
OPODATKOWANIE PODATKIEM OD
TOWARÓW I USŁUG
SAMORZĄDOWYCH JEDNOSTEK
BUDŻETOWYCH W ŚWIETLE
ORZECZNICTWA POLSKICH SĄDÓW
ADMINISTRACYJNYCH I TRYBUNAŁU
SPRAWIEDLIWOŚCI UNII
EUROPEJSKIEJ

MICHAŁ BRUDZIŃSKI

SPIS TREŚCI

1. Wprowadzenie	141
2. Zdolność prawna samorządowych jednostek budżetowych.....	142
3. Pojęcie samodzielności w wykonywaniu działalności gospodarczej	143
4. Status prawny samorządowych jednostek budżetowych – zagadnienia ogólne	146
5. Dysponowanie mieniem przez samorządowe jednostki budżetowe.....	149
6. Kierownictwo samorządowymi jednostkami budżetowymi	152
7. Niezależność samorządowej jednostki budżetowej a metoda budżetowania brutto	154
8. Zwolnienie podatkowe a kwalifikacja prawnopodatkowa samorządowych jednostek budżetowych.....	159
9. Ocena statusu samorządowych jednostek budżetowych na gruncie u.p.t.u.....	161

1. WPROWADZENIE

Przyczynkiem do napisania niniejszego opracowania jest uchwała siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 czerwca 2013 roku²³⁰, zawierająca jednoznaczne stanowisko w kwestii budzącej poważne wątpliwości tak w judykaturze sądów administracyjnych jak i w orzecznictwie organów podatkowych na przestrzeni ostatnich lat, tzn. w kwestii prawnopodatkowego statusu samorządowych (w tym wypadku gminnych) jednostek budżetowych na gruncie ustawy z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług (dalej: u.p.t.u)²³¹. Otóż teza zawarta w sentencji w.w uchwały bezdyskusyjnie przesądza spór dotyczący tego statusu, jednoznacznie wskazując, iż gminna jednostka budżetowa nie jest podatnikiem podatku od towarów i usług. Wyrażony przez NSA pogląd (abstrahując na tym etapie rozważań od jego zasadności) w kontekście skutków, jakie wywoła dla polskiego systemu podatkowego (przestanie bowiem funkcjonować około 50.000 podmiotów mających status samorządowych jednostek budżetowych, a będących zarejestrowanymi jako podatnicy podatku od towarów i usług²³²) wymaga pełniejszego, aniżeli wyżej wymieniona uchwała zawiera, uzasadnienia. Kwestią wtórną, której rozstrzygnięcie jest uzależnione od rozwiązania postawionego w tytule problemu i pozostającą poza zakresem niniejszego opracowania, jest zagadnienie materialno-techniczne²³³ obowiązku rejestracji podatnika dla celów podatku od towarów i usług.

Kluczowym dla rozstrzygnięcia o zasadności uznania samorządowych jednostek budżetowych za podatników podatku od towarów i usług jest analiza przepisów dotyczących statusu podatnika w świetle u.p.t.u oraz Dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej²³⁴ (Dyrektywa VAT), a także analiza tych ustaw materialnego prawa administracyjnego oraz prawa finansowego, które bezpośrednio lub pośrednio regulują status, zasady funkcjonowania, strukturę i inne immanentne z punktu widzenia konstrukcji zagadnienia dotyczące samorządowych jednostek budżetowych.

²³⁰ O sygn. I Fps 1/13, LEX nr 1324202.

²³¹ Dz.U. 2011 nr 177, poz. 1054.

²³² Dziennik Gazeta Prawna, nr 246/247/248 (3636/3637/3638), str. B4.

²³³ Tak NSA w wyroku z dnia 11 stycznia 2011 r., o sygn. I FSK 371/10, LEX nr 951816.

²³⁴ Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006.

2. ZDOLNOŚĆ PRAWNA SAMORZĄDOWYCH JEDNOSTEK BUDŻETOWYCH

Zgodnie z art. 15 ust. 1 u.p.t.u podatnikiem jest osoba prawna, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej oraz osoba fizyczna, wykonująca samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2 tego artykułu, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. Pierwszym istotnym, rozwiązywanym przez polskie sądy administracyjne *a priori*, zagadnieniem jest zakwalifikowanie samorządowej jednostki budżetowej do jednej z trzech kategorii podmiotów wymienionych w ust. 1 tegoż artykułu. Nie ulega wątpliwości fakt, iż samorządowa jednostka budżetowa nie może być uznana za osobę fizyczną, a z treści art. 11 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych²³⁵(u.f.p) jednoznacznie wynika, iż nie należy do kategorii osób prawnych, jest zatem jednostką organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej. Natomiast brak w *definiens* definicji podatnika określenia, które by wskazywało na wymóg legitymowania się przez takie jednostki organizacyjnie zdolnością prawną wynikającą z odrębnych ustaw, implikuje fakt, iż zakres pojęciowy definicji z art. 15 ust. 1 u.p.t.u obejmuje nie tylko podmioty wskazane w art. 33¹ ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 roku Kodeks cywilny²³⁶ (k.c) (a więc tzw. ułomne osoby prawne), ale jest znacznie szerszy – dotyczy bowiem również tych jednostek organizacyjnych, które nie zostały wyposażone przez polskie ustawodawstwo w zdolność prawną, a więc także samorządowych jednostek budżetowych. Jednostki te bowiem ani w myśl u.f.p, ani w myśl ustawy z dnia 8 marca 1990 roku o samorządzie gminnym²³⁷(u.s.g), ustawy z dnia 5 czerwca 1998 roku o samorządzie powiatowym²³⁸(u.s.p), ustawy z dnia 5 czerwca 1998 roku o samorządzie województwa²³⁹(u.s.w)(łącznie - ustaw samorządowych) nie zostały wyposażone w zdolność prawną²⁴⁰. Brak wymogu legitymowania się ową zdolnością jest niewątpliwie wynikiem realizacji na gruncie omawianej u.p.t.u zasady powszechności podatku od towarów i usług, która za relewantne z punktu widzenia prawa podatkowego uznaje ekonomiczne aspekty czynności podejmowanych przez podmioty obrotu gospodarczego, przyznając nawet status podatnika tym podmiotom, które nie mają zdolności prawnej czy zdolności do czynności prawnych w myśl k.c²⁴¹. Taką interpretację potwierdza art. 135 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa²⁴² (dalej:

²³⁵ Dz.U. 2013, poz. 885.

²³⁶ Dz.U. 1964 nr 16, poz. 93.

²³⁷ Dz.U. 2013, poz. 594.

²³⁸ Dz.U. 2013, poz. 595.

²³⁹ Dz.U. 2013, poz. 596.

²⁴⁰ Tak również WSA w Opolu w wyroku z dnia 25 listopada 2010 r., o sygn. I SA/Op 557/10, LEX nr 749813.

²⁴¹ A. Bartosiewicz, *Komentarz do art. 15 ustawy o podatku od towarów i usług, [w:] VAT. Komentarz.* Wolters Kluwer Polska, wydanie VII, 2013.

²⁴² Dz.U. 1997, nr 137, poz. 926.

O.p.), będący niejako materialnoprawną podstawą oceny zdolności prawnej na gruncie prawa podatkowego²⁴³, który stanowi, iż w sprawach podatkowych zdolność prawną ocenia się według przepisów prawa cywilnego, tylko wtedy, jeśli przepisy prawa podatkowego nie stanowią inaczej. W opisywanym przypadku zdolność prawną jednostkom organizacyjnym niebędącym osobami prawnymi przyznaje art. 15 ust. 1 u.p.t.u w zakresie, w jakim dana jednostka spełni pozostałe wymienione w tym przepisie konstytutywne przesłanki i zostanie tym samym uznana za podatnika. Podsumowując więc ten odcinek rozważań należy stwierdzić, iż jednostki organizacyjne niebędące osobami prawnymi i nielegitymujące się zdolnością prawną w myśl odrębnych przepisów będą mogły być brane pod uwagę przy ocenie ich prawnopodatkowego statusu na gruncie przepisów u.p.t.u, gdyż fakt spełnienia przez takie jednostki pozostałych warunków wymienionych w art. 15 ust. 1 u.p.t.u, a tym samym uznanie ich za podatnika, pozwala przyjąć, iż w zakresie spraw podatkowych odznaczają się potrzebną zdolnością prawną niezależnie od uregulowania kwestii tej zdolności w innych gałęziach prawa²⁴⁴.

3. POJĘCIE SAMODZIELNOŚCI W WYKONYWANIU DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ

Podjęte wyżej rozważania dotyczące zdolności prawnej samorządowych jednostek budżetowych są istotne z punktu widzenia wyznaczonego ustawami materialnego prawa administracyjnego zakresu udziału tychże jednostek w obrocie gospodarczym i podejmowania w tym zakresie czynności, w przypadku których będzie w ogóle możliwe ich kwalifikowanie jako czynności opodatkowanych, co jednak z racji na charakter niniejszego opracowania, pozostaje poza jego ramami (eg. kwestia zawierania umów w obrocie cywilnoprawnym). Natomiast najbardziej istotną w kontekście przedstawionego problemu jest interpretacja pozostałych przesłanek zawartych w art. 15 ust. 1 u.p.t.u (warunków, których wypełnienie jest konieczne do oceny danego podmiotu jako podatnika podatku od towarów i usług), przede wszystkim zaś przesłanki *s a m o d z i e l n e g o* wykonywania działalności gospodarczej.

Analizę problemu samodzielności w wykonywaniu działalności gospodarczej należałoby rozpocząć od dokonania wykładni językowej samego pojęcia *s a m o d z i e l n o ś c i*. Wykładnia taka, zgodnie z

²⁴³ Tak T. Kiełkowski, *Zdolność administracyjnoprawna*, [w:] *Nabycie prawa na mocy decyzji administracyjnej*. Wolters Kluwer, 2012

²⁴⁴ Tak Brolik J., Dowgier R., Etel L., Kosikowski C., Pietrasz P., Popławski M., Presnarowicz S., Stachurski W., *Komentarz do art. 135 ustawy – Ordynacja podatkowa*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wolters Kluwer Polska, wydanie V, 2013.

pojęciem orzecznictwa sądów administracyjnych²⁴⁵ i doktryny²⁴⁶, jest punktem wyjścia jeśli chodzi o wykładnię prawa i dodatkowo zakreśla jej granice. Jako że pojęcie *s a m o d z i e l n o ś c i* nie jest pojęciem zdefiniowanym ani na potrzeby u.p.t.u, ani na gruncie polskiego ustawodawstwa podatkowego, należy uznać, iż jest ono pojęciem, które należy rozumieć tu w potocznym znaczeniu (domniemanie języka potocznego²⁴⁷). W celu obiektywnego przedstawienia znaczenia poddanego wykładni pojęcia, warto przytoczyć definicję tzw. słownikową²⁴⁸. Otóż *s a m o d z i e l n i e* to znaczy: „bez żadnej pomocy lub ulegania czyimś wpływom, czyjejs władzy, samemu, własnoręcznie, niezależnie, osobno, odrębnie, samoistnie”^{249 250}.

