

RYSZARD PEK

Naczelny Sąd Administracyjny
rysardpek@wroclaw.wsa.gov.pl

Dylematy orzecnicze związane z opodatkowaniem podatkiem od towarów i usług działalności prowadzonej przez podmioty prawa publicznego

Abstrakt: Właściwe określenie zasad opodatkowania podatkiem VAT zadań wykonywanych przez podmioty prawa publicznego ze względu na obowiązujące zasady neutralności i proporcjonalności podatku VAT jest fundamentalne do prawidłowego ustalenia, jakie usługi i w jakim zakresie podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT, a także kiedy podmiot prawa publicznego działa jako podatnik tego podatku. Zakres wykonywanych przez podmioty prawa publicznego czynności i delegowanych ustawowo zadań, które znajdują się na styku prawa publicznego i prawa prywatnego, oraz nabywanie towarów i usług, które mogą być wykorzystywane zarówno do celów wykonywanej opodatkowanej działalności gospodarczej, jak i do celów innych niż działalność gospodarcza, sprawia, że próba kwalifikacji zadań wykonywanych przez podmioty prawa publicznego, którą podejmują sądy administracyjne i Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej, ze względu na istniejące dylematy interpretacyjne wymaga każdorazowej dogłębnej analizy zakresu świadczonych usług lub nabywanych towarów.

Słowa kluczowe: podmiot prawa publicznego, podatnik VAT, podatek VAT, działalność gospodarcza, prewspółczynnik.

Uwagi wstępne

Celem artykułu jest przedstawienie wybranych dylematów orzecniczych, które wyłoniły się na tle opodatkowania podatkiem od towarów i usług działalności prowadzonej przez podmioty prawa publicznego.

Problematyce opodatkowania podatkiem od towarów i usług (podatek VAT) działalności prowadzonej przez podmioty prawa publicznego poświęcono już tyle miejsca w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) oraz sądów administracyjnych, że wydawać by się mogło, że temat został już wyczerpująco omówiony, a występujące dylematy orzecznicze mają charakter pozorny¹. Jednakże szeroki katalog zadań, które wykonują podmioty prawa publicznego, nadal stwarza wiele dylematów interpretacyjnych. Właściwe określenie zasad opodatkowania podatkiem VAT wykonywanych przez te podmioty czynności jest wyjątkowo skomplikowane i dotyczy przede wszystkim tych działań, które znajdują się na styku prawa publicznego oraz prywatnego.

Problematykę dotyczącą opodatkowania działalności prowadzonej przez podmioty prawa publicznego dodatkowo komplikuje to, że podmioty te — w zależności od rodzaju czynności — z jednej strony traktują te czynności jako opodatkowane podatkiem VAT, aby skorzystać z prawa do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony; z drugiej jednak — w podobnych przypadkach domagają się, aby nie traktować ich jako podatników VAT, gdyż wiąże się to z koniecznością opodatkowania prowadzonej działalności, to jest powiększeniem ceny towarów o podatek należny i obowiązkiem odprowadzenia tego podatku. Innymi słowy, dla niektórych podmiotów prawa publicznego — w zależności od sytuacji, w jakiej się znajdują — „opłaca się być podatnikiem VAT”. Dla innych może się to natomiast okazać „nieopłacalne”.

Złożoność omawianej problematyki zwiększa także to, że nabywane przez podmioty prawa publicznego towary i usługi mogą być wykorzystywane zarówno do celów wykonywanej opodatkowanej działalności gospodarczej, jak i do celów innych niż działalność gospodarcza. Jeżeli przypisanie tych towarów i usług w całości do działalności gospodarczej nie jest możliwe, kwotę podatku naliczonego, o który można będzie obniżyć podatek należny, oblicza się zgodnie ze sposobem określenia proporcji, który powinien najbardziej odpowiadać specyfice wykonywanej działalności i dokonywanych nabyć (art. 86 ust. 2a ustawy o VAT²).

