
MIĘDZY IMPERIUM A GESTIĄ W DZIAŁANIU GMINY - PROBLEM OPODATKOWANIA PODATKIEM OD TOWARÓW I USŁUG EDUKACJI PRZEDSZKOLNEJ W PLACÓWKACH PUBLICZNYCH

ADAM NITA*

SPIS TREŚCI

1. Władztwo administracyjne	198
2. Czynności podejmowane przez gminę	200
3. Podsumowanie	206

WŁADZTWO ADMINISTRACYJNE

Istotą władztwa administracyjnego w jego tradycyjnej formie jest wydawanie nakazów i zakazów określonego zachowania się (narzucanie innym podmiotom swojej woli) oraz możliwość stosowania przymusu państwowego w celu wyegzekwowania tych nakazów i zakazów¹. Takie zapatrywanie uwidaczniało się już w poglądach O. Mayera, który negował możliwość niewładczego działania administracji. Wspomniany autor twierdził, że państwo może tylko jednostronnie rozkazywać i nie powinno być wiązane umową. W stosunku władztwa i podporządkowania łączącym państwo i obywatela nie

* dr hab. nauk prawnych, profesor nadzwyczajny, Zakład Prawa Finansowego Uniwersytetu Jagiellońskiego w Krakowie, e-mail: adam.nita@uj.edu.pl;

¹ Por. A. Peretiatkowicz, *Podstawowe pojęcia prawa administracyjnego*, Poznań 1946, s. 26 i 43 – 45, J. Langrod, *Instytucje prawa administracyjnego. Zarys części ogólnej*, Tom I, Kraków 1948, s. 173 oraz 184 – 185. Por. także S. Kasznica, *Polskie prawo administracyjne, pojęcia i instytucje zasadnicze*, Poznań 1946, s. 7 – 8 i 135.

ma bowiem miejsca na „prawdziwe” umowy². W tym klasycznym ujęciu prezentowanym niegdyś w doktrynie prawa administracyjnego, jeżeli państwo miałoby działać w formie niewładczej, właściwa była konstrukcja umowy cywilnoprawnej. Jej stroną powinien być zaś „fiskus” pozostający w relacji równości z osobą fizyczną jako drugim podmiotem takiego stosunku zobowiązaniowego³.

Warto zauważyć, że z czasem dostrzeżono potrzebę istnienia konsensualnych form działania w prawie publicznym⁴. Na skutek tego pojawiła się klasyfikacja czynności administracyjnoprawnych, w której obok działań jednostronnie podejmowanych przez administrację wyróżniono czynności administracyjne koordynowane z obywatelem⁵. W niektórych systemach prawnych istnieją też umowy administracyjne uznawane za oddzielny sposób załatwienia sprawy, zastępujący decyzję administracyjną albo podatkową.

Poza sferą władztwa, we współczesnym jego rozumieniu, obejmującym także działania koordynowane z obywatelem i umów administracyjne, kierując się tradycyjną, „mayerowską” klasyfikacją form realizacji zadań państwa należy natomiast sytuować przejawy aktywności państwa, czy szerzej – związku publicznego, w których podmiot ten występuje w relacjach cywilnoprawnych⁶. Ich charakterystyczną cechą jest nie tylko brak władztwa, ale i normatywna podstawa realizowanych zachowań. Wspomniane formy aktywności przybierają bowiem postać aktów prywatnoprawnych, przy zawieraniu których organy administracji publicznej podejmują działania dwustronne, sytuując się tym samym w pozycji równorzędnej do sytuacji partnera będącego stroną takiej czynności. Dochodzi więc do modyfikacji metody wykonywania zadań – z form prawa publicznego na konstrukcje prawa prywatnego, przy jednoczesnej

² O. Mayer, *Zur Lehre vom öffentlich-rechtlichen Vertrag*, Archiv für öffentliches Recht, Band 3 (1888), s. 1 i nast.

³ Por. T. Kuta, *Pojęcie działań niewładczych w administracji. Na przykładzie administracji rolnictwa*, Wrocław 1963, s. 63, por. także M. Bullinger, *Vertrag und Verwaltungsrecht. Zu den Handlungsformen und Handlungsprinzipien der öffentlichen Verwaltung nach deutschem und englischem Recht*, Stuttgart 1962, s. 228 - 229.

