

Podmiotowość samorządowej jednostki budżetowej w systemie podatku VAT

Słowa kluczowe: podatek VAT, samorządowa jednostka budżetowa, podmiotowość podatkowa
Keywords: value added tax, VAT, local government units budget, tax subjectivity

Wstęp

Jednostki sektora publicznego stanowią element systemu podatkowego, w tym podsystemu podatku od towarów i usług (VAT) jako uczestnicy procesu wytwarzania i wymiany dóbr i usług. Szczególny charakter jednostek sektora publicznego powoduje, że w praktyce występują trudności z właściwym określeniem podatkowej podmiotowości tych jednostek. Problematyka ta jest zagadnieniem złożonym, powodującym wiele problemów zarówno dla służb finansowych jednostek sektora publicznego jak i jednostek sektora prywatnego kooperujących z nimi. Wiele kontrowersji i problemów interpretacyjnych przekładających się na zwiększenie ryzyka funkcjonowania jednostek sektora publicznego dotyczy problematyki opodatkowania podatkiem od towarów i usług jednostek samorządu terytorialnego. Ponieważ gminy, powiaty i województwa prowadzą swoją działalność przede wszystkim dzięki specyficznej formie organizacyjnej jaką jest jednostka budżetowa (Jastrzębska 2012, s. 37 i dalsze) więc właściwe określenie miejsca jednostki budżetowej w systemie podatku VAT jest szczególnie istotne. Odpowiednie rozpoznanie miejsca samorządowych jednostek budżetowych w systemie podatku VAT determinuje poprawność prowadzenia gospodarki finansowej tych podmiotów. Przy czym jest to zagadnienie złożone i wielopłaszczyznowe i nie ogranicza się tylko do interpretacji krajowych przepisów podatkowych z obszaru VAT (Czarny 2011, s. 11). Problematyka ta wymaga szerszego spojrzenia na system prawa, który związany jest z funkcjonowaniem jednostek budżetowych. Niezbędne jest również odniesienie się do prawnego porządku tworzonego przez instytucje unijne co wiąże się z zobowiązaniami traktatowymi podjętymi przez Polskę w chwili wejścia do Unii Europejskiej (Maruchin 2009).

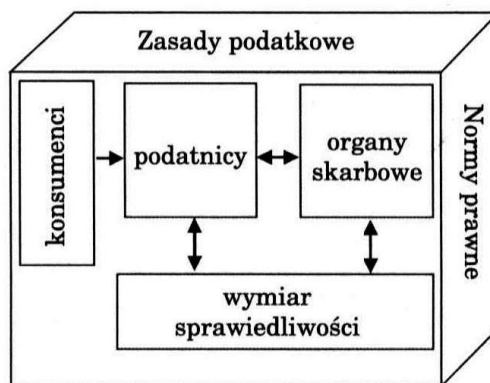
* Dr Grzegorz Bucior, adiunkt, Katedra Rachunkowości Uniwersytetu Gdańskiego, e-mail: grzegorz@bucior.pl

Celem artykułu jest przedstawienie zagadnień związanych ze statusem samorządowej jednostki budżetowej jako podatnika VAT. Elementem pracy jest próba oceny rozbieżnych stanowisk o statusie samorządowej jednostki budżetowej w systemie podatku VAT. Artykuł stanowi głos w dyskusji toczącej się między uczestnikami przedmiotowego obszaru życia gospodarczego: teoretykami, samorządowcami, przedstawicielami organów skarbowych oraz wymiaru sprawiedliwości.

1. Struktura systemu podatku VAT

Podatek VAT jest podatkiem pośrednim, płaconym od obrotu, obciążającym w ostatecznym rachunku finalnego odbiorcę dóbr rzeczowych i usług. Obecnie podatek ten stanowi znaczący dochód budżetu każdego państwa, w którym został wprowadzony do systemu fiskalnego (Zasiewska 2012, s. 11). Nie inaczej jest w Polsce, gdzie począwszy od wprowadzenia tego podatku w roku 1993 stanowi od podstawowe źródło dochodów budżetowych.