¹ W literaturze przedmiotu zob. m.in. A. Bieńkowska, *VAT w samorządach*, Warszawa 2017; R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2009; T. Michalik, *VAT. Komentarz*, Warszawa 2021; A. Mudrecki, *Rozdział IV. Gmina jako podatnik podatku od towarów i usług w świetle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, [w:] *Finansowanie zadań publicznych służących zaspokojeniu potrzeb wspólnot samorządowych*, red. A. Zalcewicz, Warszawa 2016; J. Pęczak-Czerwińska, *Prewspółczynnik odliczenia VAT naliczonego*, Warszawa 2016; *VAT w gminach*, red. T. Bedyga, Warszawa 2014; *VAT w jednostkach samorządu terytorialnego. Centralizacja wraz z pierwszą korektą prewspółczynnika*, red. E. Sokołowska-Struk, Warszawa 2016; J. Zubrzycki, *Leksykon VAT 2019*, t. 1, Wrocław 2019.

² Ustawa z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2021 r. poz. 685); dalej: ustawa o VAT.

Zasady opodatkowania działalności prowadzonej przez podmioty prawa publicznego

Przedstawiając w sposób syntetyczny problematykę będącą przedmiotem niniejszego artykułu, trzeba na wstępie odnotować, że podstawowa zasada opodatkowania działalności prowadzonej przez podmioty prawa publicznego została przedstawiona w pierwszym akapicie art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE³. Sformułowania użyte w tym przepisie nie są precyzyjne, a co za tym idzie dają podstawę do różnych interpretacji, czego dowodem jest bogate orzecznictwo TSUE oraz sądów krajowych.

Przepis art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE został implementowany do polskiego porządku prawnego w art. 15 ust. 6 ustawy o VAT, który zawęził przedmiot wyłączenia z opodatkowania VAT organów władzy publicznej, włączając jednocześnie do opodatkowania tym podatkiem czynności „wykonywane na podstawie umów cywilnoprawnych”, w odniesieniu do których organy władzy publicznej są podatnikami. Z przepisu art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE oraz art. 15 ust. 6 ustawy o VAT wynika, że organ władzy publicznej nie jest podatnikiem VAT, jeżeli czynność podlega prawu publicznemu i przy jej wykonaniu jest on wyposażony w kompetencje władczego kształtowania sytuacji prawnej innych podmiotów. Jednakże mimo działania w ramach reżimu publicznoprawnego organy te są uznawane za podatników, jeśli wykluczenie ich z kategorii podatników prowadziłoby do znaczących zakłóceń konkurencji⁴.

Warto w tym miejscu odnotować, że TSUE w licznych orzeczeniach zwrócił uwagę, że przyznanie organom władzy publicznej statusu podatnika podatku VAT wymaga nie tylko wykładni art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE, ale także analizy przepisów art. 9–12 tej dyrektywy. Kwestią, która przede wszystkim wymaga zbadania, jest w związku z tym ustalenie, czy dana działalność prowadzona przez organ władzy publicznej to „działalność gospodarcza” prowadzona przez podatnika w rozumieniu art. 9 tej dyrektywy.

³ Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 roku w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. UE L. z 2006 r. Nr 347, poz. 1); dalej: dyrektywa 2006/112/WE.

⁴ Tak między innymi wyrok NSA z dnia 11 grudnia 2020 roku, sygn. I FSK 617/19, CBOSA.

Opodatkowanie podatkiem VAT niektórych zadań publicznych powierzonych przez gminy do wykonania spółkom komunalnym

Wątpliwości związane z opodatkowaniem podatkiem VAT zadań własnych gminy dotyczyły sytuacji, w których gmina powierzyła wykonywanie tych zadań utworzonej przez siebie spółce komunalnej, to jest spółce, w której posiada 100% udziałów. Chodziło zasadniczo o wykonywanie przez te spółki powierzonych przez gminę zadań własnych o charakterze użyteczności publicznej, których celem jest bieżące i nieprzerwane zaspokajanie zbiorowych potrzeb ludności w zamian za rekompensaty wypłacane im przez te podmioty, określone w umowie z podmiotem publicznym. W niektórych przypadkach spółki te domagały się, aby traktować je jako „inne podmioty prawa publicznego” w rozumieniu art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112 WE.