Pomocna przy interpretacji zwrotu *s a m o d z i e l n i e* jest również analiza art. 15 ust. 3 u.p.t.u, którego treść wskazuje, jaka działalność gospodarcza nie ma przymiotu samodzielnie wykonywanej. Ogólnie rzecz biorąc, za działalność gospodarczą wykonywaną samodzielnie nie może być uznana taka działalność, w ramach której czynności dokonywane są pomiędzy podmiotami obrotu gospodarczego pozostającymi ze sobą w stosunku bezpośredniej lub pośredniej zależności, przez co ciężar, a więc i ryzyko działalności gospodarczej zostaje niejako przerzucone z jednego podmiotu na drugi.

Dodatkowo, należy mieć na uwadze, iż wykładnia przepisów prawa polskiego, a więc i analizowanego tu przepisu u.p.t.u nie może prowadzić do rezultatów sprzecznych z prawem Unii Europejskiej²⁵¹, a w szczególności z Dyrektywą VAT. Zgodnie z art. 9 ust. 1 tej Dyrektywy podatnikiem jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności. Także w tym przypadku, w celu oceny statusu podmiotów obrotu gospodarczego jako podatników podatku od towarów i usług, wymagana jest analiza pojęcia *s a m o d z i e l n o ś c i* w wykonywaniu działalności gospodarczej, które to pojęcie zbieżne z pojęciem zawartym w polskiej u.p.t.u, jest wynikiem tłumaczenia tekstu Dyrektywy VAT, a to nie zawsze jest prawidłowe. Należy zatem, co też słusznie czyniły polskie sądy administracyjne²⁵², dokonać porównawczej oceny uwzględniającej treść problematycznego zwrotu na gruncie innych językowych

²⁴⁵ Tak NSA w wyroku z 24 lipca 2002 roku, o sygn. I SA/Gd 1979/99.

²⁴⁶ T. Spyra, *Granice wykładni prawa. Znaczenie językowe tekstu prawnego jako granica wykładni*, Kraków 2006.

²⁴⁷ B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*. Wyd. Oddk Gdańsk, 2008, s. 44-45.

²⁴⁸ B. Brzeziński, *Podstawy...*, *op. cit.*, s. 50-52.

²⁴⁹ *Słownik współczesnego języka polskiego*, Wydawnictwo Przegląd Reader's Digest, Warszawa 1998, Tom 2, s. 291.

²⁵⁰ Definicja ta została wykorzystana w wyroku WSA w Łodzi z dnia 22 października 2008 roku, o sygn. I SA/Łd 622/08.

²⁵¹ B. Brzeziński, *Podstawy...*, *op. cit.*, s. 103.

²⁵² Tak eg. NSA w postanowieniu z dnia 30 stycznia 2013 roku, o sygn. I FSK 311/12, LEX nr 1298278 czy NSA w uchwale z dnia 24 czerwca 2013 roku, o sygn. I FPS 1/13, LEX nr 1324202.

wersji Dyrektywy VAT. I tak na przykład: wersja angielska zawiera wyrażenie *independently*, wersja francuska *indépendante*, co nakazuje rozumieć zawarte w Dyrektywie VAT jak i polskiej u.p.t.u wyrażenie *samodzielne wykonywanie działalności gospodarczej* jako *niezależne wykonywanie działalności gospodarczej*. Niezwykle pomocnym przy interpretacji pojęcia *samodzielności* w wykonywaniu działalności gospodarczej jest bogate orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TS UE), które to wielokrotnie za przedmiot analizy miało właśnie sporne wyrażenie²⁵³. I tak, w wyroku z dnia 26 marca 1987 roku²⁵⁴ TS UE orzekł, iż o niezależności w przypadku wykonywanej działalności możemy mówić, gdy wynagrodzenie za świadczenie usług na rzecz osób trzecich otrzymywane jest na własny rachunek. Z kolei w wyroku z dnia 25 lipca 1991 roku²⁵⁵ TS UE stwierdził, iż warunkiem uznania samodzielności wykonywanej działalności gospodarczej jest ponoszenie odpowiedzialności za tę działalność i szkody z niej wynikłe wobec osób trzecich w sposób niezależny. Natomiast w wyroku z dnia 23 marca 2006 roku²⁵⁶ TS UE do wyżej wymienionych kryteriów samodzielności dodał zdolność do ponoszenia ryzyka gospodarczego wynikającego z prowadzonej działalności oraz fakt dysponowania przez dany podmiot uczestniczący w obrocie gospodarczym w *yo d r ę b n i o n y m k a p i t a ł e m*. W ostatnim, istotnym dla analizy przedstawionego problemu, wyroku z dnia 27 stycznia 2000 r.²⁵⁷ TS UE przyznał, iż o samodzielnym prowadzeniu działalności gospodarczej możemy mówić, gdy jest ona wykonywana we własnym imieniu, na własny rachunek oraz na własną odpowiedzialność.

Emfazy wymaga również stanowisko polskich sądów administracyjnych w zakresie oceny przesłanki *samodzielności*. Przede wszystkim istotny jest wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 marca 2009 roku²⁵⁸, w którego tezie zawarta jest istota niezależnego prowadzenia działalności gospodarczej, przez co należy zacytować ją w całości:

„Za samodzielną działalność gospodarczą nie będzie mogła zostać uznana działalność gospodarcza, która wykonywana jest przy wykorzystaniu infrastruktury i organizacji wewnętrznej podmiotu, na rzecz którego jest prowadzona, nie powoduje żadnego ryzyka ekonomicznego po stronie usługodawcy, a

²⁵³ B. Brzeziński, M. Kalinowski, *Prawo podatkowe Wspólnoty Europejskiej*, Wyd. Oddk Gdańsk, 2005, s. 97-98.

²⁵⁴ Wyrok Trybunału Sprawiedliwości UE z dnia 26 marca 1987 roku, o sygn. 235/85, LEX nr 83879, ECR 1987/3/1471.

²⁵⁵ Wyrok Trybunału Sprawiedliwości UE z dnia 25 lipca 1991 roku, o sygn. C-202/90, LEX nr 83916, ECR 1991/7/I-4247.

²⁵⁶ Wyrok Trybunału Sprawiedliwości UE z dnia 23 marca 2006 roku, o sygn. C-210/04, (Dz.U.UE.C.2006.131.14/1).

²⁵⁷ Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 27 stycznia 2000 r., o sygn. C-23/98, LEX nr 82695, ECR 2000/1/I-419.

²⁵⁸ Wyrok NSA z dnia 10 marca 2009 roku, o sygn. I FSK 9/08, LEX nr 531095.

nadto nie powoduje odpowiedzialności usługodawcy wobec osób trzecich za szkody wyrządzone w związku z prowadzoną działalnością”.

4. STATUS PRAWNY SAMORZĄDOWYCH JEDNOSTEK BUDŻETOWYCH – ZAGADNIENIA OGÓLNE

Wynikające z ugruntowanego orzecznictwa polskich sądów administracyjnych oraz TS UE warunki decydujące o zakwalifikowaniu danej działalności gospodarczej do kategorii działalności niezależnej, a tym samym umożliwiające opodatkowanie podatkiem od towarów i usług czynności wykonywanych w ramach takiej działalności, winny zostać zrelacjonowane do wynikającego z polskiego porządku prawnego statusu, organizacji i zasad funkcjonowania samorządowych jednostek budżetowych.

Jednostki budżetowe są jedną z najczęściej występujących form organizacyjno-prawnych gospodarki budżetowej²⁵⁹. Ich status prawny określają przepisy art. 11-13 wskazywanej już wyżej u.f.p. Z ich analizy wynika przede wszystkim, iż zostały one pozbawione osobowości prawnej. Są one bowiem jednostkami organizacyjnymi nieposiadającymi osobowości prawnej a występującymi w obrocie prawnym w ramach struktury organizacyjnej osoby prawnej, która je utworzyła. Można uznać je więc za jednostki organizacyjne tychże osób prawnych, a z faktu, iż są to jednostki organizacyjne specyficznej osoby prawnej jaką jest Skarb Państwa lub jednostka samorządu terytorialnego²⁶⁰, wynika jednoznacznie wniosek uzasadniający kwalifikację takich jednostek jako *stationes* odpowiednio *fisci* (w odniesieniu do Skarbu Państwa) lub *municipi* (w odniesieniu do jednostki samorządu terytorialnego). Do podobnych konkluzji dochodzi doktryna prawa finansowego jak i orzecznictwo sądów administracyjnych²⁶¹. O fakcie funkcjonowania w sensie prawnym w ramach struktury osoby prawnej jaką jest jednostka samorządu terytorialnego przesądzają również sposób powoływania, statut oraz skutki likwidacji samorządowej jednostki budżetowej.

Mianowicie, jeżeli chodzi o sposób powoływania takiej jednostki, to wyłącznie właściwym jest organ stanowiący danej jednostki samorządu terytorialnego, w ramach której ma zostać utworzona

²⁵⁹ L. Lipiec-Warzecha, *Komentarz do art. 11 ustawy o finansach publicznych* [w:] *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*. Wolters Kluwer Polska, 2011.

²⁶⁰ O osobowości prawnej jednostki samorządu terytorialnego stanowi art. 165 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 roku (Dz.U. 1997, nr 78 poz. 483) oraz art. 2 ust. 2 u.s.g.

²⁶¹ Doktryna - L. Lipiec-Warzecha, *Komentarz do art. 11...*, *op. cit.*; Orzecznictwo: uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 czerwca 2013 roku sygn. I Fps 1/13, LEX nr 1324202 oraz wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 10 września 2013 roku, o sygn. I FSK 700/12, LEX nr 1383088.

samorządowa jednostka budżetowa – czyli rada gminy (w przypadku gminy), rada powiatu (w przypadku powiatu) oraz sejmik województwa (w przypadku województwa). Analogiczne zasady obowiązują przy łączeniu czy też likwidacji takich jednostek budżetowych. Jak podkreśla się w doktrynie²⁶² jednostkami organizacyjnymi gminy (ale i pozostałych jednostek samorządu terytorialnego) są takie jednostki, które gmina może tworzyć, likwidować czy przekształcać. Stanowisko to jednoznacznie potwierdza, iż samorządowe jednostki budżetowe są jednostkami organizacyjnymi osób prawnych-jednostek samorządu terytorialnego, przy których zostały one utworzone. Już na tym etapie rozważań w zakresie statusu prawnego samorządowych jednostek budżetowych, jaki wynika z ustaw materialnego prawa administracyjnego, uzasadnioną wydaje się być konstatacja, iż owe jednostki nie dysponują bezwzględną i pełną niezależnością w sferze obrotu prawnego.