System podatku VAT składa się z kilku elementów, które powiązane ze sobą w funkcjonalnych relacjach tworzą elastyczny i efektywny mechanizm poboru daniny publicznej od uczestników obrotu gospodarczego. Strukturę systemu podatku VAT w syntetyczny sposób prezentuje rysunek 1.



Rys. 1. Struktura systemu podatku VAT

Źródło: opracowanie własne.

Kluczowym elementem w tym układzie jest konsument, gdyż zasila system VAT swoimi zasobami nabywając od podatników dobra rzeczowe (towary) i usługi (Mastalski, Fojcik-Mastalski 2013, s. 311).

Do podstawowych zasad systemu VAT należą:

- 1) powszechność opodatkowania w wymiarze podmiotowym i przedmiotowym,
- 2) neutralność – powoduje, iż podatnik nie odczuwa ekonomicznego ciężaru podatku VAT bo ten dotyka konsumenta (Modzelewski 2010, s. 151),
- 3) potraćalność – związana z zasadą neutralności, oznacza, iż każdy z podatników dokonując naliczenia podatku należnego obciążającego kolejnego odbiorcę,

ma prawo do odliczenia podatku, który obciąża go przy nabyciu towarów i usług (Gomułowicz, Małecki 2011, s. 565),

4) wielofazowość obciążeń podatkowych – co oznacza nakładanie VAT na każdym etapie obrotu towarem lub usługą, aż do dostawy detalicznej dokonanej na rzecz ostatecznego odbiorcy (Głuchowski 2006, s. 205–206).

Powszechność opodatkowania rozumiana jest zarówno w przedmiotowym oraz podmiotowym znaczeniu. Opodatkowanie maksymalnie szerokiego zakresu czynności wykonywanych w ramach działalności gospodarczej podatnika powoduje konieczność korzystania z szczególnej nomenklatury odbiegającej od tej stosowanej w innych gałęziach prawa gospodarczego czy cywilnego. Przykładowo, reguły podatkowe posługują się specyficznym pojęciem towarów różnym od używanego przez prawo bilansowe.

Prawo podatkowe posługuje się swoistymi definicjami również w odniesieniu do podmiotowego zasięgu jego stosowania. Zasada powszechności VAT w ujęciu podmiotowym oznacza objęcie podatkiem VAT czynności wykonywanych przez maksymalnie szeroki zbiór jednostek różnego rodzaju prowadzących działalność gospodarczą. Ewentualne odstępstwa od podmiotowej powszechności opodatkowania tym podatkiem dopuszczalne są jedynie w sytuacji gdy nie narusza to zasady zachowania warunków konkurencji (Gibasiewicz 2012, s. 97).

2. Aspekty funkcjonalne samorządowej jednostki budżetowej

Samorządowa jednostka budżetowa jest podmiotem nie posiadającym osobowości prawnej będącym podstawowym rodzajem jednostki organizacyjnej wykonującej operacje finansowe budżetu centralnego oraz budżetów lokalnych (Wernik 2011, s. 16). Status samorządowej jednostki budżetowej wynika przede wszystkim z przepisów ustawy o finansach publicznych, w szczególności art. 11 i art. 12 tej ustawy (Dz.U. 2009 Nr 157, poz. 1240, ze zm.). Głównym zadaniem jednostek budżetowych jest realizacja podstawowej funkcji systemu finansów publicznych jaką jest funkcja redystrybucyjna (Lipiec-Warzecha 2011, s. 55). Podstawową cechą charakterystyczną samorządowej jednostki budżetowej jest brak własnego majątku. Jednostka taka jedynie dysponuje wyodrębnioną częścią mienia osoby prawnej, jaką jest gmina, powiat oraz województwo. Jednostki samorządu terytorialnego poprzez swoje organy stanowiące decydują o utworzeniu, połączeniu lub likwidacji podległej jednostki budżetowej. Organy te nadają jednostce budżetowej statut regulujący całokształt stosunków wewnętrznych oraz relacji z otoczeniem w zakresie nie uregulowanym przez przepisy ogólnie stosowane.