Problematyka ta była przedmiotem wyroków TSUE z 29 października 2015 roku w sprawie C-174/14⁵ oraz z 22 lutego 2018 roku w sprawie C-182/17⁶. Wyrok z 2015 roku w sprawie C-174/14 dotyczył opodatkowania podatkiem VAT działalności polegającej na świadczeniu na rzecz Autonomicznego Regionu Azorów przez spółkę akcyjną, w której ten podmiot publiczny posiadał 100% udziałów, usług w dziedzinie planowania i zarządzania regionalną służbą zdrowia. Z tytułu wykonywanych usług spółka otrzymywała rekompensaty określone w umowie z tym podmiotem publicznym. Trybunał wyjaśnił w wyroku, że „nawet jeśli założy się”, że taka spółka jest podmiotem prawa publicznego oraz że prowadzi działalność gospodarczą w charakterze organu władzy publicznej, to jednak z art. 13 ust. 1 akapit 2 dyrektywy 2006/112/WE wynika, że podmiot taki nie może zostać zwolniony z podatku VAT, jeżeliby uznać, że jego nieopodatkowanie prowadziło do znaczącego zakłócenia konkurencji. Ważne jest przy tym, że ocena „ryzyka zakłócenia konkurencji” nie musi dotyczyć w szczególności danego rynku, jak również być przeprowadzana w odniesieniu tylko do aktualnej konkurencji, ale może się odnosić także do konkurencji potencjalnej, o ile możliwość wejścia podmiotu prywatnego na odnośny rynek jest rzeczywista, a nie czysto hipotetyczna (pkt 74 wyroku).

Stanowisko Trybunału zostało doprecyzowane i rozwinięte w wyroku z 2018 roku w sprawie C-182/17, która dotyczyła świadczonych na rzecz gminy przez tak zwaną spółkę komunalną usług polegających na zarządzaniu mieszkaniem i innymi nieruchomościami, utrzymaniu lokalnych dróg publicznych, zwalczaniu szkodników i powstrzymywaniu rozmnażania komarów, utrzymywaniu parków, przestrzeni publicznej oraz innych terenów zielonych, prowadzeniu zakładu uty-

⁵ Wyrok TSUE z dnia 29 października 2015 roku w sprawie C-174/14, ECLI:EU:C:2015:733.

⁶ Wyrok TSUE z dnia 22 lutego 2018 roku w sprawie C-182/17, ECLI:EU:C:2018:91.

lizacji i usług użytecznych oraz utrzymywaniu targowiska lokalnego. W orzeczeniu tym Trybunał, wskazując, że taka działalność stanowi odpłatne świadczenie usług podlegające opodatkowaniu VAT, podkreślił, że na taką ocenę nie ma wpływu sytuacja, w której zakres autonomii spółki jest ograniczony w ten sposób, że kapitał spółki należy w 100% do gminy. TSUE tytułem przykładu podniósł, że o istnieniu autonomii w stosunku do gminy świadczy całościowa ocena całokształtu okoliczności faktycznych konkretnej sprawy. Przy tej ocenie należy uwzględnić takie okoliczności, jak podleganie prawu cywilnemu, posiadanie pewnej autonomii w zakresie funkcjonowania i własnego zarządzania, brak możliwości dysponowania jakąkolwiek prerogatywą władztwa publicznego gminy przez spółkę, świadczenie usług także na rzecz osób trzecich, brak rzeczywistej kontroli sprawowanej przez gminę nad działalnością spółki oraz brak możliwości określenia wiążących wytycznych dla spółki przy realizacji zadań (pkt 45–54 wyroku).