Ponadto, zgodnie z art. 12 ust. 2 *in principio* u.f.p organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego, który jest właściwy do utworzenia danej jednostki budżetowej, nadaje takiej jednostce statut. Minimalne wymogi co do treści takiego statutu określa art. 11 ust. 2 u.f.p, który stanowi, iż statut powinien zawierać co najmniej nazwę, siedzibę oraz przedmiot działalności tworzonej samorządowej jednostki budżetowej. W szczególności ostatni z wymienionych tu wymogów treściowych statutu ukazuje charakter prawny relacji podmiotu tworzącego i podmiotu tworzonego. Otóż w tym miejscu należy wskazać na *ratio* funkcjonowania w polskim porządku prawnym jednostek budżetowych. Jak podkreśla się w doktrynie²⁶³ celem tworzenia i istnienia takich jednostek jest realizowanie zadań nałożonych na nie przez jednostkę samorządową. Toteż, jednostka samorządu terytorialnego pełniąca rolę podmiotu tworzącego jednostkę budżetową nadaje takiej jednostce statut, którego normy określające te zadania, wewnętrzną organizację, strukturę oraz tryb działania²⁶⁴ stanowią fundament jej funkcjonowania. Głównym przedmiotem działalności²⁶⁵ utworzonej jednostki budżetowej jest więc wypełnianie zadań, dla których została ona utworzona. Zadania te, na co wskazuje *expressis verbis* Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 roku (Konstytucja RP)²⁶⁶ w art. 16 ust. 2 oraz w art. 166 ust. 1 i 2 oraz wydane na jej podstawie ustawy samorządowe (eg. Art. 2 ust. 1 u.s.g), są przynależne²⁶⁷ wyłącznie właściwym jednostkom samorządu terytorialnego. Jednakże jednostki

²⁶² M. Bator, J. Dźiedzicki, *Obowiązek składania oświadczeń majątkowych - wybrane problemy praktyczne*, NZS 2007, nr 1.

²⁶³ L. Lipiec-Warzecha, *Komentarz do art. 12 ustawy o finansach publicznych* [w:] *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*. Wolters Kluwer Polska, 2011.

²⁶⁴ L. Lipiec-Warzecha, *Komentarz do art. 11...*, *op. cit.*

²⁶⁵ Choć samorządowe jednostki budżetowe mogą prowadzić działalność uboczną. Vide: M. Bator, J. Dźiedzicki, *Obowiązek...*, *op. cit.*

²⁶⁶ Dz.U. 1997 nr 78 poz. 483.

²⁶⁷ Takiego określenia użył WSA w Opolu w wyroku z dnia 25 listopada 2010 r., o sygn. I SA/Op 557/10, LEX nr 749813.

samorządowe, jako specyficzne osoby prawne, nie dysponują odpowiednią strukturą organizacyjną niezbędną do wykonywania nałożonych na nie *ex lege* lub z mocy porozumienia zadań, *ergo* na podstawie ustaw samorządowych (eg. Art.9 ust. 1 u.s.g) zostały wyposażone w kompetencję do tworzenia jednostek organizacyjnych działających w sensie prawnym i funkcjonalnym w ich ramach, w celu wykonywania tychże zadań²⁶⁸. Ta *sui generis* delegacja zadań samorządowych nie implikuje atrofii charakteru tych zadań, to znaczy nadal są one zadaniami właściwych jednostek samorządowych, przez nie wykonywanych, tyle, że za pomocą odpowiednich struktur utworzonych w ich ramach odpowiednio w tym celu. Jednostka samorządowa zlecająca w ten sposób własne zadania publiczne do wykonania nie przerzuca w żaden sposób odpowiedzialności za ich wykonanie na samorządową jednostkę organizacyjną (tu budżetową)²⁶⁹. Specyficzna jest także forma przekazania zadań samorządowych własnym jednostkom organizacyjnym, bowiem nie jest w tym zakresie zawierana jakakolwiek umowa, której przedmiotem miałyby być przeniesienie obowiązku wykonywania zadań publicznych, a podstawą powierzenia takich zadań jest sam akt organu stanowiącego jednostki samorządowej powołujący do życia jednostkę budżetową i określający w statucie zakres i przedmiot jej działania²⁷⁰. Rekapitulując, ocena zakresu zadań powierzonych samorządowym jednostkom budżetowym i określonych w statucie tych jednostek, wydaje się potwierdzać, iż jednostki te nie tylko w sferze statusu prawnego, lecz także w sferze swojej działalności nie dysponują właściwą podatnikom podatku od towarów i usług niezależnością.

Co więcej, jednostka samorządu terytorialnego decyduje nie tylko o utworzeniu i zakresie działalności samorządowej jednostki budżetowej, ale także o zaprzestaniu wykonywania powierzonych zadań poprzez jej likwidację. Nie budzi zatem wątpliwości stanowisko, iż byt prawny (jego rozpoczęcie jak i zakończenie) samorządowej jednostki budżetowej jest w pełni zależny od tworzącej ją jednostki samorządu terytorialnego²⁷¹. Potwierdzają je także skutki, jakie wiążą się z likwidacją takiej jednostki budżetowej. Otóż, należności i zobowiązania zlikwidowanej samorządowej jednostki budżetowej zgodnie z art. 12 ust. 4 u.f.p przejmuje urząd właściwej jednostki samorządowej, a więc odpowiednie urząd gminy, starostwo powiatowe lub urząd marszałkowski w zależności od tego, która z jednostek samorządu terytorialnego podjęła decyzję o utworzeniu jednostki budżetowej. Natomiast według art. 12

²⁶⁸ Przy ocenie problemu ujętego w temacie opracowania, uwagę na to zwracały również sądy administracyjne. Eg. uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 czerwca 2013 roku, o sygn. I Fps 1/13, LEX nr 1324202 oraz wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 10 września 2013 roku, o sygn. I FSK 700/12, LEX nr 1383088.

²⁶⁹ Tak doktryna, przykładowo Jyż G., Pławecki Z., Szewc A., *Komentarz do art.9 ustawy o samorządzie gminnym* [w:] *Ustawa o samorządzie gminnym. Komentarz*. Wyd. Wolters Kluwer, 2012.

²⁷⁰ Tak Wyrok NSA z dnia 11 sierpnia 2005 roku., II GSK 105/05, LEX nr 155826.

²⁷¹ Co słusznie stwierdzono w orzecznictwie sądów administracyjnych; eg. WSA w Opolu w wyroku z dnia 25 listopada 2010 r., o sygn. I SA/Op 557/10, LEX nr 749813.

ust. 6 w zw. z ust. 7 u.f.p organ stanowiący jednostki samorządowej, która powołała do życia daną jednostkę budżetową, może w przypadku likwidacji takiej jednostki postanowić, iż zostanie ona niejako przekształcona w inną formę organizacyjno-prawną i co warte odnotowania, nowo utworzony podmiot, o ile tak zdecyduje organ stanowiący właściwej jednostki samorządowej, może przejąć należności i zobowiązania likwidowanej jednostki budżetowej. Spornym w orzecznictwie i doktrynie jest jednak zakres sukcesji praw i obowiązków likwidowanej jednostki budżetowej. Za bardziej uzasadniony, ze względu na odwołanie się do podstawowych cech podatku od towarów i usług (zasada neutralności tego podatku) wydaje się pogląd zakreślający szeroki zakres tej sukcesji (obejmujący sukcesję praw i obowiązków zarówno publicznoprawnych jak i cywilnoprawnych), którego wyrazem jest przydanie uprawnienia danej jednostce samorządowej do ubiegania się o zwrot nadwyżki podatku od towarów i usług, jaki przysługiwał utworzonej przez tę jednostkę samorządowej jednostce budżetowej, zanim ta została zlikwidowana²⁷². W orzecznictwie został wyrażony również pogląd zawężający omawianą sukcesję do przejęcia po zlikwidowanej jednostce budżetowej jedynie praw i obowiązków ze sfery cywilnoprawnej²⁷³. Zatem skutki likwidacji samorządowej jednostki budżetowej potwierdzają, iż także w tym zakresie, jednostka taka jest uzależniona od tworzącego ją podmiotu, skoro o zakończeniu (w tym o jego formie) bytu prawnego takiej jednostki, jak i o przejęciu wszelkich praw i obowiązków decyduje wyłącznie tworząca je gmina, powiat lub województwo.

5. DYSPONOWANIE MIENIEM PRZEZ SAMORZĄDOWE JEDNOSTKI BUDŻETOWE

Kolejnym, bardziej jeszcze dobitnym dowodem na prawną zależność jednostki budżetowej od podmiotu ją tworzącego jest kwestia dysponowania mieniem przez taką jednostkę. Analiza art. 12 ust. 2 w zw. z ust. 3 oraz w zw. z ust. 5 u.f.p prowadzi do wniosku, iż jednostka samorządowa tworząc, łącząc czy też likwidując odpowiednią samorządową jednostkę budżetową określa mienie przekazywane takiej jednostce w zarząd czy też odpowiednio decyduje o przeznaczeniu mienia znajdującego się w zarządzie likwidowanej czy też podlegającej połączeniu jednostki budżetowej. Mienie, a więc środki trwałe i obrotowe, zostaje powierzone samorządowej jednostce budżetowej w momencie jej utworzenia, to jest w momencie określenia przedmiotu działalności i powierzenia w jej zakresie zadań publicznych, których wykonywanie wymaga dysponowania odpowiednim wycinkiem

²⁷² Tak WSA we Wrocławiu w wyroku z dnia 21 listopada 2012 roku, o sygn. I SA/Wr 989/12, LEX nr 1248315.

