

Sławomir Owczarczuk

Uniwersytet Śląski w Katowicach

ORCID: 0000-0003-3486-0028

slawomir.owczarczuk@us.edu.pl

Dylematy nie tylko podatkowe. Czy odliczanie VAT w jednostce samorządu terytorialnego podlega obowiązkowi raportowania schematów podatkowych?*

Wstęp

Obowiązująca w Polsce regulacja dotycząca raportowania schematów podatkowych¹, stanowiąca transpozycję dyrektywy unijnej², jawi się jako instytucja, która potencjalnie może przynieść wiele korzyści³. Z drugiej strony wywołuje ona wiele kontrowersji⁴, czego dobitnym przykładem są wyro-

* Artykuł powstał w oparciu o referat *Czy odliczanie VAT w jednostce samorządu terytorialnego podlega obowiązkowi raportowania schematów podatkowych*, wygłoszony przez autora na V Konferencji Finansów Samorządu Terytorialnego w Gdańsku „Problemy jednostek samorządu terytorialnego związane ze stosowaniem prawa finansowego w realizowanej polityce finansowej” (22 kwietnia 2024 r.). W publikacji wykorzystano materiały z badań pilotażowych przeprowadzonych w International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD) w Amsterdamie w ramach projektu badawczego Miniatura-7 pt. „Teoretycznoprawny model opodatkowania metropolii podatkami obrotowymi, w szczególności VAT”; nr 2023/07/X/HS5/00495, finansowanego ze środków Narodowego Centrum Nauki (NCN)

¹ Uregulowana w art. 86a–86o ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2020 r., poz. 1325 z późn. zm.), dalej jako o.p.

² Dyrektywa Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych (Dz. Urz. UE L 139, s. 1 ze zm.), dalej jako dyrektywa 2018/822.

³ E. Drozdowski, *Głos w debacie konstytucyjnej nad raportowaniem schematów podatkowych*, „Państwo i Prawo” 2023, nr 9, s. 93.

⁴ S. Owczarczuk, *Działalność w zakresie gospodarowania nieruchomościami stanowiącymi własność Skarbu Państwa a obowiązki raportowania schematów podatkowych*, „Kwartalnik Nieruchomości@” 2022, t. II, s. 129–142.

ki Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej⁵ i Trybunału Konstytucyjnego⁶.

Zgłaszane wątpliwości prawne dotyczą problematyki konstytucyjnej, w szczególności ochrony praw i wolności jednostki, w tym ważności przepisów dyrektywy Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylającej dyrektywę 77/799/EWG⁷, zmienionej dyrektywą Rady (UE) 2018/822, w świetle Karty praw podstawowych Unii Europejskiej⁸.

Nie tylko z konstytucyjnego i filozoficzno-prawnego punktu widzenia kluczowe jest pytanie, jak daleko powinna sięgać ingerencja organów podatkowych w działalność biernych podmiotów prawa podatkowego. W szczególności dotyczy to działalności jednostek samorządu terytorialnego, które w Polsce na gruncie systemu VAT są objęte obowiązkiem raportowania z uwagi na spełnianie „kryterium kwalifikowanego korzystającego”⁹. Celem niniejszego artykułu jest zatem udzielenie odpowiedzi na pytanie, czy korzystanie z zasady neutralności i potraćalności VAT przez jednostkę samorządu terytorialnego w unijnym systemie VAT jest objęte zakresem raportowania (ang. *mandatory disclosure rules*). Punktem wyjścia do zrealizowania postawionego celu będzie dokonana, przy zastosowaniu metody dogmatyczno-prawnej, analiza unijnego i krajowego prawa podatkowego, uzupełniona poglądami doktryny, judykatury oraz orzecznictwem interpretacyjnym organów podatkowych.

Zakres ingerencji organów podatkowych

Dyrektywa 2011/16 wprowadziła system współpracy między krajowymi organami podatkowymi państw członkowskich oraz ustanowiła zasady i procedury stosowane przy wymianie informacji w celach podatkowych. Ponieważ

⁵ Zob. wyroki TSUE: z 29 lipca 2024 r., C-623/22, *Belgian Association of Tax Lawyers i in. v. Premier ministre/Eerste Minister*, ECLI:EU:C:2024:639; z 8 grudnia 2022 r., C-694/20, *Orde van Vlaamse Balies, IG, Belgian Association of Tax Lawyers, CD, JU v. Vlaamse Regering*, ECLI:EU:C:2022:963.