⁴ W. Apelt, *Der verwaltungsrechtliche Vertrag*, Leipzig 1920, por. także R. Seer, *Verträge, Vergleiche und sonstige Verständigungen im deutschen Steuerrecht, Steuer und Wirtschaft*, nr 3 z 1995 r., s. 213.

⁵ W. Thieme, *Zur Systematik verwaltungsrechtlicher Handlungsformen*, [w:] H.P. Ipsen (red.) *Hamburger Festschrift für Friedrich Schack zu seinem 80. Geburtstag am 1. Oktober 1966*, Hamburg 1966, s. 159.

⁶ Por. W. Chróścielewski, *Imperium i gestia w działaniach administracji publicznej (W świetle doktryny i zmian ustawodawczych lat 90 – tych)*, Państwo i Prawo, nr 6 z 1995 r., s. 49 oraz Z. Kmiecik, *Skuteczność regulacji administracyjnoprawnej*, Łódź 1994, s. 56.

zmianie charakteru stosunków łączących podmiot realizujący określone działania z ich adresatem⁷.

CZYNNOŚCI PODEJMOWANE PRZEZ GMINĘ

Rozważając kwestię czynności podejmowanych przez gminy z perspektywy przepisów prawa administracyjnego, należy zwrócić uwagę na zakres aktywności tych jednostek samorządu terytorialnego wyznaczony w przepisach ustawy o samorządzie gminnym⁸, a także w unormowaniach zawartych w ustawie o gospodarce komunalnej⁹. Realizując swoje zadania przewidziane w tych regulacjach wspomniany podmiot publiczny wykorzystuje także formy prawne charakterystyczne dla prawa cywilnego. To zaś implikuje pytanie o skutki prawne opisanych zachowań, oceniane z perspektywy ustawy o podatku od towarów i usług¹⁰. Dzieje się tak, ponieważ gospodarka komunalna może być prowadzona przez jednostkę samorządu terytorialnego w szczególności w formie samorządowego zakładu budżetowego lub spółki prawa handlowego¹¹. Na zasadach określonych w art. 3 ustawy o gospodarce komunalnej dopuszczalne jest również powierzenie zadań z zakresu gospodarki komunalnej osobom fizycznym, osobom prawnym lub jednostkom organizacyjnym nieposiadającym osobowości prawnej. Regulacje te są swoistą konsekwencją podstawowej zasady ukształtowanej w art. 9 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym, w myśl której w celu wykonywania swoich zadań gmina może tworzyć jednostki organizacyjne, a także zawierać umowy z innymi podmiotami, w tym z organizacjami pozarządowymi. Dla realizacji zadań gminy w sferze użyteczności publicznej dopuszczalne jest zaś prowadzenie działalności gospodarczej przez nią lub przez gminną osobę prawną¹².

⁷ Obok przejmowania zadań publicznych przez podmioty prawa prywatnego jest to jedna z dwóch metod dokonywania prywatyzacji zadań publicznych. Por. S. Biernat, *Prywatyzacja zadań publicznych. Problematyka prawna*, Warszawa – Kraków 1994, s. 25 – 26.

⁸ Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (t.j. Dz.U. z 2018 r., poz. 994), zwana dalej ustawą o samorządzie gminnym.

⁹ Ustawa z dnia 20 grudnia 1996 r. o gospodarce komunalnej (tj. Dz.U. z 2017 r., poz. 827), zwana dalej ustawą o gospodarce komunalnej.

¹⁰ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. 2004 nr 54 poz. 535 ze zm.), zwana dalej ustawą o podatku od towarów i usług.

¹¹ Zob. art. 2 ustawy o gospodarce komunalnej.

¹² Jedynie w sytuacji, gdy określone zadanie realizowane przez gminę wykracza poza sferę działalności użyteczności publicznej, prowadzenie działalności gospodarczej w tym zakresie jest możliwe jedynie w

Tym samym, ujawnia się „podwójna natura” gmin. Z jednej bowiem strony, ich organy zarządzające (wójtowie, burmistrzowie i prezydenci miast), jako organy władzy publicznej, wydają władcze rozstrzygnięcia o prawach i obowiązkach podmiotów im podporządkowanych (stron postępowania administracyjnego, czy podatkowego) i – w konsekwencji - wspomniane jednostki samorządu terytorialnego są podmiotem stosunku administracyjnoprawnego, czy podatkowoprawnego. Jednocześnie jednak, gmina – realizując swoje zadania – wchodzi z innymi osobami w relacje prawne oparte na równości stron, determinowane przez przepisy prawa cywilnego. Dotyczy to zarówno działań podejmowanych wprost przez gminę, jak i takich przejawów jej aktywności, które realizowane są przez gminne jednostki organizacyjne.