Specyficzna jest gospodarka finansowa jednostki budżetowej – charakteryzuje się ona tym, iż jednostka budżetowa musi rozdzielać przepływy pieniężne

związane z uzyskiwanymi dochodami oraz wydatkami (tzw. zasada rozliczeń brutto). Jednostka może pokrywać swoje wydatki jedynie wpływami uzyskanymi bezpośrednio z budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Jednostka budżetowa, co do zasady, odprowadza na rachunek jednostki samorządu terytorialnego swoje ewentualne dochody. W efekcie stosowania zasady rozliczenia brutto poziom wydatków samorządowej jednostki budżetowej nie jest w żaden sposób związany z wysokością dochodów zrealizowanych przez tę jednostkę gdyż samorządowe jednostki budżetowe nie mogą dysponować zrealizowanymi przez siebie dochodami. Rezultatem tego jest różne rozumienie wyniku finansowego jednostki budżetowej w porównaniu do podmiotów sektora prywatnego. W literaturze przedmiotu zwraca się uwagę, że choć jednostki budżetowe sporządzają rachunek zysków i strat prezentujący wynik finansowy, to ekonomiczne znaczenie ustalonego zysku/straty jest odmienne niż w jednostkach sektora komercyjnego a wręcz ma charakter dysfunkcyjny (przykładowo: Zysnarska 2010, s. 207; Hellich 2011, s. 166–167).

Warto zwrócić uwagę, iż w efekcie zmian wprowadzonych do ustawy o finansach publicznych w 2010 r. zlikwidowane zostały takie formy organizacyjne jak gospodarstwa pomocnicze jednostek budżetowych, rachunki dochodów własnych, czy fundusze motywacyjne, które pozwalały tym jednostkom na ograniczoną, ale jednak istotną samodzielność w wykorzystywaniu swoich dochodów. Reforma ta była odpowiedzią na postulat konsolidacji sektora finansów publicznych i dążenia do jak najpełniejszej realizacji zasady powszechności oraz niefunduszowania (Guziejewska 2011, s. 119–120).

W piśmiennictwie wskazuje się na zasadność używania jednostek budżetowych do realizacji funkcji stricte publicznych (Feret 2013, s. 244). Działalność gospodarcza wykraczająca poza sferę publiczną powinna być wykonywana przy wykorzystaniu innych form – samorządowych zakładów budżetowych, spółek prawa handlowego czy w ramach partnerstwa publiczno-prywatnego (Filipiak 2011 s. 317–318).

Biorąc pod uwagę atrybuty jakimi charakteryzują się jednostki budżetowe można porównać ich status ekonomiczny do oddziałów spółki kapitałowej, bądź wyodrębnionych organizacyjnie oddziałów spółek osobowych lub przedsiębiorstw prowadzonych przez osoby fizyczne. Podstawowa analogia polega na braku odrębności majątkowej oraz dodatkowo:

- podległości wobec organu/podmiotu nadrzędnego,
- niemożność działania na własny rachunek i własne ryzyko,
- braku zdolności procesowej.

Cechy te mają swoje określone konsekwencje w sposobie funkcjonowania jednostki budżetowej w obrocie gospodarczym. W szczególności ma to znaczenie dla statusu prawnopodatkowego jakim jednostka budżetowa powinna wykazywać się w relacjach z otoczeniem.

3. Status podatkowy samorządowej jednostki budżetowej na gruncie podatku VAT

Stosunki prawne dotyczące obowiązku podatkowego mają charakter stosunków zobowiązaniowych. Występuje w nich z jednej strony dłużnik podatkowy, z drugiej zaś wierzyciel podatkowy. Jest to stosunek nierównorzędny, co wynika z władczego działania państwa w sferze podatków (Czarny 2011, s. 15). Stosunek zobowiązaniowy dotyczy przede wszystkim podmiotów zdefiniowanych w gałęziach prawa regulujących relacje społeczne. Podstawowy podział takich podmiotów obejmuje: osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej. Niekiedy jednak prawo podatkowe wprowadza byty podatkowe tylko dla swoich potrzeb bądź w odmienny sposób interpretuje statusy podmiotów określonych w odrębnych przepisach.