⁶ Zob. wyrok TK z 23 lipca 2024 r., sygn. akt K 13/20, <https://trybunal.gov.pl/s/k-13-20> (data dostępu: 23.09.2024).

⁷ Dz. Urz. UE L 64, s. 1, dalej jako dyrektywa 2011/16.

⁸ Dz.U. UE C 2007.303.1.

⁹ Zgodnie z art. 86a § 4 o.p., „kryterium kwalifikowanego korzystającego uważa się za spełnione, jeżeli przychody lub koszty korzystającego albo wartość aktywów tego podmiotu w rozumieniu przepisów o rachunkowości, ustalone na podstawie prowadzonych ksiąg rachunkowych, przekroczyły w roku poprzedzającym lub w bieżącym roku obrotowym równowartość 10 000 000 euro lub jeżeli udostępniane lub wdrażane uzgodnienie dotyczy rzeczy lub praw o wartości rynkowej przekraczającej równowartość 2 500 000 euro lub jeżeli korzystający jest podmiotem powiązanym w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych lub art. 11a ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych z takim podmiotem (...)”.

dyrektywę 2011/16 zmieniono dyrektywą 2018/822, wprowadzającą obowiązek zgłaszania właściwym organom podatkowych uzgodnień transgranicznych z zakresu potencjalnie agresywnego planowania podatkowego, na główne motywy tej dyrektywy wskazano m. in., że:

1) państwom członkowskim jest coraz trudniej chronić krajowe bazy podatkowe przed erozją, gdyż struktury planowania podatkowego stały się szczególnie wyrafinowane i często wykorzystują zwiększoną mobilność kapitału i osób w obrębie rynku wewnętrznego,

2) zasadnicze znaczenie ma to, aby organy podatkowe państw członkowskich uzyskiwały pełne i istotne informacje dotyczące uzgodnień z zakresu potencjalnie agresywnego planowania podatkowego,

3) wymiana informacji umożliwiłaby organom podatkowym szybką reakcję na szkodliwe praktyki podatkowe i eliminację luk prawnych poprzez wprowadzenie przepisów lub przeprowadzenie odpowiednich ocen ryzyka i kontroli podatkowych,

4) przejrzyste ramy dla rozwijania działalności gospodarczej mogłyby przyczynić się do zahamowania zjawiska unikania opodatkowania i uchylania się od opodatkowania na rynku wewnętrznym,

5) Komisja Europejska została wezwana do podjęcia inicjatyw w sprawie obowiązkowego ujawniania informacji dotyczących uzgodnień z zakresu potencjalnie agresywnego planowania podatkowego zgodnie z działaniem 12 projektu OECD, dotyczącego erozji bazy podatkowej i przenoszenia zysków,

6) Parlament Europejski wezwał do zastosowania surowszych środków wobec pośredników, którzy pomagają w tworzeniu uzgodnień, mogących prowadzić do unikania opodatkowania i uchylania się od opodatkowania,

7) zgłaszanie informacji na temat transgranicznych uzgodnień z zakresu potencjalnie agresywnego planowania podatkowego może skutecznie wesprzeć wysiłki na rzecz stworzenia sprawiedliwych warunków opodatkowania na rynku wewnętrznym,

8) uzgodnienia z zakresu agresywnego planowania podatkowego ewoluowały na przestrzeni lat w kierunku coraz większej złożoności i podlegają nieustannym zmianom i dostosowaniom w odpowiedzi na obronne środki zaradcze podejmowane przez organy podatkowe,

9) zwalczanie agresywnego planowania podatkowego oraz zapobieganie ryzyku unikania opodatkowania i uchylania się od opodatkowania są celami interesu ogólnego uznawanymi przez Unię (zob. wyrok z dnia 6 października 2020 r., *État luxembourgeois v. B*, C-245/19 oraz *État luxembourgeois v. B, C, D, F.C.*, przy udziale: *A*, C-246/19; EU:C:2020:795, pkt 87)¹⁰.