Okoliczność, że gminy działają zarówno władczo, jaki wykorzystują umowy cywilnoprawne jest przyczyną problemu uwidaczniającego się na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług. Jego istota sprowadza się do pytania o to, kiedy i w jakim zakresie jednostka samorządu terytorialnego wykonując określone zadania realizuje podatkowy stan faktyczny zdefiniowany w przepisach kształtujących konstrukcję wspomnianej daniny publicznej, a w jakich sytuacjach jej aktywność – jako działania władcze – pozostaje poza sferą ustawy o podatku od towarów i usług. Przedstawiony problem ma fundamentalne znaczenie przez wzgląd na treść art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE¹³. Zgodnie z tym przepisem krajowe, regionalne i lokalne organy władzy oraz inne podmioty prawa publicznego nie są uważane za podatników w związku z działalnością, którą podejmują lub transakcjami, których dokonują jako organy władzy publicznej, nawet jeśli pobierają należności, opłaty, składki lub płatności w związku z takimi działaniami lub transakcjami. Swoistym „odbiciem”, tej regulacji unijnej, będącym konsekwencją jej implementacji jest art. 15 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług¹⁴ stanowiący, że nie uznaje się za podatnika organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów

przypadkach określonych w odrębnej ustawie, tj. w ustawie o gospodarce komunalnej. Por. art. 9 ust. 2 ustawy o samorządzie gminnym.

¹³ Dyrektywa Rady 2006/112/WE z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE, seria L, nr 347, poz. 1).

¹⁴ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tj. Dz.U. z 2017 r., poz. 1221 – ze zm.).

cywilnoprawnych. W konsekwencji, władcze działania organów władzy publicznej, co do zasady nie wyczerpują zakresu przedmiotowego podatku od wartości dodanej. Ich następstwem nie jest więc powstanie obowiązku i zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług. Jednocześnie jednak, gmina pozbawiona jest możliwości odliczenia podatku naliczonego poniesionego w związku z realizacją swoich zadań pozostających w sferze imperium¹⁵.

Z zaprezentowanych względów, dla celów podatku od towarów i usług istotnego znaczenia nabiera ustalenie granicy pomiędzy przestrzenią władczego i niewładczego działania związku publicznego. Często, ustalenie „linii podziału” jest stosunkowo łatwe i nie budzi większych wątpliwości zakwalifikowanie określonego zachowania do sfery – odpowiednio – imperium lub gestii. Przykładowo, wydanie rozstrzygnięcia w indywidualnej sprawie (decyzji administracyjnej czy podatkowej) bezspornie pozostaje poza zakresem podmiotowo – przedmiotowym wspomnianej daniny publicznej, natomiast udostępnienie osobie trzeciej powierzchni w gminnym budynku, na podstawie zawartej umowy najmu wywołuje następstwa w postaci zaistnienia powinności podatkowej w podatku od towarów i usług. Istnieje jednak również szereg przypadków dyskusyjnych, w których przez wzgląd na podatkowopravne konsekwencje uwidaczniające się w zakresie opodatkowania wartości dodanej o wiele trudniejsze jest ustalenie dystynkcji pomiędzy sferą imperium i gestii lub też granica ta – w jej ujęciu „podatkowym” - nie pokrywa się z administracyjnoprawnym postrzeganiem władczego i niewładczego działania gminy.

Sygnalizowane zagadnienie zyskało na znaczeniu po wydaniu przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej wyroku z 29 września 2015 r. w sprawie C – 276/14¹⁶. W orzeczeniu tym jednoznacznie wskazano, iż przez wzgląd na swoje finansowopravne powiązanie z budżetem gminy (tzw. metoda budżetowania brutto), gminne jednostki budżetowe nie mogą być uznane za podatnika podatku od wartości dodanej w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE. Wyznaczyło to sposób interpretacji art. 15 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług i – w rezultacie - nieuznawanie wspomnianych jednostek organizacyjnych niemających osobowości

¹⁵ Por. art. 86 ust. 1 – 22 ustawy o podatku od towarów i usług.