²⁷³ Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 14 sierpnia 2009 roku, o sygn. I SA/Go 290/09, LEX nr 555175.

mienia komunalnego należącego do odpowiednio gminy, powiatu lub województwa. Jednostki samorządu terytorialnego, jak zostało to już na początku tych rozważań podkreślone, są osobami prawnymi i to im, w rozumieniu cywilnoprawnym, przysługuje własność mienia komunalnego. Samorządowe jednostki budżetowe jako *stationes municipi*, w zakresie praworzeczowych stosunków pomiędzy nią a właściwą jednostką samorządową, nie mają odrębnej podmiotowości. Wszystkie bowiem czynności cywilnoprawne takich jednostek są traktowane na gruncie prawa cywilnego jako czynności tworzących ich jednostek samorządu terytorialnego, dokonywanych w ich imieniu i na ich rzecz, a to z uwagi na fakt, iż to jednostki samorządowe mają przymiot osoby prawnej i wyłącznie one, a nie ich jednostki organizacyjne (tu jednostki budżetowe) mogą być właścicielami (ewentualnie użytkownikami wieczystymi)²⁷⁴. W jakiej więc formie prawnej samorządowe jednostki budżetowe dysponują powierzonym im mieniem? Na tak postawione pytanie doktryna prawa finansowego odpowiada jednoznacznie²⁷⁵, iż mamy w tym wypadku do czynienia z tzw. t r w a ł y m z a r z ą d e m w rozumieniu ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 roku o gospodarce nieruchomościami (u.g.n)²⁷⁶. Trwały zarząd, zgodnie z ugruntowanym stanowiskiem w orzecznictwie, jest publicznoprawną formą władania nieruchomością przez określoną jednostkę organizacyjną i nie może być uznany za prawo o charakterze rzeczowym (ma zatem administracyjno- a nie cywilnoprawny charakter)²⁷⁷. Trzeba również zasygnalizować pogląd mniejszościowy, który pojawił się w doktrynie prawa administracyjnego²⁷⁸, a mówiący o tym, iż w zakresie w jakim dana jednostka organizacyjna otrzymuje nieruchomość w trwały zarząd staje się podmiotem prawa ze sfery prawa cywilnego, a jej zdolność prawna ma odcinkowy, szczątkowy charakter, co wynika z faktu, iż może zawierać umowy dzierżawy, najmu lub użyczenia, których przedmiotem jest nieruchomość objęta trwałym zarządem. Ocena tego, z pozoru błędnego dla analizy problemu zawartego w temacie opracowania, sporu ma daleko idące konsekwencje jeśli chodzi o status prawny samorządowych jednostek budżetowych. Gdybyśmy bowiem, idąc za poglądem mniejszościowym uznali, iż jednostki budżetowe tworzone przez samorząd mogą być podmiotami prawa rzeczowego, to znaczy dysponować mieniem powierzonym im w trwały zarząd, w takim zakresie jaki wynika z legitymowania się na gruncie u.g.n zdolnością prawną, to musielibyśmy dojść do w pełni uzasadnionej konstatacji, iż samorządowe jednostki budżetowe charakteryzują się konieczną dla uznania tych jednostek za podatników podatku od towarów i usług niezależnością.

²⁷⁴ Tak doktryna prawa cywilnego; vide: Kidyba A. (red.), Gawlik Z., Janiak A., Jedliński A., Kopaczyńska-Pieczniak K., Niezbecka E., Sokołowski T., *Komentarz do art.34 Kodeksu cywilnego* [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz. Tom I. Część ogólna*. Wyd. Wolters Kluwer Polska, 2012.

²⁷⁵ L. Lipiec-Warzecha, *Komentarz do art. 12...., op. cit.*

²⁷⁶ Dz.U.2010 nr 102, poz.651.

²⁷⁷ Tak eg. WSA w Warszawie z dnia 3 czerwca 2004 roku, o sygn. I SA 2372/02, LEX nr 159015.

²⁷⁸ Kubot Z., *Odcinkowa (szczątkowa) zdolność prawna*, GSP 2007, t. XVII.

Posługując się w dalszych rozważaniach poglądem przyjętym przez polskie sądy, przejdźmy do *meritum* problemu dysponowania mieniem przez jednostki budżetowe. Analiza przepisów art. 18 i art. 43 u.g.n prowadzi do następujących wniosków. Przede wszystkim dany fragment mienia komunalnego należącego do właściwej jednostki samorządu terytorialnego może zostać oddany w trwały zarząd wyłącznie pod dwoma warunkami. Po pierwsze nieruchomości będąca własnością lub w użytkowaniu wieczystym jednostki samorządu terytorialnego może zostać powierzona w trwały zarząd wyłącznie jednostce organizacyjnej niemającej osobowości prawnej funkcjonującej w obrocie prawnym w ramach osobowości prawnej tej jednostki samorządowej. Po drugie wyżej opisana nieruchomość może zostać przekazana w trwały zarząd danej jednostce organizacyjnej niemającej osobowości prawnej działającej w ramach osobowości prawnej odpowiedniej jednostki samorządu terytorialnego wyłącznie w celu dysponowania tą nieruchomością w związku z przedmiotem działalności określonym w akcie powołującym taką jednostkę²⁷⁹. Ponadto, uprawnienia podmiotu korzystającego z nieruchomości w ramach tzw. t r w a ł e g o z a r z ą d u są uprawnieniami w znacznej mierze ograniczonymi i obwarowanymi dodatkowymi warunkami, których wypełnienie jest konieczne do rozpoczęcia korzystania z tych uprawnień. I tak, dysponowanie nieruchomością objętą tzw. t r w a ł y m z a r z ą d e m jest ograniczone celem, dla którego dana samorządowa jednostka budżetowa została powołana. Wszelka zabudowa, odbudowa, rozbudowa, nadbudowa, przebudowa lub remont mogą być dokonywane (pamiętając o pierwszym ograniczeniu – związaniu celem działalności jednostki budżetowej) wyłącznie za zgodą organu nadzorującego. Samorządowa jednostka budżetowa może oddać nieruchomość powierzoną jej w formie tzw. t r w a ł e g o z a r z ą d u (także jej część) w najem, dzierżawę lub użyczenie na okres ograniczony przez okres trwania tego zarządu. W przypadku zawierania tego typu umów jednostka taka zobowiązana jest albo do zawiadomienia organu nadzorującego albo do uzyskania jego zgody. Organem nadzorującym w omawianym tu zakresie będzie organ stanowiący właściwej jednostki samorządu terytorialnego. Choć mienie, jakie ma zostać przekazane danej jednostce budżetowej do jej dysponowania zostaje określone w akcie (uchwale) organu stanowiącego odpowiedniej jednostki samorządowej o utworzeniu tejże jednostki budżetowej, to ustanowienie trwałego zarządu następuje w drodze decyzji administracyjnej organu wykonawczego jednostki samorządowej. Potwierdza to zatem administracyjnoprawny charakter tej instytucji. Natomiast dodatkowo rada gminy, rada powiatu lub sejmik województwa mogą w drodze uchwały ustalić szczegółowe warunki korzystania z nieruchomości oddanej w tzw. t r w a ł y z a r z ą d samorządowej jednostce budżetowej. Jak wynika z powyższego, charakter prawny dysponowania

²⁷⁹ Vide: E. Bończak-Kucharczyk, *Komentarz do art. 18 ustawy o gospodarce nieruchomościami oraz Komentarz do art. 43 ustawy o gospodarce nieruchomościami* [w:] *Ustawa o gospodarce nieruchomościami. Komentarz*. Wyd. Wolters Kluwer, 2013.

mieniem przez samorządowe jednostki budżetowe pozwala uznać, iż podmioty te w zakresie stosunków prawnorzeczowych pozbawione są niezależności, przez co na uwagę zdaje się zasługiwać konstatacja, iż brak samodzielności w korzystaniu z podstawowego instrumentarium niezbędnego do prowadzenia działalności gospodarczej, to jest środków trwałych powoduje, iż z tego punktu widzenia samorządowe jednostki budżetowe nie prowadzą w sposób samodzielny działalności gospodarczej i tym samym utrudnioną staje się obrona stanowiska, iż mogłyby zostać zakwalifikowane jako podatnicy podatku od towarów i usług²⁸⁰. Czy podmiot, który dysponuje mieniem wyłącznie w celu i wyłącznie w sposób (często bardzo szczegółowo – jak przy wydaniu uchwały dotyczącej szczegółowych warunków korzystania z nieruchomości) określony przez podmiot go tworzący, może zostać uznany za podmiot samodzielnie prowadzący działalność gospodarczą? Odpowiedź negatywna na tak postawione pytanie wydaje się być ze względu na powyższe uzasadniona²⁸¹.

6. KIEROWNICTWO SAMORZĄDOWYMI JEDNOSTKAMI BUDŻETOWYMI

Kolejnym, wymagającym głębszej analizy, aspektem dotyczącym statusu prawnego samorządowych jednostek budżetowych, relewantnym z punktu widzenia oceny ich niezależności w ramach wykonywanej przez te jednostki działalności gospodarczej, jest kwestia kierownictwa tymi jednostkami²⁸². Kierownicy samorządowych jednostek organizacyjnych, a więc również samorządowych jednostek budżetowych, są powoływani przez daną jednostkę samorządową, która zdecydowała o utworzeniu takiej jednostki. Wpływ gminy, powiatu czy województwa samorządowego na obsadę stanowisk kierowniczych w podległych im jednostkach organizacyjnych przesądza o

²⁸⁰ Wartym odnotowania jest również fakt, iż samorządowe jednostki budżetowe, którym przekazano w tzw. trwałe zarząd nieruchomości stanowiące własność odpowiednich jednostek samorządowych, nie mogą zostać również uznane za podatników podatku od nieruchomości. Choć jest to sporne zarówno w doktrynie jak i orzecznictwie. Vide: L. Eteł, *Komentarz do art. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych [w:] Podatek od nieruchomości. Komentarz*. Wyd. Wolters Kluwer, 2012; wyrok WSA w Olsztynie z dnia 8 września 2008 roku, o sygn. I SA/OI 327/08, LEX nr 449963.

²⁸¹ Na problem dysponowania mieniem przez jednostki budżetowe w kontekście analizy przesłanki samodzielności w prowadzeniu działalności gospodarczej zwraca również uwagę orzecznictwo polskich sądów administracyjnych; eg. uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 czerwca 2013 roku sygn. I Fps 1/13, LEX nr 1324202 oraz wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 10 września 2013 roku, o sygn. I FSK 700/12, LEX nr 1383088.