Analizując odrębność podatkową samorządowych jednostek budżetowych należy zauważyć, iż podmiotowość prawnopodatkowa zależy od wielu czynników, np. zmiennych stosunków społeczno-gospodarczych, przyjętych zobowiązań traktatowych bądź dokonanych wyborów ustrojowych. Widać to w szczególności w przypadku podatku VAT gdzie w ślad za rozwiązaniami przyjętymi w Unii Europejskiej podatnikiem są nie tylko standardowe typy podmiotów działających gospodarczo ale również organy władzy publicznej.

Art. 15 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. 2004 Nr 54 poz. 535 z późn. zm.) stanowi, iż podatnikami w zakresie czynności objętych VAT są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. Przepis ten stanowi implementację art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112 (Dz.U. L 347 z 11.12.2006). W polskiej wersji językowej tego przepisu podatnika zdefiniowano jako każdą osobę prowadzącą samodzielnie w dowolnym miejscu jakkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

Ustawowy zakres podmiotowy jest sformułowany bardzo szeroko i w praktyce daje duże pole do różnych interpretacji. Dotyczy to szczególnie podmiotów sektora publicznego ze względu na szczególny charakter form organizacyjnych w nim funkcjonujących. W konsekwencji, szybko pojawiły się spory pomiędzy (przede wszystkim) jednostkami samorządu terytorialnego a organami skarbowymi o podmiotowość podatkową samorządowej jednostki budżetowej. Oś sporu przebiega wokół dylematu: czy samorządowa jednostka budżetowa jest niezależnym od swej nadrzędnej jednostki podatnikiem dla celów VAT. Spory wynikają z wagi właściwego określenia statusu podatkowego jednostek sektora samorządowego dla jego gospodarki finansowej – chodzi tutaj o stosowanie zasady neutralności i potraćalności podatku VAT. Przykładem problemu wywołującego się właściwego przypisania statusu podatkowego dla jednostki budżetowej

jest kwestia możliwości odliczenia VAT-u związanego z inwestycjami o przeznaczeniu komercyjnym, które z różnych przyczyn są realizowane przez gminy, a następnie przekazywane jej jednostkom organizacyjnym. W przypadku forsowanej przez organy skarbowe odrębności prawnopodatkowej gminy i jednostki budżetowej dochodzi do przekazania inwestycji między dwoma podatnikami VAT, którzy wykonują czynność wyłączoną z opodatkowania VAT. W konsekwencji podmiot, który realizuje inwestycję (gmina) nie ma możliwości odzyskania VAT ujętego w zakupach związanych z inwestycją, nawet jeżeli uposażona jednostka budżetowa operując otrzymanym majątkiem będzie wykonywała czynności opodatkowane VAT (Krywan 2011, s. 64–65).

W określeniu podmiotowego zakresu odrębności podatkowej kluczowe jest odniesienie do samodzielności w prowadzeniu działalności gospodarczej. Orzeczenia sądów administracyjnych rozstrzygających spory w zakresie prawnopodatkowej podmiotowości jednostek budżetowych wskazują na konieczność właściwej interpretacji sformułowania „samodzielność działalności gospodarczej”¹. Orzecznictwo zwraca uwagę na celowościową wykładnię art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112, znajdującej potwierdzenie w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, które przemawiają za uznaniem za podatnika VAT podmiotu wykonującego działalność gospodarczą niezależnie a nie samodzielnie (Martini 2009, s. 96–97). Tym bardziej, iż w jurysdykcjach o bardziej dojrzałym i ukształtowanym systemie podatku VAT podkreśla się właśnie atrybut niezależności a nie samodzielności².

Skoro działalność gospodarcza powinna się cechować przede wszystkim niezależnością to na gruncie podatku VAT podatnikiem może być jedynie podmiot, który podejmuje działalność na własny rachunek i własne ryzyko związane z ponoszeniem konsekwencji prawnych swoich poczynań.