Przestawiona problematyka była także przedmiotem orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego. W sprawie zakończonej wyrokiem z 21 grudnia 2021 roku⁷ spór dotyczył powierzonych tej spółce na podstawie umowy wykonawczej zadań własnych gminy, polegających na świadczeniu usług związanych z gospodarowaniem odpadami w zamian za rekompensatę pokrywającą ponoszone koszty. Spółka komunalna, kwestionując stanowisko uznające ją za podatnika podatku VAT, argumentowała, że powierzona jej działalność w zakresie gospodarowania odpadami wykonywana jest zgodnie ze ścisłymi wytycznymi uszczegółowionymi w umowie wykonawczej, w związku z czym pozbawiona jest w tym zakresie swobody gospodarczej przysługującej podmiotom. NSA, oceniając stanowisko spółki w kontekście wytycznych wynikających z obu omówionych już wyroków TSUE, wskazał, że spółka, świadcząc te usługi, nie dysponowała jakąkolwiek prerogatywą władztwa publicznego. Wprawdzie jako osoba prawna prawa prywatnego miała pewną autonomię w stosunku do gminy w zakresie funkcjonowania i bieżącego własnego zarządzania, to jednak nie była „wystarczająco wkomponowana w ramy organizacyjne administracji publicznej tej gminy”.

Sąd zauważył także, że ta sama spółka nie kwestionowała tego, że świadcząc powierzone jej przez gminę usługi transportu publicznego, działa jako podatnik podatku VAT, i nie domagała się, aby w odniesieniu do tej części działalności traktować ją jako inny podmiot prawa publicznego. Spór dotyczył w tym przypadku tego, czy otrzymywana od gminy rekompensata pokrywająca 100% kosztów związanych ze świadczeniem przewidzianych w uchwale rady gminy ulgowych i bezpłatnych przejazdów jest dotacją mającą bezpośredni wpływ na cenę świadczonych usług i podlega zaliczeniu do podstawy opodatkowania podatkiem VAT. Naczelny Sąd Administracyjny, podzielając stanowisko przyjęte w wyrokach z 7 listopada 2018, 30 stycznia 2019, 27 sierpnia 2019, 15 października 2020 oraz

⁷ Wyrok NSA z dnia 21 grudnia 2021 roku, sygn. I FSK 1060/21, CBOSA.

22 czerwca 2021 roku⁸, przyjął, że rekompensaty otrzymywane z tytułu świadczenia przez operatora realizującego publiczną usługę transportową przejazdów bezpłatnych i ulgowych nie mogą być uznane za dotację, subwencje i inne dopłaty o podobnym charakterze, zaliczane do podstawy opodatkowania, o której stanowi art. 29a ust. 1 ustawy o VAT. Rekompensaty te nie mają bowiem bezpośredniego wpływu na ceny usług świadczonych przez tych operatorów.

Dylematy orzecznicze dotyczące sposobu obliczania proporcji i tak zwanego prewspółczynnika przy rozliczaniu podatku naliczonego na przykładzie świadczonych przez gminy usług cmentarnych

Warto zasygnalizować, że obecnie najwięcej sporów między gminami oraz administracją podatkową wywołują kwestie dotyczące sposobu obliczania proporcji i tak zwanego prewspółczynnika. Chodzi mianowicie o sytuację, w której podmiot prawa publicznego (na przykład gmina) wykonuje równocześnie działalność podlegającą opodatkowaniu VAT i działalność leżącą poza zakresem stosowania przepisów ustawy o VAT.

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 26 czerwca 2018 roku⁹, dotyczącym sposobu obliczenia tak zwanego prewspółczynnika dla prowadzonej przez gminę działalności wodno-kanalizacyjnej, przyjął, że całokształt przepisów ustawy o VAT poświęconych określaniu proporcji odliczenia w przypadku wykonywania działalności o charakterze mieszanym wskazuje, że ustawodawca — mając na względzie różnorodność czynności dokonywanych przez podatnika — nie narzuca w tym względzie jakichkolwiek rozwiązań czy schematów, których stosowanie miałyby być obligatoryjne.

