

## Status gmin jako podatników VAT

**Na początku obowiązywania znowelizowanych przepisów Ustawy z 13 września 1996 r. o utrzymaniu czystości i porządku w gminach (DzU z 2012 r. poz. 391 i 951 – u.c.p.g.) powszechnie przyjmowano, że ponoszona przez mieszkańców na rzecz gmin opłata za gospodarowanie odpadami („opłata śmieciowa”) będzie stanowić formę świadczenia o charakterze publicznoprawnym, a gmina pobierająca tę opłatę i organizująca system gospodarowania odpadami nie będzie występowała w tym zakresie w roli podatnika VAT.**

Do takich wniosków mogły prowadzić niektóre przepisy ww. ustawy, przewidujące możliwość wymierzenia „opłaty śmieciowej” w drodze decyzji administracyjnej, nakazujące stosowanie do opłaty przepisów Ordynacji podatkowej.

### Dwie różne sprawy

Z powyższych względów wiele zamieszania i niepokoju wywołały interpretacje podatkowe, wydane w kwietniu i czerwcu br. przez dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach. Wynika z nich, że w nowym systemie gospodarki odpadami gminie organizującej system odbioru odpadów komunalnych od właścicieli nieruchomości będzie przysługiwał status podatnika VAT. Tym samym „opłata śmieciowa” – zdaniem organu podatkowego – będzie stanowiła wynagrodzenie za swoistą usługę, świadczoną przez gminę na rzecz mieszkańców (por. interpretacje indywidualne Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 13 czerwca 2012 r. nr IBPP1/443-293/12/LSz oraz z 23 kwietnia 2012 r. nr IBPP2/443-1378/11/ICz).

Zdaniem dyrektora katowickiej Izby, wykonywane przez gminę czynności w zakresie organizacji odbioru odpadów skorzystają ze zwolnienia z VAT na podstawie §13 ust. 1 pkt 12 Rozporządzenia Ministra Finansów z 4 kwietnia 2011 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (DzU nr 73, poz. 392), jako czynności związane z realizacją zadań publicznych nałożonych odrębnymi przepisami, wykonywane w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność przez jednostki samorządu terytorialnego. Jednak zwolnienie z podatku VAT jest zupełnie czymś innym niż wyłączenie danych czynności z zakresu tego podatku.

O praktycznych skutkach dla gmin powyższej klasyfikacji „opłaty śmieciowej” będzie mowa w dalszej części artykułu. W pierwszej kolejności warto się zastanowić nad prawidłowością stanowiska przyjętego przez organ podatkowy, które wydaje się być co najmniej kontrowersyjne...

### Kto jest podatnikiem?

Do tej pory w bazie internetowej Ministerstwa Finansów nie pojawiły się interpretacje dotyczące przedmiotowej kwestii, wydane przez organy podatkowe z innych regionów kraju. Z uwagi jednak na precedensowy charakter katowickich interpretacji, coraz więcej polskich gmin decyduje się na złożenie wniosku o wydanie takiej interpretacji, aby uzyskać pewność co do tego, jak ująć „opłatę śmieciową” we własnych rozliczeniach podatkowych.

Definicja podatnika VAT zawarta jest w art. 15 ust. 1 Ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tj. DzU z 2011 r. nr 177, poz. 1054). Zgodnie z tym przepisem, „podatnikami 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”. Z kolei „działalnością gospodarczą” jest wszelka działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody, również wówczas, gdy czynność została wykonana jednorazowo w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonywania czynności w sposób częstotliwy. Działalność gospodarcza obejmuje również czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.

Artykuł 15 ust. 6 ustawy o VAT wyklucza z grona podatników VAT 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.