Analogiczne do językowego rozumienia, pojęcie „samodzielnej działalności gospodarczej” wynika także z doktryny podatkowej, która twierdzi, iż za podatnika powinna być uważana osoba, która wykonuje swoją działalność jako przedsiębiorca działający w warunkach niepewności, np. co do popytu, konkurencji, a także ostatecznego rezultatu finansowego podjętej działalności. Innymi słowy, czynnikiem wyróżniającym działalność gospodarczą prowadzoną w sposób niezależny jest element ryzyka ekonomicznego podjętej działalności (Sachs, Namysłowski 2008, s. 101). Wydaje się, że stanowisko takie jest słuszne i w konsekwencji samorządowe jednostki budżetowe nie powinny być uznane za podmioty samodzielnie prowadzące działalność gospodarczą. Jednostki budżetowe wykonując działalność gospodarczą czynią to przy wykorzystaniu infrastruktury i organizacji

¹ Przykładowo Uchwała NSA z dnia 24.06.2013.

² W angielskiej i francuskiej wersji dyrektywy 2009/112 działalność gospodarczą, która ma charakteryzować podatnika VAT, określa się jako „niezależną”, odpowiednio: ang. *independently*, fr. *indépendante*.

jednostki samorządu, na rzecz którego jest prowadzona. W efekcie takiej działalności jednostka budżetowa nie ponosi żadnego ryzyka ekonomicznego a nadto nie bierze odpowiedzialności wobec osób trzecich za ewentualne szkody wyrządzone w trakcie działalności.

Odmienne stanowisko, w myśl którego samorządowa jednostka budżetowa jako jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej jest podatnikiem VAT i podlega osobnej rejestracji dla celów tego podatku opiera się na wyodrębnieniu organizacyjnym, majątkowym i osobowym takiej jednostki. Podnosi się również, że jednostka budżetowa (Rogała 2013, s. 46):

- posiada odrębną strukturę organizacyjną ustaloną w swym statucie,
- działa według określonego statutu zakresu,
- jest samodzielnym uczestnikiem obrotu gospodarczego poprzez fakt zawierania umów cywilnoprawnych,
- jest stroną umów zawartych na podstawie przepisów kodeksu pracy,
- ponosi ryzyko ekonomiczne gdyż niewykonanie przez nią planu dochodów i wydatków może negatywnie wpłynąć na zdolność do realizacji powierzonych jej zadań oraz spowodować decyzję o jej likwidacji.

Zwolennicy podmiotowości podatkowej samorządowej jednostki budżetowej twierdzą, iż jej samodzielność wynikająca z przepisów ustawy o finansach publicznych jest wystarczająca, aby uznać jej aktywność objętą ustawą o VAT za samodzielne wykonywanie działalności gospodarczej (por. Pożarowska 2005, s. 23; Tomala, Szymankiewicz 2011, s. 42).

Oceniając argumenty zwolenników prawnopodatkowej podmiotowości jednostek budżetowych należy podnieść przede wszystkim, iż zakres swobody działania jednostek budżetowych w obrocie gospodarczym jest bardzo mocno ograniczony. Świadczy o tym choćby fakt, iż jednostki budżetowe zawierając umowy cywilnoprawne występują jako pełnomocnicy jednostki samorządu terytorialnego.

Wydaje się również, że dostrzeganie ryzyka ekonomicznego w ewentualności likwidacji jednostki (lub innych konsekwencji) w przypadku nie zrealizowania planu finansowego bądź naruszenia dyscypliny budżetowej jest oderwane od realiów zarówno w ujęciu prawnym jak i faktycznym.

Podsumowanie

Prostocie konstrukcyjnej podatku od towarów i usług towarzyszą skomplikowane i często niepełne lub nieprecyzyjne regulacje prawne dotyczące poszczególnych zagadnień. Powoduje to duże ryzyko po stronie podatnika, który jest zobowiązany do samodzielnego rozliczenia podatku VAT. Ponosi on więc pełną odpowiedzialność za właściwe ustalenie swojego zobowiązania podatkowego (Michalik 2012, s. 9). W przypadku jednostek samorządu terytorialnego problem

dotyka już podstawowego zagadnienia jakim jest podmiotowość dla celów VAT podległych jednostek budżetowych. Samorządowa jednostka budżetowa pomimo wyodrębnienia organizacyjnego nie prowadzi działalności gospodarczej w sposób ani niezależny ani samodzielny od gminy, powiatu czy województwa. Zresztą zadaniem takiej jednostki nie jest prowadzenie działalności gospodarczej – ta pojawia się jedynie przy okazji aktywności w zakresie operacji budżetowych (Kosikowski 2003, s. 75).