Kształtujące się na tle sposobu obliczenia prewspółczynnika orzecznictwo jest bogate, a problematyka niezwykle zróżnicowana, o czym świadczą chociażby wyroki dotyczące sposobu obliczenia prewspółczynnika VAT dla usług cmentarnych świadczonych przez gminy. Prowadzenie cmentarzy gminnych należy do zadań własnych gminy i jest przewidziane w art. 7 ust. 1 pkt 13 u.s.g.¹⁰ Świadcząc usługi cmentarne, gmina może na podstawie umowy cywilnoprawnej zlecić

⁸ Wyroki NSA z dnia 7 listopada 2018 roku, sygn. I FSK 1692/16, CBOSA; z dnia 30 stycznia 2019 roku, sygn. I FSK 1673/16, CBOSA; z dnia 15 października 2020 roku, sygn. I FSK 706/18, CBOSA; z dnia 27 sierpnia 2019 roku, sygn. I FSK 1072/17, CBOSA; z dnia 22 czerwca 2021 roku, sygn. I FSK 813/20, CBOSA.

⁹ Wyrok NSA z dnia 26 czerwca 2018 roku, sygn. I FSK 219/18, CBOSA.

¹⁰ Ustawa z dnia 8 marca 1990 roku o samorządzie gminnym (Dz.U. z 2019 r. poz. 506 ze zm.); dalej: u.s.g.

jednak „techniczną” obsługę wybranych obowiązków podmiotowi zewnętrznemu (zarządcy). Wątpliwości orzecznicze pojawiły się w sytuacjach, w których działający w imieniu gminy zarządca był zobowiązany do wykonywania nieodpłatnie czynności cmentarnych. W szczególności taki przypadek ma miejsce, gdy działający w imieniu gminy zarządca dokona pochówku społecznego, za który nie otrzyma wynagrodzenia. Takie sytuacje wynikają z przepisów prawa, to jest z ustawy o cmentarzach i chowaniu zmarłych¹¹ oraz ustawy o pomocy społecznej¹². Usługi te nie podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT.

W tego typu przypadkach, to jest gdy świadczonym odpłatnie usługom cmentarnym towarzyszyły nieodpłatne usługi sprawienia pogrzebu, organy podatkowe kwestionowały zastosowanie przyjmowanego przez gminę klucza odliczenia wyliczonego według udziału liczby osób pochowanych na cmentarzach w danym roku odpłatnie (czynności opodatkowane VAT) w całkowitej liczbie osób pochowanych na terenie cmentarzu w danym roku. Przyjmowały, że gmina nie może ustalić odrębnej proporcji w odniesieniu do pojedynczego składnika swojego majątku, to znaczy odrębnie dla wydatków związanych z funkcjonowaniem cmentarza.

Sporne na tym tle kwestie zostały, jak się wydaje, rozstrzygnięte wyrokami Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z 26 stycznia 2021, Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z 26 maja 2021 oraz Naczelnego Sądu Administracyjnego z 30 kwietnia 2021 roku¹³. W pierwszych dwóch wyrokach, nie zgadzając się ze stanowiskiem organu interpretacyjnego, że obliczenie prewspółczynnika powinno zostać oparte na kryterium obrotu, przyjęto, że możliwe jest określenie zakresu wykorzystania cmentarza oraz związanych z nim nabyć do działalności gospodarczej poprzez określenie udziału liczby osób pochowanych odpłatnie w danym roku do całkowitej liczby osób pochowanych w danym roku. W ich uzasadnieniu zwrócono uwagę, że możliwość stosowania różnych prewspółczynnika dla każdego sektora działalności przewiduje art. 173 ust. 2 dyrektywy 2006/112/WE. Wynika z niego, że w odniesieniu do towarów i usług wykorzystywanych przez podatnika zarówno do dokonywania transakcji dających prawo do odliczenia, jak i transakcji niedających prawa do odliczenia odliczenie ma dotyczyć tylko takiej części VAT, która proporcjonalnie przypada na kwotę tych pierwszych transakcji.

