego reżimu prawnego mającego do niego zastosowanie na podstawie prawa krajowego (ang. *special legal regime applicable to them*). Trybunał nie określił jak należy rozumieć tę przesłankę. Stworzono w ten sposób możliwość różnorodnego jej pojmowania, tj. w aspekcie władztwa publicznego, jak i poza tym władztwem. Co interesujące, nawet kraje o tradycji anglosaskiej, gdzie rozróżnienie na prawo publiczne i prywatne nie jest tak klarowne jak na kontynencie europejskim, próbowały interpretować tę przesłankę przez pryzmat władztwa publicznego. W sprawie C-358/97 *Komisja v. Irlandia*⁹ twierdzenie rządu Irlandii, iż opłaty za korzystanie z dróg nie podlegają opodatkowaniu z uwagi na fakt, iż zarządzanie drogami i mostami stanowi wyłączną sferę prawa publicznego, nie zyskało aprobaty Trybunału. Podkreślił on że, gdy podmioty prawa publicznego wchodzi w sferę obowiązywania przepisów prawnych obowiązujących także prywatnych przedsiębiorców, nie powinny być traktowane jako organy władzy publicznej. W wypowiedzi tej, a także szeregu innych, Trybunał wskazał, że przesłanka działania w charakterze organów władzy publicznej jest znacznie szersza od przesłanki władztwa publicznego. Obejmuje ona swoim zakresem zarówno czynności wykonywane w ramach władztwa publicznego, jak i szereg innych czynności mających charakter gospodarczy.

Opisane wyżej dwie przesłanki wyłączenia z opodatkowania nie wyczerpują całości zagadnienia opodatkowania podmiotów prawa publicznego podatkiem od wartości dodanej. Nawet jeżeli podmiot prawa publicznego działa w charakterze organu władzy publicznej, może on podlegać opodatkowaniu jeżeli jego działanie prowadzi do znaczących zakłóceń konkurencji. Jak podniósł Trybunał w przywołanym wcześniej wyroku z dnia 16 września 2008 r. *The Commissioners v. Isle of Wight Council i innym* możliwość konkurencji musi być jednak realna, a nie czysto hipotetyczna, zaś zakłócenie konkurencji rzeczywiste lub potencjalne powinno być więcej niż tylko nieznaczne (ang. *more than negligible*). Zakłócenie to winno być badane w odniesieniu do danej działalności jako

⁸ Wyrok TSUE z dnia 22 lutego 2018 r. w sprawie C-182/17 *Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft. v. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebviteli Igazgatósága*, ECLI:EU:C:2018:91.

⁹ Wyrok TSUE z dnia 12 września 2000 r. w sprawie C-358/97 *Komisja v. Irlandia*, ECLI:EU:C:2000:425.

takiej, w szczególności bez odniesienia do danego rynku lokalnego. W konsekwencji tego stanowiska Trybunału należy przyjąć, iż jeżeli na danym rynku podmioty prawa publicznego wykonują podobne czynności jak przedsiębiorcy prywatni (np. pobierają opłaty za korzystanie z parkingów samochodowych), to nawet jeżeli podstawą ich umocowania jest akt publicznoprawny (np. uchwała rady gminy), ich usługi powinny być opodatkowane, gdyż działają one w warunkach konkurencji gospodarczej. Brak opodatkowania stawiałby podmiot prawa publicznego w pozycji uprzywilejowanej do podmiotów prywatnych. Uznanie, że została spełniona przesłanka znaczącego zakłócenia warunków konkurencji w istocie przywraca ogólną zasadę opodatkowania czynności wchodzących w zakres prowadzonej działalności gospodarczej.

W rozprawie podniesiono, iż unijne rozumienie przesłanki działania w charakterze organu władzy publicznej dopuszcza zaistnienie konkurencji między podmiotami prawa publicznego, a podmiotami prywatnymi, nawet wtedy gdy podmiot prawa publicznego działa w charakterze organu władzy publicznej. Konstatacja ta prowadzi w konsekwencji do kolejnego wniosku - niezmiernie istotnego dla obrony tez niniejszej pracy - iż błędna jest wykładnia przesłanki działania w charakterze organu władzy publicznej przez pryzmat władztwa publicznego, gdyż władztwo publiczne jest wyłączną prerogatywą państwa (ewentualnie samorządu terytorialnego) i nie dopuszcza konkurencji.

Druga z przesłanek przywracających zasadę powszechnego opodatkowania została wyrażona w zdaniu trzecim w ust. 1 art. 13 dyrektywy 2006/112. Jest to nakaz opodatkowania podatkiem od wartości dodanej wszystkich czynności objętych załącznikiem Nr I do dyrektywy 2006/112. Wydaje się, że czynności te (np. usługi telekomunikacyjne, dostawa wody, gazu, energii elektrycznej i energii cieplnej czy transport towarów), co do zasady, są traktowane jako wykonywane w ramach działalności gospodarczej i są opodatkowane na podstawie art. 9 w zw. z art. 2 dyrektywy 2006/112, a zatem nie ma potrzeby wchodzenia na grunt art. 13 dyrektywy 2006/112. Praktyka jednak dowiodła, że w wielu krajach (także w Polsce) organy ustawodawcze nazbyt często nadają tym czynnościom charakter publicznoprawny (np. uznają, że opłaty z tytułu dostawy wody są pobierane na podstawie decyzji administracyjnej o zatwierdzeniu taryfy). Fakt ustalenia wysokości opłat na podstawie aktu publicznoprawnego, tj. w ramach władztwa publicznego, winien automatycznie wyłączyć te opłaty z opodatkowania podatkiem od wartości dodanej. Dyspozycja art. 13 dyrektywy 2006/112 i załącznika Nr I do dyrektywy 2006/112 blokuje tę możliwość – czynności te nawet, jeżeli zostaną ustalone w trybie publicznoprawnym – będą opodatkowane.