¹⁶ LEX nr 1797948.

prawnej za podatników daniny będącej polską postacią podatku od wartości dodanej oraz przypisanie podmiotowości podatkowoprawnej gminie jako osobie prawnej. Taki sam wniosek jak Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej sformułował Naczelny Sąd Administracyjny¹⁷. Już po wydaniu wcześniej wspomnianego orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, zaprezentowany w nim sposób postrzegania podmiotowości podatkowoprawnej gminnej jednostki budżetowej rozciągnięto zaś na inną gminną jednostkę organizacyjną, tj. na gminny zakład budżetowy. Także ten podmiot nie został bowiem uznany za podatnika podatku od towarów i usług. Wspomniany przymiot przypisano natomiast gminie¹⁸. Tym samym, na gminie „skupiło się” całe zagadnienie imperium i gestii, rozpatrywane z perspektywy prawa podatkowego, w kontekście ustawy o podatku od towarów i usług. Potwierdzeniem tego stało się ustawowe zobowiązanie jednostek samorządu terytorialnego do podjęcia rozliczania podatku od towarów i usług wraz ze wszystkimi ich jednostkami organizacyjnymi najpóźniej od 1 stycznia 2017 r¹⁹.

Trudność w przypisaniu aktywności gminy do sfery imperium lub gestii uwidacznia się w związku z klasyfikacją dla celów podatku od towarów i usług działalności realizowanej przez gminne przedszkola. Jak bowiem wynika z art. 7 ust. 1 pkt 8 ustawy o samorządzie gminnym, do zadań własnych gminy należy zaspokajanie zbiorowych potrzeb mieszkańców tej wspólnoty samorządowej w zakresie edukacji publicznej. Jednocześnie jednak, w myśl art. 13 ust. 1 pkt 2 Prawa oświatowego²⁰ w przedszkolu zapewnia się bezpłatne nauczanie, wychowanie i opiekę w czasie ustalonym przez organ prowadzący, nie krótszym niż 5 godzin dziennie. Taki kształt regulacji prawnej sprawia, że niejasne jest, czy dłuższa niż pięciogodzinna edukacja przedszkolna, współfinansowana przez rodziców dziecka lokuje się w przestrzeni

¹⁷ Por. uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z 24 czerwca 2013 r., sygn. akt I FPS 1/13, LEX nr 1324202.

¹⁸ Por. uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z 26 października 2015 r., sygn. akt I FPS 4/15, LEX nr 1816107.

¹⁹ Stało się tak zgodnie z art. 3 ustawy z 5 września 2016 r. o szczególnych zasadach rozliczeń podatku od towarów i usług oraz dokonywania zwrotu środków publicznych przeznaczonych na realizację projektów finansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub od państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu przez jednostki samorządu terytorialnego (Dz.U. z 2016 r., poz. 1454, zm. Dz.U. z 2016 r., poz. 1948).

²⁰ Ustawa z dnia 14 grudnia 2016 r. Prawo oświatowe (t.j. Dz.U. z 2018 r., poz. 996) zwana dalej Prawo oświatowe

władczego działania gminy, pozostającego poza zakresem przedmiotowym podatku od towarów i usług. Złożoność problemu wzrasta zaś z tego powodu, że zarówno zasady pobytu dziecka w przedszkola, jak i wysokość opłaty wnoszonej przez rodzica za czas edukacji i opieki w tej placówce, przekraczający 5 godzin dziennie kształtowane są w umowie zawartej z przedstawicielem ustawowym ucznia objętego edukacją przedszkolną.

Jak wynika z art. 15 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, podatnikami tej daniny są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. Jednocześnie, działalność gospodarcza dla celów ustawy o podatku od towarów i usług jest rozumiana jako wszelka działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych²¹. Z kolei, w myśl wcześniej już powoływanego art. 15 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług nie uznaje się za podatnika organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych.