²⁸² Na aspekt ten, przy ocenie przesłanki samodzielności w wykonywaniu działalności gospodarczej, zwraca uwagę orzecznictwo sądów administracyjnych; eg. Postanowienie NSA z dnia 30 stycznia 2013 roku, o sygn. I FSK 311/12, LEX nr 1298278 oraz Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 15 lutego 2012 roku, o sygn. I SA/Po 791/11, LEX nr 1117977.

charakterze statusu takich jednostek²⁸³ jako jednostek prawnie zależnych. Otóż kierownik podejmuje decyzje co do kierunku i zakresu działalności kierowanej przez niego samorządowej jednostki budżetowej jedynie w ramach ustalonych wcześniej w akcie organu stanowiącego jednostki samorządowej dotyczącym utworzenia danej jednostki budżetowej. Dodatkowo zaś, co wynika z treści ustaw samorządowych (eg. Art. 47 u.s.g) do podejmowania działań, to znaczy przede wszystkim składania prawnie wiążących oświadczeń woli, potrzebne jest pełnomocnictwo organu wykonawczego danej jednostki samorządowej (w przypadku gminy – wójta). Osoba sprawująca kierownictwo samorządową jednostką budżetową może więc występować w obrocie prawnym w imieniu takiej jednostki jedynie w zakresie udzielonego pełnomocnictwa²⁸⁴. Podkreślenia wymaga również fakt, iż pełnomocnictwo udzielone kierownikowi samorządowej jednostki budżetowej może odnosić się wyłącznie do mienia oddanego w tzw. t r w a ł y z a r z ą d jednostce przez niego kierowanej²⁸⁵, a każda czynność wykraczająca poza granice tego pełnomocnictwa wymaga zgody organu nadzorującego²⁸⁶. Co najistotniejsze, kierownik danej samorządowej jednostki budżetowej, ze względu na to, iż jej działalność w obrocie prawnym nie opiera się na wyodrębnieniu, bowiem posiada ona charakter jednostki organizacyjnej bez przymiotu osobowości prawnej a działającej w ramach osoby prawnej jaką jest jednostka samorządowa, więc ze względu na to działając w imieniu tejże jednostki budżetowej działa on *in esse* w imieniu i ze skutkiem prawnym dla jednostki samorządu terytorialnego, której jednostką organizacyjną jest kierowana przez niego jednostka budżetowa²⁸⁷. Podsumowując, przekonywająco zdaje się być teza o braku samodzielności decyzyjnej kierownika samorządowej jednostki budżetowej co do jej funkcjonowania, a więc i prowadzenia działalności gospodarczej. Wszystkie podejmowane przez takiego kierownika rozstrzygnięcia decydujące o zakresie i przedmiocie działalności są bowiem podwójnie ograniczone (w sensie wyznaczenia dla nich ram prawnych) – raz przez akt powołujący kierowaną przez niego jednostkę budżetową, dwa przez umocowanie do podejmowania czynności w imieniu tej jednostki wydane przez właściwy organ wykonawczy jednostki samorządowej. Powyższe pozwala przyjąć, iż w ocenianym zakresie nie może być mowy o jakiegokolwiek niezależności czy też samodzielności w prowadzeniu działalności gospodarczej przez samorządową jednostkę budżetową.

²⁸³ Tak M. Bator, J. Dzedzyk, Obowiązek składania oświadczeń majątkowych - wybrane problemy praktyczne, NZS 2007, nr 1.

²⁸⁴ Vide: Uchwała SN z dnia 19 stycznia 1993 roku, III CZP 160/92, OSNC 1993, nr 6, poz. 102.

²⁸⁵ Prutis S., *Zasady reprezentacji komunalnych osób prawnych w obrocie cywilnym*, Sam. Teryt. 1991, nr 1-2.

²⁸⁶ E. Bończak-Kucharczyk, *Komentarz do art. 43...*, op. cit.

²⁸⁷ Vide: Przypis nr 53.

7. NIEZALEŻNOŚĆ SAMORZĄDOWEJ JEDNOSTKI BUDŻETOWEJ A METODA BUDŻETOWANIA BRUTTO

Najważniejszym (i dlatego przedstawianym na zakończenie tego odcinka rozważań), z punktu widzenia statusu prawnego, ale i także finansowego samorządowych jednostek budżetowych, jest zagadnienie powiązania tych jednostek z budżetem tej jednostki samorządu terytorialnego, która występuje w charakterze podmiotu tworzącego daną jednostkę budżetową. Punktem wyjścia do analizy tego zagadnienia powinna być interpretacja art. 11 ust. 1 i 3 u.f.p. Otóż z treści art. 11 ust. 1 u.f.p wynika, iż samorządowe jednostki budżetowe pokrywają swoje wydatki bezpośrednio z budżetu, a pobrane dochody odprowadzają na rachunek dochodów budżetu właściwej jednostki samorządowej. Właśnie ze względu na to powiązanie z budżetem danej jednostki samorządu terytorialnego można dokonywać podziału samorządowych jednostek budżetowych na jednostki budżetowe wojewódzkie, powiatowe oraz gminne²⁸⁸. Wynikająca z przywołanego powyżej przepisu metoda powiązania jednostki budżetowej z budżetem danej jednostki samorządowej nazywana jest powszechnie m e t o d ą b u d ż e t o w a n i a b r u t t o²⁸⁹. Niezwykle istotnym jest tu fakt, iż konsekwencją budżetowania brutto tych jednostek, jest uniezależnienie wydatków tych jednostek od ich dochodów, to znaczy wszystkie wydatki i dochody jednostek budżetowych są odpowiednio wydatkami i dochodami budżetu danej jednostki samorządu terytorialnego, a jednostka budżetowa nie ma prawnej możliwości wydatkowania osiągniętych przez nią dochodów²⁹⁰. W związku z tym, w przypadku takich jednostek, nie występuje pojęcie wyniku finansowego, a więc relacji (różnicy) dochodów w stosunku do wydatków. Status prawny tych jednostek w zakresie prawa finansów publicznych cechuje się brakiem autonomii co do ich gospodarki finansowej²⁹¹. Dodatkowo, co wiąże się ściśle z *ratio legis* ich funkcjonowania oraz charakterem prowadzonej przez nie działalności (działalność użyteczności publicznej), wartość wydatków jednostek budżetowych jest nieproporcjonalnie wyższa od ich dochodów²⁹². Co więcej zgodnie z art. 11 ust. 3 u.f.p podstawą gospodarki finansowej jednostek budżetowych jest plan ich dochodów i wydatków, zwany p l a n e m f i n a n s o w y m jednostki budżetowej. Plan ten, ze względu na wyżej wskazane powiązanie jednostki budżetowej z budżetem danej jednostki samorządowej, jest w sensie prawno-finansowym „odbiciem” odpowiedniego wycinka budżetu jednostki samorządu terytorialnego, co jest

²⁸⁸ B. Brzeziński, M. Kalinowski, W. Morawski, A. Olesińska, K. Lasiński-Sulecki, E. Prejs, W. Matuszewski, A. Zalański, *Prawo finansów publicznych*, Wyd. TNOiK „Dom Organizatora”, 2010, s. 60-62.

²⁸⁹ L. Lipiec-Warzecha, *Komentarz do art. 11...*, op. cit.

²⁹⁰ Prutis S., *Zasady reprezentacji...*, op. cit. oraz E. Bończak-Kucharczyk, *Komentarz do art. 43...*, op. cit.

²⁹¹ Ibidem.

²⁹² Ibidem.

wyrazem realizacji zasady zupełności budżetu²⁹³. Ocena zasad sporządzania tych planów, uregulowanych rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 7 grudnia 2010 roku w sprawie sposobu prowadzenia gospodarki finansowej jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych²⁹⁴, potwierdza jedynie, iż mamy do czynienia z pełnym podporządkowaniem jednostki budżetowej właściwej jednostce samorządowej. Otóż projekty takich planów sporządzają kierownicy samorządowych jednostek budżetowych, ale po pierwsze na podstawie informacji dotyczących kwot dochodów i wydatków budżetu jednostki samorządowej, które otrzymują od organów wykonawczych tych jednostek, a po drugie projekty tych planów są w pełnym zakresie weryfikowane przez te organy. Kryterium weryfikacji jest zgodność tych projektów z uchwałą budżetową danej jednostki samorządu terytorialnego, a w wyniku ewentualnego stwierdzenia niezgodności organ wykonawczy tych jednostek dokonuje odpowiednich zmian we właściwym terminie, informując o nich jednocześnie właściwych kierowników. Jakakolwiek swoboda samych samorządowych jednostek budżetowych w tworzeniu czy zmianie planów określających gospodarkę finansową tych jednostek jest więc wyraźnie wykluczona, a co więcej, zgodnie z art. 10 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (u.o.n.d.f.p)²⁹⁵ dokonanie jakichkolwiek zmian w takim planie przez daną jednostkę budżetową bez upoważnienia albo też z przekroczeniem zakresu takiego upoważnienia stanowi karalne naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Biorąc pod uwagę powyższe uwagi dotyczące statusu i kompetencji planistycznych w zakresie finansów publicznych samorządowych jednostek budżetowych należy stwierdzić, iż jednostki te nie dysponują koniecznym do uznania ich za podatników podatku od towarów i usług (przynajmniej na tym polu oceny) stopniem samodzielności czy też niezależności. Za prawidłowością tej tezy przemawia przede wszystkim ścisły związek tych jednostek z budżetem tworzących je jednostek samorządowych²⁹⁶, co oznacza, iż jednostki budżetowe nie mają podstawowej w przypadku podmiotów prowadzących działalność gospodarczą cechy jaką jest dysponowanie własnym budżetem i niezależnym jego wykorzystywaniem. Zarówno wydatki jak i dochody jednostek budżetowych są odpowiednio wydatkami i dochodami właściwych jednostek samorządowych, w związku z czym uniemożliwiona (a nawet zabroniona przez prawo) jest swobodna

²⁹³ Prutis S., *Zasady reprezentacji...*, *op. cit.*

²⁹⁴ Dz.U.2010 nr 241, poz. 1616.

²⁹⁵ Dz.U.2013 nr 168.

²⁹⁶ Na aspekt szczególnej więzi samorządowej jednostki budżetowej z budżetem danej jednostki samorządowej w kontekście analizy przesłanki samodzielności w wykonywaniu działalności gospodarczej zwraca też uwagę orzecznictwo sądów administracyjnych; eg. WSA we Wrocławiu w wyroku z dnia 21 listopada 2012 roku, o sygn. I SA/Wr 989/12, LEX nr 1248315; Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 15 lutego 2012 roku, o sygn. I SA/Po 791/11, LEX nr 11179771; Postanowienie NSA z dnia 30 stycznia 2013 roku, o sygn. I FSK 311/12, LEX nr 1298278; uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 czerwca 2013 roku sygn. I Fps 1/13, LEX nr 1324202; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 10 września 2013 roku, o sygn. I FSK 700/12, LEX nr 1383088.