Rozważania na temat tego, czy gminę należy uznać za „organ władzy publicznej” – w rozumieniu art. 15 ust. 6 ustawy o VAT – tudzież dylematy, czy przymiot podatnika VAT przysługuje samej gminie, czy też obsługującemu ją urzędowi, nie są przedmiotem tego artykułu. Dlatego tu można przyjąć założenie (zgodne z ugruntowaną linią orzeczniczą), że w rozumieniu ustawy o VAT gmina jest „organem władzy publicznej” (pomimo iż formalnie rzecz ujmując, organami administracji są organy gminy, np. wójt, burmistrz, prezydent miasta lub rada gminy czy miasta).

Sformułowanie zawarte w art. 15 ust. 6 ww. ustawy wskazuje, iż nie zawsze organ władzy publicznej (np. gmina) jest wyłączony z grona podatników VAT. Przeciwnie – wyłączenie to obejmuje jedynie takie przypadki, gdy organ działa w zakresie zadań nałożonych przepisami prawa, dla realizacji których został powołany.

Czytając przepis literalnie, można by dojść do wniosku, że w każdym przypadku, gdy gmina wykonuje czynności stanowiące jej zadanie własne, nie występuje w roli podatnika VAT, nawet jeśli w zamian za realizację takiego zadania otrzymuje odpłatność.

W świetle art. 3 ust. 1 ustawy u.c.p.g., utrzymanie czystości i porządku należy do podstawowych zadań własnych gminy. Czy fakt ten wystarczy, aby przyjąć, iż gmina – organizując system odbioru odpadów – nie występuje w roli

podatnika VAT? Interpretacje katowickie, a także orzecznictwo sądów (w tym Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej) wskazują na to, że nie do końca.

Podkreśla się w nich bowiem, iż dla oceny, czy mamy do czynienia z czynnością niepodlegającą podatkowi VAT, należy zbadać, czy organ wykonujący takie czynności korzysta z tzw. władztwa administracyjnego. Innymi słowy, należy się zastanowić nad tym, czy organowi przysługuje prawo do kształtowania w sposób władczy sytuacji prawnej podmiotów. Istotne jest również to, w jaki sposób organ może dochodzić przymusowego wykonania nałożonych przez siebie obowiązków – czy jest to tryb właściwy do dochodzenia należności publicznoprawnych, czy też „zwykły” tryb egzekucji, właściwy dla zobowiązań o charakterze prywatnym.

### **Czy gmina spełnia warunki?**

W nowym systemie gospodarowania odpadami udział mieszkańca gminy jest obowiązkowy z mocy ustawy u.c.p.g. Teoretycznie mieszkańcy mogą podpisać umowę z firmą wywożącą odpady, która nie została wybrana w przetargu gminnym, jednak fakt zawarcia takiej umowy nie zwolni ich z obowiązku ponoszenia „opłat śmieciowych” na rzecz gminy.

Szczegółowe obowiązki mieszkańców w tym zakresie wynikać będą z miejscowych regulaminów utrzymania czystości i porządku, przyjmowanych w formie uchwał rady gminy (czyli aktu o charakterze władczym). W nowym systemie gospodarki odpadami regulaminy powinny zawierać postanowienia dotyczące obowiązków mieszkańców związanych z umożliwieniem odbioru odpadów firmie wybranej przez gminę (zasady udostępniania pojemników, ich rozmiary, oznaczenia, obowiązki w zakresie selektywnej zbiórki odpadów itp.), a także określać częstotliwość, dni i godziny (przynajmniej szacunkowo) odbioru odpadów od mieszkańców oraz zakres usługi odbioru śmieci, świadczonej na rzecz mieszkańców gminy przez wybraną w przetargu firmę. Zatem zarówno obowiązki mieszkańców, jak i ich prawa będą wynikały z aktów o charakterze władczym, a nie z umów cywilnoprawnych zawartych przez nich z odbiorcą odpadów (które zresztą w nowym systemie nie będą zawierane, gdyż umowa o świadczenie usługi wywozu odpadów będzie łączyła dostawcę usługi wyłącznie z gminą, nie zaś z mieszkańcami).