To nawiązanie do czynności cywilnoprawnych, jako przejawu „nie-działalności” gospodarczej podmiotu publicznego może być nieco mylące. Przy dosłownym jego rozumieniu mogłoby bowiem oznaczać, że każde działanie podejmowane przez podmiot publiczny w sferze prawa cywilnego mieści się w obszarze jego gestii, a – co za tym idzie – jest opodatkowane podatkiem od towarów i usług, zaś czynności władcze tych podmiotów zawsze lokują się poza zakresem podmiotowo - przedmiotowym wspomnianej daniny. Tymczasem, analiza orzecznictwa nie tylko Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, ale i polskich sądów administracyjnych pozwala zauważyć, iż podczas dokonywania oceny skutków podatkowych działań

²¹ Zob. art. 15 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług.

realizowanych przez gminę, jako podmiot publiczny znaczenie ma charakter podejmowanych zadań, a nie forma ich realizacji. Tym samym, nawet wtedy, gdy prawna powinność jednostki samorządu terytorialnego do podejmowania działań w określonej sferze realizowana jest przy wykorzystaniu instrumentów charakterystycznych dla prawa cywilnego (umowy), samo w sobie nie oznacza to „wyjścia” poza sferę zadań publicznych i władztwa, nieobjętych zakresem podmiotowo – przedmiotowym podatku od towarów i usług, a – co za tym idzie – niemieszczących się w ramach obowiązku i zobowiązania podatkowego z tytułu tej daniny publicznej²². Również w takim przypadku należy bowiem oceniać, czy określone działanie gminy nie mieści się w sferze jej imperium, jako jej zadanie własne lub zlecone.

Z drugiej strony, niekiedy bezspornie władcze zachowania jednostki samorządu terytorialnego mają swoje konsekwencje na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług. Jest to związane z treścią art. 13 ust. 1 zd. 2 dyrektywy 2006/112/WE. Wspomniany przepis stanowi, że organy władzy i inne podmioty prawa publicznego są uznawane za podatników podatku od wartości dodanej nawet wówczas, gdy swoje działania podejmują jako organy władzy publicznej, pobierając stosowne należności, opłaty, składki lub płatności. Dzieje się tak wówczas, gdyby wykluczenie organów władzy publicznej z grona podatników, w związku z podejmowanymi przez nie odpłatnymi i władczymi działaniami prowadziło do znaczących zakłóceń konkurencji. Tym samym, co do zasady, gminy nie są uważane za podatników podatku od wartości dodanej w odniesieniu do działalności, jaką podejmują jako władze publiczne²³. Jeżeli jednak ich niepodleganie podatkowi, jako podmiotów działających w sferze imperium mogłoby prowadzić do znaczącego zaburzenia konkurencji, istnieją podstawy do tego, aby gminy działające władczo obejmować zakresem przedmiotowym podatku od towarów i usług²⁴.

²² Por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 6 listopada 2014 r., sygn. akt I FSK 1644/13, LEX nr 1538426, por. także wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z 11 lutego 2015 r., sygn. akt I SA/Po 1041/14, LEX nr 1786061.

²³ Por. wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 10 września 2014 r., sygn. akt C – 92/13, LEX nr 1504622.

²⁴ Por. postanowienie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 20 marca 2014 r., sygn. akt C - 72/13, LEX nr 1446628.

PODSUMOWANIE

Przedstawione przepisy prawa polskiego, interpretowane w zgodności z prawem unijnym i z uwzględnieniem orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, są podstawą dla wyznaczania w odniesieniu do stanów faktycznych objętych ustawą o podatku od towarów i usług, a realizowanych przez organy władzy publicznej, „linii podziału” pomiędzy przestrzenią zachowań objętych tą daniną publiczną oraz pozostających poza jej zakresem podmiotowo – przedmiotowym. W świetle zaprezentowanych wcześniej argumentów nie ulega bowiem wątpliwości to, że w rozważaniach nad konsekwencjami zachowań podejmowanych przez gminy, analizowanymi z perspektywy przepisów ustawy o podatku od towarów i usług niemożliwe jest opieranie się na prostym utożsamianiu cywilnoprawnych form działania ze sferą gestii i działalności gospodarczej jednostki samorządu terytorialnego, objętą wspomnianą daniną publiczną. Jednocześnie, władcze działanie jednostki samorządu terytorialnego nie zawsze pozostaje poza przestrzenią obowiązku i zobowiązania podatkowego w podatku od wartości dodanej.