rozporządzalność środkami w tym zakresie (eg. przerzucania nadwyżki dochodów uzyskanych w danym roku do koszyka planowanych na następny rok odpowiednio powiększonych wydatków). Tezę o braku niezależności potwierdza również *de facto* brak uprawnień co do planowania poziomu własnych dochodów i odpowiadającym im wydatków, skoro wszelkie środki publiczne stanowiące wydatki jednostek budżetowych są sztywno określone i zaplanowane przez właściwe jednostki samorządowe, a ewentualne zmiany dokonywane przez jednostki budżetowe podlegają uprawnieniom nadzorczym jednostek samorządu terytorialnego. Dodatkowo, na uwagę zasługuje paradoksalna konsekwencja wynikająca z metody budżetowania brutto polegająca na tym, iż w razie niewykorzystania przez samorządowe jednostki budżetowe środków zaplanowanych na dany rok budżetowy w budżecie samorządu w kategorii wydatków tego budżetu, w następnym roku budżetowym środki te ulegną odpowiedniemu (o wartość niewykorzystanych finansów) zmniejszeniu. Wszystko to prowadzi bezwzględnie do wniosku, iż podmiot, którego plan finansowy jest w pełni uzależniony od innego podmiotu do tego stopnia, iż nie ma możliwości nie tylko bieżącej korekty wydatków i dochodów, lecz także takiej optymalizacji w tym zakresie, która umożliwiłaby osiągnięcie jak najwyższego zysku, co jest głównym celem wszystkich podmiotów prowadzących działalność gospodarczą, więc to wszystko prowadzi do takiego wniosku, iż samorządowa jednostka budżetowa nie posiada odpowiedniej samodzielności²⁹⁷, co wykluczałoby ją z kręgu podatników podatku od towarów i usług. Stanowisku takiemu nie zaprzecza fakt posiadania przez samorządowe jednostki budżetowe własnych rachunków bankowych czy też tzw. s u b k o n t r a c h u n k ó w²⁹⁸. Treść rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej²⁹⁹, wydanego w celu prawnego uregulowania kwestii szczególnych zasad rachunkowości i planów kont *inter alia* jednostek budżetowych, *expressis verbis* wskazuje, iż na rachunkach bankowych takich jednostek zostają zaksięgowane środki publiczne otrzymane przez te jednostki dla realizacji wydatków stanowiących wydatki budżetu właściwej jednostki samorządu terytorialnego oraz ujmuje się w nich okresowe przelewy dochodów samorządowych jednostek budżetowych do budżetu odpowiedniej jednostki samorządowej, które to dochody są dochodami tego budżetu³⁰⁰. Wyodrębnienie więc rachunku do

²⁹⁷ Przymiotu samodzielności prawnej i budżetowej odmawia samorządowym jednostkom budżetowym również orzecznictwo RIO; eg. Uchwała RIO w Rzeszowie z dnia 10 czerwca 2003 roku, XXIV/3071/2003, OwSS 2004, nr 1, poz. 24.

²⁹⁸ Prutis S., *Zasady reprezentacji...*, *op. cit.*

²⁹⁹ Dz. U. 2013 nr 289.

³⁰⁰ Vide: Załącznik nr 3, pkt. II, podpkt. 1, nr 17) Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek

obsługi środków publicznych, którymi dysponuje dana samorządowa jednostka budżetowa, nie może przesądzać o uniezależnieniu się w tym zakresie tej jednostki od tworzącej ją jednostki samorządu terytorialnego, bowiem *in meritum* wszelkie wydatki czy dochody zarejestrowane na tymże rachunku są wydatkami i dochodami nie będącej posiadaczem tego rachunku jednostki budżetowej, lecz tworzącego ją podmiotu.

Innym, istotnym z punktu widzenia statusu prawnego samorządowych jednostek budżetowych, zagadnieniem, które wymaga wyjaśnienia, a nie poddanym ocenie orzecznictwu sądów administracyjnych przy analizie zawartego w temacie problemu, jest kwestia wyjątku od metody budżetowania brutto takich jednostek zawartego w art. 223 u.f.p. Otóż na samym początku należy zauważyć, iż w obecnie obowiązującej u.f.p z 2009 roku, zlikwidowano gospodarstwa pomocnicze jednostek budżetowych, rachunki dochodów własnych czy też fundusze motywacyjne, które funkcjonowały w obrocie prawnym na gruncie poprzednio obowiązującej u.f.p z roku 2005. Wymienione formy organizacyjno-prawne cechował pewien stopień samodzielności co do prowadzonej działalności i wykorzystywania środków zeń uzyskanych. I tak eg. gospodarstwa pomocnicze stanowiły wyodrębnione organizacyjnie zasoby, jakimi dysponowała jednostka budżetowa, przy której działały. Przedmiotem działalności takich podmiotów była albo wydzielona w zakresie finansowo-organizacyjnym część podstawowej działalności tworzącej je jednostki budżetowej, albo działalność uboczna takiej jednostki. Istotą funkcjonowania takich gospodarstw pomocniczych, przesądzającą o pewnej samodzielności w prowadzeniu przez nie działalności, było pokrywanie kosztów i wydatków tej działalności z uzyskiwanych przez nie przychodów własnych. Część wypracowanych przez te podmioty zysków mogła być przeznaczana na potrzeby własne, pozostała musiała zostać odprowadzona na rachunek odpowiedniej jednostki budżetowej. Ten, zasygnalizowany tu w ogólnym zarysie, status gospodarstw pomocniczych wskazujący na ich wyodrębnienie organizacyjne, majątkowe czy finansowe został jednak w orzecznictwie³⁰¹ uznany za niewystarczający do uznania takich gospodarstw za przedsiębiorców, bowiem wszelka działalność przez nie wykonywana jest działalnością wykonywaną nie w imieniu własnym, a w imieniu jednostek samorządowych, w ramach których funkcjonowały w obrocie przez fakt utworzenia ich przez stanowiące jednostki organizacyjne tych jednostek budżetowe. Dodatkowo podmioty te prowadzą działalność gospodarczą w celu wykonywania zadań nałożonych na tworzące je jednostki budżetowe, toteż autonomia gospodarstw pomocniczych jest ograniczona do bieżącej działalności³⁰². Likwidacja tych form organizacyjnych, które dysponowały

samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej.

³⁰¹ Vide: Wyrok WSA w Warszawie z dnia 6 lipca 2005 roku, o sygn. VI SA/Wa 2083/04, LEX nr 190634.

³⁰² Tak SN w uchwale z dnia 28 września 1995 roku, o sygn. III CZP 123/95, OSNC 1996/1/9.

pewnym zakresem samodzielności przy wykonywaniu działalności (choć jak wyżej wskazano niewystarczającym do uznania ich za przedsiębiorców na gruncie poprzednio obowiązującego stanu prawnego), nową u.f.p z 2009 roku, była wykorzystywana przez sądy administracyjne³⁰³ jako argument przemawiający za odmową uznania samorządowych jednostek budżetowych jako wystarczająco samodzielnych przy prowadzonej działalności do zakwalifikowania ich jako podatników podatku od towarów i usług. Jednakże, co zastanawiające, sądy nie poddawały analizie wymienionego wyżej art. 223 u.f.p, który jak podkreśla się w doktrynie³⁰⁴ jest odstępstwem od zasady likwidowania wyżej wymienionych form organizacyjnych i jednocześnie, co zostało już stwierdzone na samym początku, wyjątkiem od metody budżetowania brutto samorządowych jednostek budżetowych. Otóż, co najistotniejsze, instytucja w y d z i e l o n e g o r a c h u n k u dochodów uregulowana art. 223 u.f.p uelastycznia gospodarkę finansową samorządowych jednostek budżetowych, przez co funkcjonuje ona na zasadach analogicznych do działalności gospodarczej³⁰⁵. Jednakże instytucja ta jest w myśl wyżej wskazanego art. u.f.p podwójnie ograniczona – podmiotowo i przedmiotowo. W znaczeniu podmiotowym z wydzielonego rachunku dochodów korzystać mogą wyłącznie samorządowe jednostki budżetowe prowadzące działalność uregulowaną w ustawie z dnia 7 września 1991 roku o systemie oświaty (u.s.o)³⁰⁶, tj. *inter alia* przedszkola, szkoły, placówki oświatowo-wychowawcze, placówki kształcenia ustawicznego, placówki zapewniające opiekę i wychowanie uczniom w okresie pobierania nauki poza miejscem zamieszkania, biblioteki pedagogiczne (art. 2 u.s.o). Poza tym, z wydzielonego rachunku dochodów, będą mogły korzystać wyłącznie te samorządowe jednostki budżetowe spełniające wyżej wymienione kryterium, które zostaną wskazane *explicite* w uchwale organu stanowiącego odpowiedniej jednostki samorządowej (art. 223 ust.2 pkt.1 u.f.p). W znaczeniu przedmiotowym natomiast swoboda w zakresie dysponowania dochodami jest reglamentowana w czwórnasób. Po pierwsze źródła dochodów, z których środki będą mogły być umieszczane na wydzielonym rachunku dochodów, a tym samym samorządowa jednostka budżetowa będzie mogła nimi dysponować, są ściśle określone w we wskazanej powyżej uchwale organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego (art. 223 ust. 2 pkt. 2 u.f.p). Po drugie, sztywno określone w tejże uchwale jest także przeznaczenie tychże dochodów, to znaczy, iż wydatkowanie dochodów na inne cele aniżeli wymienione w takiej uchwale będzie wypełniało znamiona deliktu finansowego określonego w art. 11 u.o.n.d.f.p, tj. dokonywanie wydatków ze środków publicznych bez albo z przekroczeniem upoważnienia. Po trzecie,

³⁰³ W szczególności vide: uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 czerwca 2013 roku sygn. I Fps 1/13, LEX nr 1324202.

³⁰⁴ L. Lipiec-Warzecha, *Komentarz do art. 223 ustawy o finansach publicznych [w:] Ustawa o finansach publicznych. Komentarz.* Wolters Kluwer Polska, 2011.

³⁰⁵ Vide: Wyrok WSA w Warszawie z dnia 6 lipca 2005 roku, o sygn. VI SA/Wa 2083/04, LEX nr 190634.

³⁰⁶ Dz. U. z 2004 r. Nr 256, poz. 2572, z późn. zm.

wszelkie wydatki ze środków zgromadzonych na wydzielonym rachunku dochodów mogą być dokonywane jedynie do wysokości kwot tych dochodów (art. 223 ust. 3 u.f.p). Wreszcie po czwarte, wszelkie środki pozostające na wydzielonym rachunku dochodów, na dzień 31 grudnia roku budżetowego podlegają odprowadzeniu na rachunek budżetu odpowiedniej jednostki samorządowej (art. 223 ust. 4 u.f.p), a brak terminowości przekazania środków powoduje naruszenie dyscypliny finansów publicznych zgodnie z treścią art. 6 pkt. 2 u.o.n.d.f.p. Ponadto plan finansowy samorządowej jednostki budżetowej objętej wydzielonym rachunkiem dochodów stanowi załącznik do uchwały budżetowej odpowiedniej jednostki samorządowej (art. 214 pkt. 2 u.f.p). Powyższe cechy instytucji uregulowanej w art. 223 u.f.p, pomimo *prima facie* analogii do gospodarstw pomocniczych czy też innych form organizacyjnych w zakresie względnej samodzielności (względnej, gdyż niewystarczającej eg. do zakwalifikowania takich podmiotów jako przedsiębiorców – patrz wyżej), decydują o tym, iż samorządowe jednostki budżetowe spełniające wymogi określone w tym art. u.f.p nie mogłyby zostać uznane za niezależne w stopniu, który uprawniałby przyjęcie tezy o ich podmiotowości prawnopodatkowej w zakresie podatku od towarów i usług. Przede wszystkim przemawia za tym status samorządowych jednostek budżetowych poddany powyżej możliwie szczegółowej analizie, a instytucja wydzielonego rachunku dochodów nie stanowi żadnego, swoistego wyłomu w tym statusie. Poza tym, należy pamiętać, iż problem prawnopodatkowego statusu samorządowych jednostek budżetowych prowadzących działalność określoną w u.s.o będzie dotyczył tych nielicznych przypadków funkcjonowania w obrocie gospodarczym, w których jednostki te nie będą zwolnione od podatku od towarów i usług na podstawie art. 43 ust. 1 pkt. 26 – 30 u.p.t.u.