### **Egzekucja opłaty**

Wprawdzie właściciele nieruchomości sami mają deklarować wysokość należnej opłaty za dany okres oraz wpłacić ją na rzecz gminy (ustawa nie wymaga każdorazowego określania tej opłaty w drodze decyzji administracyjnej), jednak w przypadku jej nieuiszczenia lub wpłacenia w zaniżonej wysokości wójt (burmistrz lub prezydent miasta) wyda decyzję w tym zakresie. Mechanizm wymierzania i pobierania opłaty jest zatem analogiczny jak w przypadku większości podatków (podatki dochodowe, VAT), które co do zasady są wykazywane w deklaracji (w drodze tzw. samowymiaru). Jednak w razie stwierdzenia przez organy podatkowe nieprawidłowości w złożonej deklaracji, wydawana jest decyzja określająca podatek w odpowiedniej wysokości. Należy dodać, że w przypadku „opłaty śmieciowej” wydanie decyzji powinno być poprzedzone postępowaniem podatkowym, prowadzonym przez wójta (burmistrza, prezydenta miasta), zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej. Egzekwowanie opłaty w razie jej niewpłacenia przez mieszkańców będzie przebiegać w trybie administracyjnoprawnym (w myśl przepisów Ustawy z 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji – DzU z 2011 r. nr 234, poz. 1391). Będzie ona zatem prowadzona nie przez komornika, lecz przez egzekucyjne organy administracji. Co więcej, stawka „opłaty śmieciowej” jest ustalana uchwałą rady gminy, a wpływy z jej tytułu stanowią dochody własne gminy.

Powyższe cechy zdają się wskazywać na to, iż samorząd – jako organizator systemu gospodarki odpadami – będzie działał w ramach władztwa publicznego (w sferze imperium), a nie jako „usługodawca”. Czyli zupełnie odmiennie niż przyjęto w katowickich interpretacjach.

Z drugiej jednak strony, „opłata śmieciowa” w swych założeniach ma pokryć koszty funkcjonowania gminnego systemu gospodarowania odpadami, czyli odbierania, transportu, odzysku i unieszkodliwiania odpadów, tworzenia i utrzymania punktów selektywnego zbierania odpadów oraz obsługi administracyjnej systemu. Zatem pomimo iż stanowi ona dochód własny gminy, ma ona być również pewnego rodzaju ekwiwalentem za wykonywanie przez gminę zadań w zakresie gospodarki odpadami komunalnymi. Można zatem uznać, iż opłata ta stanowi formę „wynagrodzenia” za usługę świadczoną przez gminę.

### **W świetle dyrektywy**

Warto jednak podkreślić, iż istnienie formy „odpłatności” na rzecz organu za wykonanie danych czynności nie powinno przesądzać o posiadaniu przez gminę statusu podatnika VAT. W świetle art. 13 ust. 1 Dyrektywy Rady nr [2006/112/WE](#) 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”. z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE z 11 grudnia 2006 r. L 347/1 – dyrektywa VAT), „

Wprawdzie przytoczony przepis nie został w tej treści implementowany do ustawy o VAT, jednak niewątpliwie powinien on być stosowany bezpośrednio dla oceny, czy danemu podmiotowi przysługuje status podatnika VAT, również na gruncie polskich przepisów.

Większość argumentów prowadzi zatem do wniosku, iż gmina – organizując system gospodarowania odpadami – nie działa jako podatnik VAT.

Wątpliwości mogą jednak powstać w sytuacji, gdy obowiązki w zakresie organizacji systemu gospodarowania