Stanowisko zajęte w przywołanych wyrokach było co do zasady zgodne z oceną podobnego stanu faktycznego wyrażoną w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 30 kwietnia 2021 roku. Wyjaśniono w nim, że w sytuacji gdy

¹¹ Ustawa z dnia 31 stycznia 1959 roku o cmentarzu i chowaniu zmarłych (Dz.U. z 2015 r. poz. 2126 ze zm.).

¹² Ustawa z dnia 12 marca 2004 roku o pomocy społecznej (Dz.U. z 2017 r. poz. 1769 ze zm.).

¹³ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 26 stycznia 2021 roku, sygn. I SA/Gd 992/20, CBOSA; wyrok WSA w Szczecinie z dnia 26 maja 2021 roku, sygn. I SA/Sz 316/21, CBOSA; wyrok NSA z dnia 30 kwietnia 2021 roku, sygn. 1276/18, CBOSA.

miasto (gmina) nie ma możliwości przyporządkowania w całości do działalności gospodarczej podatku naliczonego przy zakupie towarów i usług związanych z bieżącymi oraz inwestycyjnymi wydatkami na cmentarz, powinno dokonać wyliczenia kwoty podatku naliczonego przypisanego do działalności gospodarczej zgodnie z art. 86 ust. 2a ustawy o VAT.

Janusowe oblicze podatku VAT na przykładzie wyroku Trybunału Sprawiedliwości z 13 czerwca 2018 roku w sprawie C-665/16, *Minister Finansów przeciwko Gminie Wrocław*

Dylematy orzecznicze związane z opodatkowaniem podatkiem VAT działalności prowadzonej przez podmioty prawa publicznego doskonale obrazuje opinia Michała Bobeka — Rzecznika Generalnego TSUE, przedstawiona w sprawie C-665/16, *Minister Finansów przeciwko Gminie Wrocław*¹⁴. W plastycznym wprowadzeniu do opinii, nawiązując do trudności z przypisaniem zakresu kompetencji Janusowi, bogowi znanemu w mitologii rzymskiej, rzecznik zauważył, że w przeciwieństwie do Janusa — boga z jedną głową i o dwóch twarzach — źródło sporów związanych z opodatkowaniem podatkiem VAT gminy Wrocław wiązało się z tym, że sprawa dotyczyła jednej twarzy, ale na dwóch głowach. Problem, który był przedmiotem opinii i który został rozstrzygnięty wyrokiem TSUE z 13 czerwca 2018 roku¹⁵, wiązał się z sytuacją, w której ten sam organ — prezydent Wrocławia — odgrywał dwie różne role.

W sprawie tej, w następstwie decyzji wojewody dolnośląskiego, prawo własności nieruchomości należących uprzednio do gminy Wrocław przeniesiono na Skarb Państwa w celu budowy drogi krajowej. Jednocześnie odrębną decyzją wojewoda dolnośląski ustalił wysokość odszkodowania przysługującego gminie i zobowiązał prezydenta Wrocławia do wypłaty gminie tej kwoty. W praktyce oznaczało to, że prezydent Wrocławia jako reprezentant Skarbu Państwa był zobowiązany do wypłaty odszkodowania gminie Wrocław, którą sam reprezentował.

W przywołanym już wyroku z 13 czerwca 2018 roku TSUE wyjaśnił, że w świetle art. 2 ust. 1 lit. a oraz art. 14 ust. 2 lit. a dyrektywy 2006/112/WE transakcję podlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT stanowi przeniesienie własności nieruchomości na rzecz Skarbu Państwa, dokonane z mocy prawa i w zamian za zapłatę odszkodowania w sytuacji, w której ta sama osoba reprezentuje organ

¹⁴ Opinia Rzecznika Generalnego Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawie C-665/16, ECLI:EU:C:2018:112.