Dodatkowo, nietrudno zauważyć, że prawidłowe ustalenie przestrzeni prawnej, w jakiej gmina realizuje swoje zadania, a w konsekwencji, właściwe wyprowadzenie konsekwencji podatkowych działań podejmowanych przez jednostkę samorządu terytorialnego utrudnia wcześniej już sygnalizowane, dosłowne brzmienie art. 15 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług, odczytywane w oderwaniu od przepisów prawa unijnego. Przy pobieżnej analizie tej regulacji prawnej można bowiem dojść do przekonania, że już samo nadanie działaniom gminy formy czynności cywilnoprawnej lokuje dane zachowanie tego podmiotu w sferze podatku od towarów i usług. To zaś implikuje błędne wnioski co do klasyfikacji podatkowej opisanych przejawów aktywności gminy.

Dzieje się tak, ponieważ samo zawarcie umowy przez gminę z podmiotem korzystającym z jej „świadczenia”, a także uzyskiwanie w związku z tym zapłaty nie przesądza o możliwości lokowania aktywności tej jednostki samorządu terytorialnego w przestrzeni działalności gospodarczej. Brak jest bowiem możliwości dowolnego kształtowania przez kontrahentów, treści łączących ich umów, w tym - wysokości zapłaty oraz zasad jej dokonywania. Potencjalny beneficjent świadczeń otrzymywanych

od jednostki samorządu terytorialnego dokonuje zaś wyboru pomiędzy przyjęciem gotowego, w istocie narzucanego mu wzorca umowy oraz cennika opłat za tę „usługę”, a nieprzystaniem na takie „z góry” ustalone warunki. Samo pobieranie opłaty za otrzymane „świadczenie”, w świetle wcześniej przywoływanego art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE wcale nie jest wyróżnikiem działalności gospodarczej. Dlatego, nawet odpłatne czynności wykonywane przez gminę na podstawie umów cywilnoprawnych, mieszczące się w sferze ustawowych zadań tych jednostek samorządu terytorialnego, ale realizowane w oparciu o narzucane cenniki sytuować należy w przestrzeni władztwa gminy.

Oczywiście, w tej sytuacji można argumentować, że obowiązkowe zadanie własne jednostki samorządu terytorialnego, mieszczące się poza zakresem podmiotowo – przedmiotowym ustawy o podatku od towarów i usług, tj. zaspokajanie zbiorowych potrzeb mieszkańców tej wspólnoty samorządowej w zakresie edukacji publicznej jest realizowane w ten sposób, że w przedszkolu zapewnia się bezpłatne nauczanie, wychowanie i opiekę w czasie ustalonym przez organ prowadzący, nie krótszym niż 5 godzin dziennie. Pobyt dziecka w przedszkolu w dłuższej przestrzeni czasu, współfinansowany przez rodziców (opiekunów) lokuje się zaś już w sferze gestii (działalności gospodarczej gminy, w rozumieniu przepisów ustawy o podatku od towarów i usług).

Takiemu zapatrywaniu przeczy jednak treść art. 52 ust. 1 pkt 1 ustawy o finansowaniu zadań oświatowych²⁵. W przepisie tym przewidziano, że rada gminy określa wysokość opłat za korzystanie z wychowania przedszkolnego uczniów objętych wychowaniem przedszkolnym do końca roku szkolnego w roku kalendarzowym, w którym kończą 6 lat, w prowadzonym przez gminę publicznym przedszkolu i oddziale przedszkolnym w publicznej szkole podstawowej, w czasie przekraczającym wymiar zajęć, o którym mowa w art. 13 ust. 1 pkt 2 Prawa oświatowego. Jednocześnie, wysokość tej należności nie może być wyższa niż 1 zł. za godzinę zajęć²⁶. Z kolei, w myśl art. 52 ust. 12 ustawy o finansowaniu zadań oświatowych, do ustalania opłat za

²⁵ Ustawa z dnia 27 października 2017 r. o finansowaniu zadań oświatowych (Dz.U. z 2017 r., poz. 2203) zwana dalej ustawą o finansowaniu zadań oświatowych

²⁶ Por. art. 52 ust. 3 ustawy o finansowaniu zadań oświatowych.

korzystanie z wyżywienia w publicznych placówkach wychowania przedszkolnego odpowiednio stosuje się przepisy art. 106 Prawa oświatowego.