odpadami zostaną powierzone przez gminę innym podmiotom. W praktyce coraz częściej podejmowane są bowiem uchwały o scedowaniu tych zadań na zakład budżetowy, związek międzygminny czy spółkę komunalną. Wyłączenie z definicji podatnika, zawarte w art. 15 ust. 6 ustawy o VAT, dotyczy przecież – od strony podmiotowej – wyłącznie organów władzy. Dyrektywa VAT również wyłącza z kręgu podatników tylko organy władzy oraz inne podmioty prawa publicznego. W przypadku powierzenia zadań jednostkom wewnętrznym gminy (jednostka budżetowa, zakład budżetowy) w sensie prawnym delegacja kompetencji nie skutkuje zmianą podmiotową po stronie wykonującego czynności (gdyż przesunięcie następuje w ramach tej samej gminy, a zatem zadania są nadal realizowane przez organ władzy publicznej). Tym niemniej tożsamość podmiotowa gminy i jej jednostki wewnętrznej w sensie prawnym niekoniecznie musi być jednoznaczna z istnieniem takiej tożsamości z punktu widzenia VAT-u. W doktrynie prezentowane są bowiem poglądy (znajdujące również oparcie w orzecznictwie), w świetle których gmina i jej jednostka budżetowa (lub zakład budżetowy) są odrębnymi podatnikami VAT, co skutkuje tym, iż mogą zawrzeć pomiędzy sobą „umowę cywilnoprawną”, która jest skuteczna z punktu widzenia podatku VAT. Przyjęcie takiego poglądu mogłoby prowadzić do wniosku, iż jednostka budżetowa gminy nie podlega wyłączeniu z grona podatników VAT, zgodnie z art. 15 ust. 6 ustawy. Ratunkiem dla takich podmiotów mogłoby być powołanie się bezpośrednio na art. 13 ust. 1 dyrektywy VAT, który wyłącza z definicji podatnika VAT nie tylko organy władzy, ale również „inne podmioty prawa publicznego”.

### **Niezdanie z prawem**

Natomiast ani art. 15 ust. 6 ustawy o VAT, ani też art. 13 dyrektywy VAT nie pozwalają na wyłączenie z grona podatników VAT spółek komunalnych, którym gmina powierzy wykonanie zadań w zakresie organizacji systemu gospodarowania odpadami komunalnymi. W świetle ugruntowanej linii orzeczniczej zarówno polskich sądów, jak i Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, wyłączenia z definicji podatnika – przewidziane w ww. przepisach – należy rozumieć ściśle od strony podmiotowej, co nie pozwala na objęcie nimi spółek prawa handlowego, nawet wówczas, gdy ich wszystkie udziały są własnością gminy. Tymczasem w praktyce zadania w zakresie gospodarki odpadami przekazywane są również takim podmiotom. Przykładem może być Uchwała nr LII/697/12 Rady Miasta Krakowa z 11 lipca 2012 r. w sprawie powierzenia Miejskiemu Przedsiębiorstwu Oczyszczania sp. z o.o. w Krakowie obowiązkowego zadania własnego gminy utrzymania czystości i porządku na terytorium Gminy Miejskiej Kraków. Z uzasadnienia zawartego na stronie internetowej Urzędu Miasta Krakowa wynika, iż, O powierzeniu MPO sp. z o.o. do realizacji zadania zorganizowania i zarządzania gminnym systemem gospodarowania odpadami komunalnymi, zdecydował potencjał tej spółki w zakresie wiedzy i doświadczenia w gospodarowaniu odpadami komunalnymi także posiadane przez tą Spółkę zaplecze finansowe, personalne, techniczno-sprzętowe i organizacyjne, którym nie dysponuje żadna inna jednostka organizacyjna gminy. W wyniku przeprowadzonych prac i analiz ekonomiczno-prawnych, ustalone zostało, iż z pośród szeregu możliwych do przyjęcia form organizacyjnych wykonywania nowych obowiązków ustawowych (takich jak: samodzielne wykonywanie ich przez Wydziały Urzędu Miasta Krakowa albo powierzenia ich wykonywania Zarządowi Infrastruktury Komunalnej i Transportu w Krakowie albo nowo utworzonej jednostce organizacyjnej Gminy w formie jednostki budżetowej) przyjęta niniejszą uchwałą forma zapewni najefektywniejsze ekonomicznie wykonywanie przez gminę tych obowiązków”.