8. ZWOLNIENIE PODATKOWE A KWALIFIKACJA PRAWNOPODATKOWA SAMORZĄDOWYCH JEDNOSTEK BUDŻETOWYCH

Krótkiego komentarza wymaga również kwestia będąca często przedmiotem analizy orzecznictwa³⁰⁷ przy okazji oceny problemu opisanego w temacie opracowania, to jest kwestia uznania statusu prawnopodatkowego samorządowych jednostek budżetowych na podstawie §13 ust. 1 pkt. 13 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 kwietnia 2011 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów

³⁰⁷ Eg. Postanowienie NSA z dnia 30 stycznia 2013 roku, o sygn. I FSK 311/12, LEX nr 1298278; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 10 września 2013 roku, o sygn. I FSK 700/12, LEX nr 1383088; uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 czerwca 2013 roku sygn. I Fps 1/13, LEX nr 1324202.

ustawy o podatku od towarów i usług (rozporządzenia wykonawczego do u.p.t.u)³⁰⁸. Otóż, w myśl tego przepisu zwolnieniu od podatku od towarów i usług podlegają usługi świadczone pomiędzy jednostkami budżetowymi albo pomiędzy jednostkami budżetowymi a samorządowymi zakładami budżetowymi. Tak zredagowany §13 wymienionego wyżej rozporządzenia wykonawczego do u.p.t.u zdaje się *implicite* przyznawać status podatnika jednostkom budżetowym, skoro usługi świadczone pomiędzy takimi jednostkami czy też pomiędzy nimi a samorządowymi zakładami budżetowymi podlegałyby opodatkowaniu, gdyby nie to specjalne uregulowanie o charakterze zwolnienia. Taka interpretacja winna zostać uznana w polskim systemie prawnym jako niedopuszczalna. Przede wszystkim należy odwołać się do fundamentalnego z punktu widzenia tworzenia prawa podatkowego, bowiem stanowiącego podstawę ustawodawstwa w tym zakresie, przepisu art. 217 Konstytucji RP. Zgodnie z jego treścią określanie podmiotów opodatkowania następuje w drodze ustawy. Rozporządzenie wykonawcze do u.p.t.u nie może więc *de lege lata* statuować kategorii podmiotów będących podatnikami jakiegokolwiek podatku. W związku z tym, wykładni §13 wymienionego wyżej rozporządzenia wykonawczego do u.p.t.u należy dokonywać w ten sposób, by jej rezultat nie był sprzeczny z Konstytucją RP, jako aktem prawnym zajmującym w hierarchii prawa podatkowego i prawa polskiego w ogóle miejsce szczególne, bo najwyższe (dyrektywa wykładni zgodnej z Konstytucją RP)³⁰⁹. *Ergo* interpretacja wskazanego przepisu rozporządzenia wykonawczego musi uwzględniać fakt, iż zgodnie z zasadą wyłączności ustawowej w prawie podatkowym³¹⁰ to ustawa w polskim porządku prawnym może ustanawiać kategorie podmiotów opodatkowanych dowolnym podatkiem, co prowadzi do wniosku, iż zgodnie z regułami kolizyjnymi funkcjonującymi w doktrynie w ramach tzw. w y k ł a d n i s y s t e m o w e j, a przede wszystkim w zgodzie z uwzględniającą hierarchiczność norm regułą *lex superior derogat legi inferiori*, należy dać pierwszeństwo przepisom zawartym w u.p.t.u i wynikającemu z nich uregulowania kwestii statusu podatnika tego podatku³¹¹.

³⁰⁸ Dz.U.2013 nr 247.

³⁰⁹ B. Brzeziński, M. Kalinowski, W. Morawski, A. Olesińska, K. Lasiński-Sulecki, E. Prejs, W. Matuszewski, A. Zalański, *Prawo ...*, *op. cit.*, s. 100-102.

³¹⁰ R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Wyd. Oficyna Wolters Kluwer, 2008.

³¹¹ Do podobnego wniosku dochodzą sądy administracyjne; eg. Postanowienie NSA z dnia 30 stycznia 2013 roku, o sygn. I FSK 311/12, LEX nr 1298278; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 10 września 2013 roku, o sygn. I FSK 700/12, LEX nr 1383088; : uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 czerwca 2013 roku sygn. I Fps 1/13, LEX nr 1324202.

9. OCENA STATUSU SAMORZĄDOWYCH JEDNOSTEK BUDŻETOWYCH NA GRUNCIE U.P.T.U

Podsumowując rozważania zawarte w niniejszym opracowaniu należy stwierdzić z całą stanowczością, iż problematyka dotycząca statusu prawnopodatkowego samorządowych jednostek budżetowych, nie mogła, bo też i to opracowanie temu nie służyło, zostać wyczerpana czy też w sposób całościowy ujęta. Jednak wyżej wymienione cechy tych jednostek, pozwalają zdaniem autora przyjąć tezę, iż samorządowe jednostki budżetowe nie mogą zostać uznane za podatników podatku od towarów i usług zgodnie z art. 15 ust. 1 w zw. z ust. 2 u.p.t.u. Wynikający z ustaw materialnego prawa administracyjnego i finansowego status prawny i finansowy takich jednostek należy zrelacjonować do kryteriów, które w myśl polskiego i unijnego orzecznictwa składają się na przesłankę *s a m o d z i e l n o ś c i* w wykonywaniu działalności gospodarczej, która to przesłanka, co zostało wskazane na początku niniejszego opracowania, winna być uznana za relewantną w kontekście kwalifikacji podmiotów obrotu gospodarczego jako podatników podatku od towarów i usług. Przede wszystkim *s a m o d z i e l n o ś ć*, czy też lepiej *n i e z a l e ż n o ś ć* oznacza odrębność, samoistność na płaszczyźnie organizacyjnej. Przymiotu takiego nie mają z pewnością samorządowe jednostki budżetowe, które w rozumieniu prawa cywilnego oraz administracyjnego są jednostkami organizacyjnymi osób prawnych, jakimi są tworzące je jednostki samorządu terytorialnego. Nie można również mówić o niezależności w sensie funkcjonalnym takich jednostek budżetowych. Byt prawny, moment jego rozpoczęcia czy też zakończenia jest bezwzględnie uzależniony od kompetencji tworzącej taką jednostkę jednostki samorządowej. Poza tym zakres i przedmiot działalności samorządowych jednostek budżetowych jest ustalany wyłącznie przez jednostkę samorządową, która zdecydowała o utworzeniu takiej jednostki budżetowej. Na rozpatrywany tutaj aspekt składa się również pełna zależność w znaczeniu personalnym, bowiem jak wynika z zawartych powyżej rozważań, kierownik samorządowej jednostki budżetowej jest powoływany i odwoływany przez organ jednostki samorządowej, a dodatkowo, co znamienne, jego decyzyjność (i tak ograniczona przedmiotem i zakresem działalności kierowanej przez niego jednostki budżetowej, a ustalanych z góry przez jednostkę samorządu terytorialnego) co do funkcjonowania podległej mu jednostki jest ściśle reglamentowana zakresem udzielonego mu przez jednostkę samorządową pełnomocnictwa. *Etiam*, samorządowa jednostka budżetowa nie dysponuje swobodnie mieniem, środkami trwałymi czy infrastrukturą, gdyż zarówno cel jak i sposób tego dysponowania jest określony przez gminę, powiat, województwo przy których taka jednostka została utworzona. Najważniejszym natomiast, poruszonym w niniejszym opracowaniu na końcu, aspektem dotyczącym statusu prawnego i przemawiającym za uznaniem pełnej zależności samorządowych jednostek

budżetowych od jednostek samorządu jest oczywiście sposób powiązania z budżetem samorządu, zwany m e t o d ą b u d ż e t o w a n i a b r u t t o. Wszelkie dochody i wydatki są dochodami i wydatkami samorządowymi, określonymi w uchwale budżetowej odpowiedniej jednostki samorządu terytorialnego, a jakakolwiek rozporządzalność w tym zakresie polegająca na przerzucaniu środków pomiędzy koszykami dochodów i wydatków jest przez prawo wykluczona, a nawet objęta sankcją karną. Uwydatnieniem tego powiązania jest fakt, iż jednostki budżetowe nie posiadają własnego, odrębnego budżetu, a wszelkie plany finansowe dotyczące ich potencjału gospodarczego są częścią odpowiedniego budżetu samorządowego. Co więcej, w ramach działalności takich jednostek budżetowych brak jest pojęcia wyniku finansowego, a w związku z tym jak i w związku z brakiem możliwości samodzielnego rozporządzania środkami publicznymi, nie można uznać, iż podmioty te funkcjonują jak niezależne podmioty obrotu gospodarczego. Rozpatrywana więc w znaczeniu organizacyjno-funkcjonalnym niezależność samorządowych jednostek budżetowych na gruncie polskiego ustawodawstwa jednoznacznie wskazuje, iż jednostki te nie są samodzielne (niezależne) na płaszczyźnie prawa cywilnego, administracyjnego, finansowego, budżetowego i gospodarczego i nie spełniają kryteriów uznanych przez orzecznictwo polskich sądów jak i Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej za relewantne dla kwalifikacji podmiotowej takich jednostek jako podatników podatku od towarów i usług. Abstrahując od problematyki zakresu udziału samorządowych jednostek budżetowych w obrocie gospodarczym przesądzającym o uznaniu czynności wykonywanych w jego ramach jako czynności opodatkowanych podatkiem od towarów i usług, która nie mieści się w ramach niniejszego opracowania i przyjmując tu *a priori* wypracowane w doktrynie³¹² i orzecznictwie³¹³ założenie, iż jednostki te nie stanowią formy organizacyjno-prawnej jaką ustawodawca przewidział dla prowadzenia działalności gospodarczej, jednocześnie nie wykluczając, iż wykonując zadania o charakterze użyteczności publicznej jednostka taka podejmie czynności objęte zakresem zastosowania u.p.t.u, należy przyjąć, iż prowadzona przez samorządowe jednostki budżetowe (mając powyższe na uwadze umownie nazwana) działalność gospodarcza nie jest wykonywana ani we własnym imieniu, ani też na własny rachunek. Wszelkie czynności, co wynika z organizacyjnego funkcjonowania w ramach osoby prawnej jaką jest jednostka samorządowa, podejmowane przez samorządową jednostkę budżetową są czynnościami podejmowanymi w imieniu tworzącej ją jednostki samorządu terytorialnego, za czym dodatkowo przemawia fakt, iż kierownik takiej jednostki budżetowej, a więc osoba, która reprezentuje ją niejako

³¹² M. Szydło, *Komentarz do art. 2 ustawy o gospodarce komunalnej oraz Komentarz do art. 7 ustawy o gospodarce komunalnej* [w:] *Ustawa o gospodarce komunalnej. Komentarz*. Wyd. Oficyna Wolters Kluwer, 2008.