Wyodrębnienie organizacyjne i majątkowe samorządowej jednostki budżetowej ma na celu wykonywanie zadań samorządu. Czynności objęte podatkiem VAT wykonywane przez jednostki na podstawie umów cywilnoprawnych podejmowane są w imieniu i na rzecz jst w ramach planu budżetowego. Zasada rozliczeń brutto powoduje brak związku między skutkiem tych czynności w aspekcie finansowym, a wydatkami jednostki budżetowej. Tym samym odprowadzenie podatku należnego dokonywane jest z tej części budżetu jednostki samorządowej, która została przekazana do dyspozycji jednostki w planie finansowym a zwrot podatku wpływa do budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Biorąc to pod uwagę, należy uznać, że w przypadku gdy w ramach ubocznej działalności samorządowej jednostki budżetowej dojdzie do podjęcia czynności opodatkowanych VAT podatnikiem będzie nadrzędna jednostka samorządowa. Stanowisko takie ukształtowało się w orzecznictwie sądów administracyjnych przy okazji oceny dopuszczalności rejestrowania gminnej jednostki budżetowej – urzędu gminy jako odrębnego od gminy podatnika podatku od towarów i usług³. W piśmiennictwie zwrócono uwagę, że to stanowisko sądów administracyjnych, znajdujące także potwierdzenie w interpretacjach indywidualnych wydawanych przez Ministra Finansów, powinno skłonić do refleksji organy podatkowe przy przyznawaniu statusu podatnika samorządowym jednostkom budżetowym, które z uwagi na niewystarczającą samodzielność ani w świetle dyrektywy 2006/112, ani ustawy o VAT nie powinny być uznawane za podatników podatku od towarów i usług (Namysłowski, Prokop 2012, s. 70–71). W tym kontekście zaskakujące jest postanowienie NSA z dnia 10.12.2013 roku⁴ o zwróceniu się do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z pytaniem prejudycjalnym dotyczącym wykładni przepisów prawa unijnego w zakresie podmiotowości samorządowych jednostek budżetowych na gruncie przepisów VAT. Tym samym, ostateczne rozstrzygnięcie kwestii podmiotowości samorządowych jednostek budżetowych dla celów VAT zostało odłożone na bliżej nie określony czas. W rezultacie jednostki samorządu terytorialnego wraz ze swoimi jednostkami budżetowymi muszą stosować stanowisko prezentowane przez organy skarbowe bądź ryzykować spór z nimi.

³ Przykładowo wyroki NSA z dnia 23-03-2010 r., sygn. I FSK 273/09, z dnia 18-11-2008, sygn. I FSK 1148/0.

⁴ Sygn. I FSK 311/12.