Projekt uchwały w podobnym zakresie można również znaleźć na stronie internetowej Urzędu Miejskiego w Białymstoku (projekt uchwały zmieniającej dotychczas obowiązującą uchwałę nr LII/659/10 z 22 lutego 2010 r. w sprawie powierzenia Przedsiębiorstwu Usługowo-Handlowo-Produkcyjnemu LECH sp. z o.o. w Białymstoku zadań własnych Gminy Białystok z zakresu odzysku i unieszkodliwiania odpadów komunalnych).

Pomimo kontrowersji prawnych co do możliwości powierzenia przez gminę zadań wynikających z ustawy u.c.p.g. spółkom komunalnym, tego rodzaju uchwały są jednak – co wynika z powyższych przykładów – podejmowane w praktyce. Powstaje pytanie, czy w takich przypadkach spółki komunalne, wykonujące powierzone im zadania własne gmin w zakresie organizacji systemu gospodarowania odpadami, działają jako podatnicy VAT. Odpowiedź na to pytanie jest fundamentalna również z tego powodu, iż uznanie takich podmiotów za podatników VAT skutkowałoby jednocześnie brakiem możliwości zastosowania zwolnienia z podatku VAT, przewidzianego w §13 ust. 1 pkt 12 Rozporządzenia Ministra Finansów z 4 kwietnia 2011 r. Jest ono bowiem wyraźnie ograniczone od strony podmiotowej do jednostek samorządu terytorialnego. Czy to oznacza, że „opłata śmieciowa”, pobierana przez takie podmioty, powinna być obciążona podatkiem VAT? Takie rozwiązanie miałoby zapewne swoje dobre strony, gdyż umożliwiłoby spółce odliczenie podatku naliczonego, związanego nie tylko z zakupem usług od firm wywożących odpady oraz prowadzących instalacje przetwarzania odpadów, ale również VAT-u związanego z budową i eksploatacją własnych instalacji. Z drugiej jednak strony, wiązałoby się to z koniecznością faktycznej zapłaty należnego VAT-u przez spółkę (niezależnie od tego, czy został on ściągnięty od mieszkańca).

### **Kontrowersyjny temat**

Należałoby się jednak zastanowić, czy spółka komunalna, realizująca zadanie powierzone przez gminę, prowadzi działalność gospodarczą w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy o VAT. W tym zakresie istnieją pewne wątpliwości, które wynikają głównie z faktu, iż czynności wykonywane przez spółkę komunalną nie muszą być nakierowane na osiągnięcie zysku (ich realizacja nie jest efektem podjętej przez nią decyzji biznesowej, a jedynie wyrazem wykonywania obowiązku nałożonego przez gminę jako jedynego udziałowca). Ponadto „opłata śmieciowa” ma w założeniach pokryć koszty związane z funkcjonowaniem systemu, nie zaś zapewnić zysk. Tym niemniej, definicja

działalności gospodarczej zawarta w art. 15 ust. 2 ustawy o VAT, wcale nie wymaga, aby działalność ta była nakierowana na osiągnięcie zysku... Temat jest bardzo kontrowersyjny i wymaga rozpatrzenia w przypadku tych gmin, które zdecydowały się powierzyć swoim spółkom realizację zadań z zakresu gospodarki odpadami.

Uznanie gmin, ich jednostek budżetowych czy spółek komunalnych za podatników VAT wiązałoby się z koniecznością dopełniania pewnych obowiązków ewidencyjno-dokumentacyjnych (prowadzenie rejestrów VAT, fakturowanie itp.). W pewnych przypadkach (np. wykonywania zadań przez spółki komunalne) zaakceptowanie takiego stanowiska mogłoby również skutkować rzeczywistym obowiązkiem zapłaty należnego podatku przez spółkę. Uznanie gmin za podatników VAT mogłoby również niekorzystnie wpłynąć na rozliczanie gmin z tytułu podatku VAT. Pogorszeniu uległby bowiem tzw. współczynnik sprzedaży opodatkowanej gmin, co skutkowałoby zmniejszeniem kwoty podatku VAT, podlegającego odliczeniu. W efekcie (w przypadku gmin, które dokonują kalkulacji VAT-u naliczonego za pomocą tego współczynnika) wzrosłaby suma podatku VAT do zapłaty przez gminę lub nadwyżki VAT-u do zwrotu na rzecz gminy.