³¹³ Vide: uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 czerwca 2013 roku sygn. I Fps 1/13, LEX nr 1324202 oraz wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 10 września 2013 roku, o sygn. I FSK 700/12, LEX nr 1383088.

na zewnątrz w ramach obrotu prawnego i gospodarczego, działa na podstawie określonego w ustawach samorządowych pełnomocnictwa organu wykonawczego jednostki samorządowej. Czynności samorządowych jednostek budżetowych są również czynnościami podejmowanymi na rachunek odpowiednich jednostek samorządowych, skoro bowiem wszelkie wydatki poniesione w ramach przedsięwziętej działalności są wydatkami samorządu, a ewentualne dochody, jakie ona przyniesie są również dochodami tego samorządu, to bez wątplenia zaangażowany w znaczeniu technicznym i prawnym jest rachunek właściwej jednostki samorządu terytorialnego, a nie wykonywającej daną działalność samorządowej jednostki budżetowej. Ponadto, określony w jednym z orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (wskazany na początku niniejszego opracowania) wymóg dysponowania przez samodzielnie prowadzący działalność gospodarczą podmiot w y o d r ę b n i o n y m k a p i t a ł e m w przypadku takich jednostek budżetowych nie może zostać uznany za wypełniony, a to z tego powodu, iż mienie, którego dysponentem jest taka jednostka, oddane jej w tzw. t r w a ł y z a r z ą d, jest mieniem wyodrębnionym w znaczeniu prawnym na rzecz osoby prawnej – jednostki samorządu terytorialnego, która jest jego właścicielem, a korzystanie z niego w zakresie wskazanego zarządu przez jednostkę budżetową utworzoną w ramach tej jednostki samorządowej dalece odbiega od zasad samodzielnego dysponowania mieniem, skoro mienie takie może być wykorzystywane jedynie w celu, o którym decyduje podmiot tworzący jednostkę budżetową i dla którego została ona powołana, oraz w sposób ściśle przez ten podmiot określony. Kolejnym kryterium uznanym przez orzecznictwo za istotnym przy ocenie samodzielności prowadzonej działalności gospodarczej jest kryterium ponoszenia ryzyka gospodarczego. Również i w tym wypadku zasadną wydaje się ocena, iż obciążona takim ryzykiem jest nie samorządowa jednostka budżetowa, a tworząca ją jednostka samorządowa. Kwestię tę należy rozstrzygać w zestawieniu z innym, uznawanym przez judykaturę za istotne, kryterium samodzielności, tj. kryterium odpowiedzialności za działalność i szkody z niej wynikające. Otóż, samorządowe jednostki budżetowe nie mają prawnej możliwości planowania swoich dochodów i ustalaniu adekwatnych do nich wydatków, bowiem wszystkie dochody i wydatki są określone z góry w uchwale budżetowej właściwej jednostki samorządu terytorialnego, a jakkolwiek korekta czy bieżące przenoszenie środków publicznych z jednego koszyka do drugiego samodzielnie przez jednostkę budżetową jest zabroniona bez uprzedniego upoważnienia odpowiedniej jednostki samorządowej. Już z tego wynika jednoznacznie, że samorządowa jednostka budżetowa pozbawiona kompetencji planistycznych co do wysokości i destynacji środków publicznych oraz decyzyjności w zakresie rozporządzalności tymi środkami, nie jest podmiotem rzeczywiście ponoszącym ryzyko gospodarcze, zostaje ono bowiem w tym zakresie przerzucone na jednostkę samorządową wyłącznie właściwą do decydowania na tym polu, a więc wyłącznie ponoszą odpowiedzialność za skutki własnych rozstrzygnięć. Dodatkowo, co zostało wyrażone na początku niniejszego opracowania, a co jest

niezwykle istotne z punktu widzenia omawianego kryterium, samorządowe jednostki budżetowe stanowiąc *statio municipi* (jednostkę organizacyjną) właściwej jednostki samorządu terytorialnego (osoby prawnej) pozbawione są zdolności prawnej, działają bowiem w ramach osobowości prawnej jednostki samorządowej, która je utworzyła. Samorządowe jednostki budżetowe pozbawione są również zdolności sądowej, a brak ten mający charakter braku pierwotnego będzie powodował zawsze odrzucenie pozwu w ewentualnych sporach na gruncie prawa cywilnego, w myśl art. 199 § 1 pkt. 3 ustawy z dnia 17 listopada 1964 roku Kodeks postępowania cywilnego³¹⁴. Oznacza to, że we wszystkich tych wypadkach, w których zaistnieją spory dotyczące niewykonania lub nienależytego wykonania zobowiązania wynikającego z zawartej przez samorządową jednostkę budżetową umowy albo też osoba uprawniona będzie dochodziła od takiej jednostki roszczeń odszkodowawczych w związku z działalnością tej jednostki wypełniającą znamiona deliktu w myśl k.c (albo jednostka budżetowa będzie dochodziła tych roszczeń jako poszkodowana zachowaniem innego podmiotu), to we wszystkich tych wypadkach powodem lub pozwanym albo też osobą uprawnioną lub zobowiązaną na podstawie prawomocnego rozstrzygnięcia nie może być taka jednostka budżetowa ze względu na jej brak zdolności prawnej i zdolności sądowej, lecz osoba prawna – jednostka samorządowa, w ramach której w obrocie prawnym funkcjonuje. Niezdolność taka skutkuje więc niemożliwością rozpatrzenia i rozstrzygnięcia przez sąd sporu cywilnego, a tym samym wszczęcia, mającego na celu realizację stwierdzonych deklaratorywnie bądź konstytutywnie w takim rozstrzygnięciu uprawnień i obowiązków, postępowania egzekucyjnego. W świetle poczynionych wyżej uwag w pełni uzasadnioną zdaje się być teza, iż samorządowa jednostka budżetowa jako podmiot prowadzący działalność gospodarczą (z zastrzeżeniem wyżej wskazanym co do prawnej możliwości prowadzenia tej działalności) nie ponosi odpowiedzialności za taką działalność i ewentualne, mogące z niej wyniknąć szkody, bowiem z uwagi na status takich jednostek na gruncie prawa i postępowania cywilnego, niemożliwym jest skorzystanie przez podmiot uprawniony na podstawie jakiegokolwiek tytułu prawnego z usankcjonowanych prawem możliwości żądania zachowania się, znoszenia zachowania bądź zaniechania działania przez zobowiązaną z tego samego tytułu samorządową jednostkę budżetową w określony przez sąd, a zgodny z treścią żądania podmiotu uprawnionego, sposób. Wyłącznie odpowiedzialną więc za szkody wyrządzone przez samorządową jednostkę budżetową w wyniku prowadzonej przez tę jednostkę działalności, jest oczywiście osoba prawna, w ramach której ta jednostka funkcjonuje, czyli jednostka samorządu terytorialnego. Jak wynika z powyższego, zestawiając te wszystkie elementy, które składają się na uregulowany w polskim prawie administracyjnym, cywilnym, gospodarczym, finansowym i budżetowym status samorządowych jednostek budżetowych z kryteriami wypracowanymi przez orzecznictwo polskich sądów administracyjnych i TS UE niezbędnymi przy kwalifikacji danej

³¹⁴ Dz. U. z 1964 r. nr 43, poz. 296.

działalności gospodarczej jako działalności prowadzonej samodzielnie, nasuwa się jeden, wystarczająco w myśl dokonanej w ramach tego opracowania analizy, uzasadniony wniosek, iż gminne, powiatowe czy wojewódzkie jednostki budżetowe podejmując, przy okazji realizacji powierzonych im zadań o charakterze użyteczności publicznej, czynności wchodzące w zakres zastosowania u.p.t.u, nie mogą zostać uznane za podatników tego podatku *secundum* art. 15 ust. 1 w zw. z ust. 2 u.p.t.u. Wniosek ten, popierany przez część doktryny³¹⁵ i orzecznictwa³¹⁶, pozwala na rozstrzygnięcie pozostałych, związanych ściśle z tematem niniejszego opracowania, problemów prawa podatkowego³¹⁷, których analiza, z uwagi na charakter tego opracowania, pozostaje poza jego ramami.

³¹⁵ Eg. Namysłowski R. (red.), Pokrop D. (red.), Adamczyk S., Błędowski A., Chmielewska-Cholewa M., Chochołek Ł., Majerowski S., Marchlewski P., Perzanowska-Kuśnierek J., Skrzypek A., Wagner T., Zawadzki M., *Zakres pojęcia podatnika a organy władzy publicznej* [w:] *Dyrektywa VAT. Polska perspektywa. Komentarz*. Wyd. Wolters Kluwer Polska, 2012.

³¹⁶ Eg. uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 czerwca 2013 roku sygn. I Fps 1/13, LEX nr 1324202; oraz wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 10 września 2013 roku, o sygn. I FSK 700/12, LEX nr 1383088; Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 15 lutego 2012 roku, o sygn. I SA/Po 791/11, LEX nr 1117977;

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 5 lutego 2009 r., o sygn. I FSK 1958/07, LEX nr 518700; Także, w drodze analogii, orzecznictwo sądów administracyjnych, którego przedmiotem była analiza statusu prawopodatkowego urzędów gmin, eg. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 18 listopada 2008 r., o sygn. I FSK 1148/07, LEX nr 549622; Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 17 marca 2009 r., o sygn. I FSK 619/08, LEX nr 575749; Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 28 kwietnia 2009 roku, o sygn. I FSK 263/08, M.Podat. 2009/9/39-42; Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 23 marca 2010 roku, o sygn. I FSK 273/09, LEX nr 593864; Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 3 stycznia 2008 roku, o sygn. I FSK 117/07, LEX nr 1013765; Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 9 lipca 2008 roku, o sygn. I SA/Lu 167/08, M.Podat. 2008/10/30; Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 17 marca 2009 roku, o sygn. I FSK 1949/07, LEX nr 575725; Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 13 lutego 2009 roku, o sygn. I SA/Gd 816/08, LEX nr 491952.

³¹⁷ Eg. problem relacji prawopodatkowych pomiędzy jednostkami budżetowymi tej samej i różnych jednostek samorządu terytorialnego oraz pomiędzy jednostką budżetową a tworzącą ją jednostką samorządową.