Literatura

- Czarny K. (2011), *VAT w sektorze publicznym*, Presscom Sp.z o.o., Wrocław.
- Feret E. (2013), *Formy organizacyjno-prawne finansowania samorządowych zadań publicznych*, Wydawnictwo WBX, Rzeszów.
- Filipiak B. (2011), *Finanse samorządowe – nowe wyzwania bieżące i perspektywiczne*, Difin, Warszawa.
- Gibasiewicz D. (2012), *Zasada neutralności podatku od wartości dodanej w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa.
- Głuchowski J. (2006), *Polskie prawo podatkowe*, LexisNexis, Warszawa.
- Gomułowicz A. (2011), Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, LexisNexis, Warszawa.
- Guziejewska B. (2011), *Finanse publiczne wobec wyzwań globalizacji*, Poltext, Warszawa.
- Hellich E. B. (2011), *Podstawowe problemy rachunkowości sektora finansów publicznych*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa.
- Jastrzębska M. (2012), *Finanse jednostek samorządu terytorialnego*, Lex A Wolter Kluwer Business, Warszawa.
- Kosikowski C. (2003), *Finanse publiczne*, LexisNexis, Warszawa.
- Krywan T. (2011), *VAT w sektorze finansów publicznych*, INFOR Ekspert, Warszawa.
- Lipiec-Warzecha L. (2011), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Wydawnictwo ABC Warszawa.
- Malinowska E., Szczypiór M. (2007), *Podatek VAT w sektorze publicznym*, Presscom Sp. z o.o., Wrocław.
- Maruchin W. (2009), *VAT w prawie polskim i prawie wspólnotowym: dyrektywa 2006/112/WE*, Wiedza i Praktyka, Warszawa.
- Martini J. (red.) (2009), *Dyrektywa VAT 2006/112/WE. Komentarz*, Unimex, Warszawa.
- Mastalski R., Fojcik-Mastalski E. (2013), *Prawo finansowe*, Lex a Wolter Kluwers Business, Warszawa.
- Modzelewski W. (2010), *Podatki obrotowe*, [w:] *System prawa finansowego*, t. I, *Prawo daninowe*, Oficyna Wolter Kluwer Business, Warszawa.
- Michalik T. (2012), *VAT komentarz*, Wydawnictwo C.H.Beck, Warszawa.
- Namysłowski R., Prokop D. (red.) (2012), *Dyrektywa VAT. Polska perspektywa*, LEX a Wolter Kluwer Business, Warszawa.
- Pożarowska A. (2005), *VAT w sferze budżetowej*, INFOR, Warszawa.
- Rogała E. (2013), *VAT w gminach*, Difin, Warszawa.
- Sachs K., Namysłowski R. (red.) (2008), *Dyrektywa VAT. Komentarz*, Wolters Kluwer Business, Warszawa.
- Tomala G., Szymankiewicz M. (2011), *Podatek VAT w jednostkach sektora finansów publicznych*, ODDK, Gdańsk.
- Wernik A. (2011), *Finanse publiczne*, PWE, Warszawa.
- Zasiewska K. (2012), *VAT – podstawowe zasady i ujęcie w rachunkowości*, LEX Wolters Kluwer Business, Warszawa.
- Zysnarska A. (2010), *Rachunkowość budżetowa w świetle koncepcji prawdziwego i wiernego obrazu*, Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk.

Streszczenie

Celem artykułu jest przedstawienie zagadnień związanych z prawopodatkowym statusem samorządowej jednostki budżetowej w zakresie podatku VAT. Zagadnienie jest o tyle istotne, iż jednostki samorządu terytorialnego prowadzą działalność przede wszystkim dzięki tej specyficznej

formie organizacyjnej. W konsekwencji właściwe rozpoznanie roli samorządowej jednostki budżetowej jako elementu systemu opodatkowania VAT w istotnym stopniu determinuje poprawność prowadzenia gospodarki finansowej tych podmiotów. Zwolennicy podmiotowości podatkowej samorządowej jednostki budżetowej twierdzą, iż jej samodzielność wynikająca z przepisów ogólnych jest wystarczająca, aby uznać jej aktywność objętą ustawą o VAT za samodzielne wykonywanie działalności gospodarczej. Oceniając argumenty zwolenników prawnopodatkowej podmiotowości jednostek budżetowych należy stwierdzić, że zakres swobody działania jednostek budżetowych w obrocie gospodarczym jest bardzo mocno ograniczony. Trudno tutaj mówić o samodzielności i ponoszeniu ryzyka własnej działalności. W konsekwencji należy uznać, iż samorządowa jednostka budżetowa nie jest odrębnym od jednostki samorządowej bytem podatkowym.

Summary

SUBJECTIVITY OF THE LOCAL BUDGET UNIT IN THE VAT SYSTEM

The purpose of this article is to present the issues related to the tax status of local government units budget (LGUB) in respect of VAT. The issue is so significant that the LGUB operate primarily due to the specific organizational form. Consequently, the proper recognition of the role of LGUB in VAT system determines the correctness of financial management of these entities. Supporters of the tax subjectivity LGUB claim that its independence resulting from the general provisions is sufficient to consider them as the independent subject of economic activity. In assessing the arguments of supporters tax subjectivity LGUB should be noted that the scope of the freedom of action of LGUB in the course of trade is very much limited. It is hard to talk about self-reliance and bearing the risk of their activities. Consequently, it is considered that the local government budget unit is not a separate entity from the local government tax.