Warte rozważenia jest również to, jak potraktować usługi dodatkowe w zakresie odbierania i zagospodarowania odpadów, które mogą być świadczone przez gminę w razie podjęcia przez jej radę uchwały w tym zakresie (na podstawie art. 6r ust. 3 ustawy u.c.p.g.). Z tego przepisu wynika, że rada gminy winna określić w uchwale wysokość cen za takie usługi, co oznacza, że nie powinny one być objęte „opłatą śmieciową”, lecz odrębnym wynagrodzeniem. Przykładem takiej usługi dodatkowej może być udostępnienie mieszkańcom pojemników na śmieci, ponieważ ich zapewnienie nie mieści się w zakresie obowiązków gminy związanych z odbiorem odpadów komunalnych od mieszkańców. Biorąc pod uwagę fakt, iż ustawa u.c.p.g. nie przewiduje szczególnego trybu poboru i egzekucji wynagrodzenia za dodatkowe usługi, a także to, że korzystanie z usług gminy w tym zakresie nie byłoby obowiązkowe dla mieszkańców, należy uznać, iż tego rodzaju świadczenie stanowiłoby usługę w rozumieniu ustawy o VAT, a gminie przysługiwałoby w zakresie jej wykonywania status podatnika VAT. Bardzo wątpliwe jest to, czy gmina mogłaby w takim przypadku skorzystać ze zwolnienia z podatku VAT, przewidzianego w rozporządzeniu Ministra Finansów. W efekcie gmina świadcząca dodatkowe usługi byłaby zobowiązania do zapłaty podatku należnego z tytułu świadczenia takiej usługi (wartość VAT-u powinna być ujęta w cenie usługi dodatkowej). Jednocześnie gminie przysługiwałoby prawo do odliczenia podatku naliczonego, zapłaconego w związku z zakupem towarów i usług, w celu świadczenia usługi dodatkowej (np. z zakupem pojemników na odpady, ich oznaczaniem). Ponadto wartość świadczonych usług byłaby ujmowana w liczniku ułamka służącego kalkulacji proporcji podatku naliczonego, podlegającego odliczeniu przez gminę w przypadku zakupów towarów i usług „mieszanych”, tj. służących zarówno wykonywaniu czynności opodatkowanych VAT-em, jak i zwolnionych z niego.

#### **Charakter daniny**

Trudno przewidzieć, czy stanowisko dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach zostanie powielone przez organy podatkowe w innych rejonach Polski, a jeśli tak, to w jaki sposób do tej sprawy podejną sądy administracyjne. Interpretacje indywidualne prawa podatkowego podlegają bowiem zaskarżeniu do wojewódzkiego sądu administracyjnego, którego wyroki są z kolei zaskarżalne do Naczelnego Sadu Administracyjnego. Obserwując orzecznictwo polskich sądów administracyjnych, a także Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, można dojść do wniosku, że pogląd katowickiej Izby Skarbowej odbiega od prezentowanej przez te sądy linii orzeczniczej. Większość argumentów przemawia bowiem za tym, iż „opłata śmieciowa” stanowi nie wynagrodzenie za usługę, lecz „daninę” o charakterze publicznoprawnym (podatek w rozumieniu Ordynacji podatkowej). Na rozstrzygnięcia w tym zakresie zapewne trzeba będzie jeszcze trochę poczekać.

#### **Katarzyna Maćkowska**

Kancelaria Domański Zakrzewski Palinka

TEKST POCHODZI ZE STRONY [WWW.KOMUNALNY.PL](http://WWW.KOMUNALNY.PL)

<http://archiwum.komunalny.pl/archiwum/index.php?mod=tekst&id=15444>