¹⁵ Wyrok TSUE z dnia 13 czerwca 2018 roku w sprawie C-665/16, ECLI:EU:C:2018:431.

wywłaszczający oraz wywłaszczaną gminę i w której ta ostatnia nadal w praktyce zarządza daną nieruchomością, nawet jeżeli wypłata odszkodowania została dokonana tylko jako wewnętrzne przeksięgowanie w budżecie gminy. Oznacza to, że gmina Wrocław, mając dwa oblicza, była zobowiązana — będąc podatnikiem VAT — do opodatkowania wywłaszczenia nieruchomości jako czynności podlegającej opodatkowaniu podatkiem VAT, przy czym prezydent Wrocławia — jako reprezentant Skarbu Państwa — był zobowiązany do wypłaty reprezentowanej przez siebie gminie odszkodowania powiększonego o podatek należny z tytułu wykonania analizowanej „dostawy”.

Zakończenie

Przedstawione w artykule wybrane dylematy orzecznicze związane z opodatkowaniem podatkiem VAT działalności prowadzonej przez podmioty prawa publicznego to tylko część problemów, które udało się już rozwiązać. Nie ma jednak jednolitego wzorca, który pozwałaby na jednoznaczną kwalifikację zadań wykonywanych przez podmioty prawa publicznego jako działalność podlegającą lub nie systemowi podatku VAT. W tym krótkim podsumowaniu trzeba odnotować, że wiele kwestii, z uwagi na złożoność problematyki, wciąż oczekuje na rozwiązanie. Jeżeli zatem samo wybiórcze przedstawienie tych problemów będzie miało znaczenie poznawcze, to związany z przygotowaniem artykułu wysiłek może okazać się opłacalny. Proszę zatem prof. Tadeusza Kocowskiego, wybitnego znawcę publicznego prawa gospodarczego oraz prawa administracyjnego, autora licznych publikacji naukowych, o życzliwe przyjęcie zaprezentowanych w artykule rozważań.

Bibliografia

- Bieńkowska A., *VAT w samorządach*, Warszawa 2017.
Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2009
Michalik T., *VAT. Komentarz*, Warszawa 2021.
Mudrecki A., *Rozdział IV. Gmina jako podatnik podatku od towarów i usług w świetle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, [w:] *Finansowanie zadań publicznych służących zaspokojeniu potrzeb wspólnot samorządowych*, red. A. Zalcewicz, Warszawa 2016.
Pęczak-Czerwińska J., *Prewspółczynnik odliczenia VAT naliczonego*, Warszawa 2016.
VAT w gminach, red. T. Bełdyga, Warszawa 2014.
VAT w jednostkach samorządu terytorialnego. Centralizacja wraz z pierwszą korektą prewspółczynnika, red. E. Sokołowska-Struk, Warszawa 2016.
Zubrzycki J., *Leksykon VAT 2019*, t. 1, Wrocław 2019.

Case Law Dilemmas Related to Taxation with Tax on Goods and Services for Activities Carried Out by Public Law Entities

Summary

Proper determination of the principles of VAT taxation of tasks performed by public law entities due to the principles of VAT neutrality and proportionality is fundamental for the correct determination of which services and to what extent are subject to VAT, and also when a public law entity acts as a taxpayer of this tax. The scope of activities performed by public law entities and tasks delegated by statute, which are at the interface between public law and private law, as well as the acquisition of goods and services that can be used both for the purposes of taxable economic activity and for purposes other than economic activity, are the reason why an attempt to qualify tasks performed by bodies of public law, undertaken by administrative courts and the Court of Justice of the European Union, due to the existing interpretation dilemmas, requires each time an in-depth analysis of the scope of services provided or goods purchased.

Keywords: public law entity, VAT taxpayer, VAT, economic activity, pre-coefficient.