Wyżej przedstawiona argumentacja prowadzi do kolejnego, istotnego dla niniejszej dysertacji, wniosku, że jeżeli podmiot prawa publicznego zawrze umowę np. na dostawę wody czy odbiór odpadów, będzie ona podlegała opodatkowaniu na zasadach ogólnych. Jeżeli jednak takie same transakcje zostaną zawarte w następstwie wydania przez właściwe organy aktu publicznoprawnego, np. uchwały rady gminy, to sam fakt działania na podstawie aktu publicznoprawnego nie stanowi *per se* bezwzględnej przesłanki braku opodatkowania. Należy zbadać w pierwszej kolejności, czy analizowane transakcje nie są umieszczone w załączniku Nr I do dyrektywy 2006/112, a następnie czy fakt ich braku opodatkowania nie prowadzi do znaczących zakłóceń konkurencji. Dopiero po pozytywnej weryfikacji braku tych przesłanek przywracających zasadę powszechnego opodatkowania można uznać, że podmiot prawa publicznego nie podlega opodatkowaniu w odniesieniu do tych transakcji.

Tę rozbudowaną i zasadną z punktu widzenia racjonalnego prawodawcy konstrukcję opodatkowania podmiotów prawa publicznego podatkiem od wartości dodanej polska ustawa o podatku od towarów i usług implementuje tylko w niewielkim zakresie. Wprawdzie dyrektywa wiąże państwa członkowskie co do rezultatu pozostawiając im swobodę form i metod, to w przypadku dyrektywy 2006/112 rezultat wymagany dyrektywą wymaga przetransponowania przepisów dyrektywy do krajowych porządków prawnych w bardzo dużym stopniu szczegółowości. Margines implementacji pozostawiony państwom członkowskim jest bardzo wąski. W wyroku z dnia 29 października 2015 r. w sprawie C-174/14 *Saudaçor – Sociedade*¹⁰ Trybunał wskazał, iż pojęcia znajdujące się w zdaniu pierwszym art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112, a zatem także pojęcia „podmiotu prawa publicznego” czy „działania w charakterze organu władzy publicznej”, powinny otrzymać w całej Unii autonomiczną i jednolitą wykładnię. W ocenie autora dysertacji nie ma możliwości – właśnie z uwagi na ów autonomiczny charakter - poprawnej transpozycji art. 13 dyrektywy 2006/112 bez literalnego przeniesienia tych dwóch wyrażen do polskiego porządku prawnego.

W miejsce dwóch przesłanek wyłączenia z opodatkowania oraz dwóch przesłanek przywracających zasadę powszechnego opodatkowania, ustawodawca polski przyjął własną konstrukcję opodatkowania podmiotów prawa publicznego. Zwrot „nie uznaje się za podatnika organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji

¹⁰ Wyrok TSUE z dnia 29 października 2015 r. w sprawie C-174/14 *Saudaçor - Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos da Saúde dos Açores SA v. Fazenda Pública*, ECLI:EU:C:2015:733.

których zostały one powołane, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych (art. 15 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług), tylko w niewielkim zakresie koresponduje z unijną konstrukcją art. 13 dyrektywy 2006/112. Zakres wyłączenia z opodatkowania w polskiej ustawie jest tak szeroki, że można mówić o nieprawidłowej implementacji dyrektywy 2006/112. Organy władzy publicznej będą objęte wyłączeniem z opodatkowania w każdym przypadku wykonywania zadań, czy to publicznych czy to prywatnych, które zostały nałożone na nie prawem, za wyjątkiem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych. Istnienie umowy jest zatem *conditio sine qua non* uznania organu władzy publicznej za podatnika i opodatkowania go.

Ponieważ, ściśle, zgodne z postulatami wykładni literalnej, interpretowanie przesłanek wyłączenia określonych w art. 15 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług prowadziłoby do rezultatów nie do zaakceptowania zarówno w świetle prawa polskiego, jak i unijnego, zarówno organy skarbowe, jak i sądy podjęły wysiłek obrony unijnego rozumienia tego przepisu na gruncie wykładni prowsópnotowej. Doceniając ten wysiłek, trzeba jednak podnieść, iż w ocenie autora dysertacji, przesłanki: działania w charakterze organu władzy publicznej (w rozumieniu dyrektywy 2006/112), realizowania zadań własnych, ani zleconych (w ujęciu zaproponowanym przez polskie organy skarbowe) czy działania w ramach władztwa publicznego (w ujęciu zaproponowanym przez polskie orzecznictwo) nie mają tego samego zakresu znaczeniowego. Dalszą konsekwencją niespójności polskiego prawa z prawem unijnym było potraktowanie samorządowych zakładów i samorządowych jednostek budżetowych jako podatników podatku od towarów i usług, przy jednoczesnym traktowaniu państwowych jednostek budżetowych jako odrębnych od Skarbu Państwa podatników podatku od towarów i usług.

W świetle przeprowadzonych w pracy rozważań autor wskazuje na konieczność zmian w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, które w większym stopniu dostosowałyby polską regulację do przyjętego w Unii Europejskiej modelu opodatkowania podmiotów prawa publicznego podatkiem od wartości dodanej.