Już przedstawione powyżej okoliczności świadczą o tym, że pomimo tego, że zakres świadczeń gminy (przedszkola) na rzecz rodzica dziecka, a także odpłatność za pobyt, edukację oraz wyżywienie dziecka w przedszkolu określone są w zawartej umowie cywilnoprawnej, tej sfery działalności gminy, realizowanej przez jej jednostkę organizacyjną (przedszkole) nie można lokować w przestrzeni działalności gospodarczej w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług. Dzieje się tak, ponieważ brak jest swobody w kształtowaniu wysokości opłaty za pobyt oraz wyżywienie ucznia w przedszkolu²⁷. Wszelkie wątpliwości w tym względzie powinna zaś rozwiać treść art. 52 ust. 15 ustawy o finansowaniu zadań oświatowych. W przepisie tym jasno wskazano, że opłaty za korzystanie z wychowania przedszkolnego w publicznych placówkach wychowania przedszkolnego prowadzonych przez jednostki samorządu terytorialnego oraz opłaty za korzystanie z wyżywienia w takich placówkach stanowią niepodatkowe należności budżetowe o charakterze publicznoprawnym, o których mowa w art. 60 pkt 7 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych²⁸.

Tym samym, wobec jasnego sklasyfikowania wspomnianych opłat przez ustawodawcę nie może być wątpliwości co do ich charakteru prawnego determinującego takie, a nie inne ich postrzeganie dla celów podatku od towarów i usług. Nie tylko bowiem prawnie regulowana wysokość wspomnianych należności, niemożność negocjowania ich wysokości, ale i ich publicznoprawna natura sprawiają, że opłaty za pobyt dziecka w przedszkolu samorządowym należy sytuować w przestrzeni władztwa gminy, a nie działalności gospodarczej (w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług) tej jednostki samorządu terytorialnego.

Przedstawione rozważania pozwalają zauważyć, iż oddzielenie sfery imperium i gestii w działaniach jednostki samorządu terytorialnego ma znaczenie przez wzgląd na stosowanie przepisów kształtujących konstrukcję podatku od wartości dodanej.

²⁷ Por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 9 czerwca 2017 r., sygn. akt I FSK 1317/15, LEX nr 2334582.

²⁸ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (T.j. Dz.U. z 2017 r., poz. 2077).

Jednocześnie, postrzeganie władztwa w sposób charakterystyczny dla prawa administracyjnego może być źródłem trudności przy poszukiwaniu podatkowoprawnej „natury” tego zjawiska. Do ich zaistnienia niewątpliwie przyczynia się mocno niedoskonała implementacja w polskiej regulacji prawnej art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE. Sprawia ona, że opacznie gestię w działaniach gminy można utożsamiać z zawarciem umowy. Brak wyraźnej umowy będącej podstawą podejmowania określonej aktywności utożsamiany jest zaś z realizowaniem zadań władczych przez jednostkę samorządu terytorialnego. Takiego rozumowania nie sposób zaakceptować. Jest tak tym bardziej, że w myśl art. 52 ust. 15 ustawy o finansowaniu zadań oświatowych, opłaty za korzystanie z wychowania przedszkolnego w publicznych placówkach wychowania przedszkolnego prowadzonych przez jednostki samorządu terytorialnego oraz opłaty za korzystanie z wyżywienia w takich placówkach klasyfikowane są jako niepodatkowe należności budżetowe o charakterze publicznoprawnym.

SUMMARY

Between the empire and the remit within the actions of the commune - the problem of taxation of value added tax of pre-school education in public institutions

The aim of the article is to analyse the imperious and non - imperious actions of the commune as a criterion for taxation with value added tax. This problem is considered in the context of the running a kindergarten, which is a legal duty of communes. As it is emphasized, the qualification of the specific activity of the commune to imperious or not imperious action of the local government unit has its fundamental importance. This is because an imperious activity of communes is situated outside of frames of the value added tax. The author points criterion of imperious actions of the local government units and explains why the pre - school education, which is provided by communes, must be classified as an imperious action o, not taxed with value added tax.

Key words: prawo podatkowe, podatek, gmina, podatek od towarów i usług, VAT

Słowa kluczowe: : tax law, tax, local community, value added tax, local community