Jak podkreślił Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej, informacje, jakie organy podatkowe państw członkowskich uzyskują dzięki obowiązkowi

¹⁰ Wyrok TSUE z 8 grudnia 2022 r., C-694/20, *Orde van Vlaamse Balies, IG, Belgian Association of Tax Lawyers, CD, JU v. Vlaamse Regering*, p. 44, ECLI:EU:C:2022:963.

zgłoszenia, różnią się zarówno ze względu na charakter przekazywanych danych, jak i na warunki tego przekazania. W odróżnieniu od mechanizmów automatycznej wymiany informacji przewidzianych we wcześniejszych wersjach dyrektywy 2011/16, jej wersja wynikająca z dyrektywy 2018/822 dostarcza państwom członkowskim informacji na wczesnym etapie, ukierunkowanych na konkretne uzgodnienia podatkowe, pociągające za sobą potencjalne ryzyko unikania opodatkowania, co może znacznie zwiększyć skuteczność zwalczania agresywnego planowania podatkowego oraz zapobiegania ryzyku unikania opodatkowania i uchylania się od opodatkowania¹¹.

W przedstawionym kontekście zaproponowana przez polskiego prawodawcę podatkowego idea raportowania schematów podatkowych na gruncie VAT przez jednostki samorządu terytorialnego, jak i przez inne podmioty publiczne (np. państwowe jednostki budżetowe, uczelnie publiczne) budzi w pełni uzasadnione kontrowersje.

Po pierwsze, spośród wszystkich państw członkowskich Polska jako pierwsza wdrożyła przepisy o raportowaniu schematów podatkowych¹² w zakresie znacznie wykraczającym poza tekst dyrektywy 2018/822¹³. W Polsce obowiązek sprawozdawczy rozciąga się na wszystkie podatki państwowe i lokalne, a oprócz schematów transgranicznych raportowaniu podlegają uzgodnienia krajowe. Nowe obowiązki instrumentalne zostały nałożone nie tylko na pośredników i podatników, ale także na każdą osobę trzecią, która pomaga we wdrożeniu danego uzgodnienia (np. w zawarciu umowy cywilnoprawnej)¹⁴. Doprowadziło to do szczególnie szerokiego obowiązku sprawozdawczego, co musi być uwzględnione w procesie zarządzania jednostką samorządu terytorialnego¹⁵. Skoro dyrektywa 2018/822 ma na celu harmonizację automatycznej wymiany informacji i poprawę funkcjonowania rynku wewnętrznego poprzez identyfikację potencjalnych agresywnych porozumień podatkowych, jaki cel ma raportowanie organom podatkowym w sferze publicznoprawnej, skoro podmioty publiczne, w tym jednostki samorządu terytorialnego (gminy, powiaty, województwa samorządowe), nie stosują agresywnej optymalizacji podatkowej i nie unikają opodatkowania¹⁶.

¹¹ Wyrok TSUE z 29 lipca 2024 r., C-623/22, *Belgian Association of Tax Lawyers i in. v. Premier ministre/Eerste Minister*, pkt 147, ECLI:EU:C:2024:639.

¹² Od 1 stycznia 2019 r., zamiast od 1 lipca 2020 r., jak proponowano w dyrektywie 2018/822.

¹³ K. Resenig, *The current state of DAC-6 implementation in the European Union*, „European Taxation” 2020, December, s. 528.

¹⁴ B. Matusik, P. Chodziński, M. Gajur, *New Polish MDR regulation from a transfer pricing perspective*, „International Transfer Pricing Journal” 2019, November/December, s. 442.

¹⁵ Ibidem, s. 534.

¹⁶ S. Owczarczuk, *Działalność gmin a obowiązek raportowania schematów podatkowych*, [w:] E. Feret, P. Majka (red.), *Księga Zjazdu Katedr i Zakładów prawa Finansowego i Prawa Podatkowego – „Misja prawa finansowego – wyzwania współczesności”*, Rzeszów 2023, s. 363.

Po drugie, w innych państwach UE przepisy o raportowaniu schematów podatkowych nie mają zastosowania do podatku od wartości dodanej (VAT)¹⁷. Tak jest np. w Austrii¹⁸, Grecji¹⁹, Irlandii²⁰ czy na Litwie²¹. Należy ponadto zauważyć, że już od dawna w państwach członkowskich Unii Europejskiej (w Polsce od momentu wejścia w życie przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym²²), a następnie przepisów ustawy o podatku od towarów i usług²³ pojawiały się wątpliwości, czy i w jakim zakresie jednostki samorządu terytorialnego powinny być objęte systemem VAT²⁴. Podkreślano, że w większości krajów, w których stosuje się podatek od wartości dodanej, działania i transakcje podejmowane przez organy sektora publicznego nie podlegają pełnemu opodatkowaniu²⁵. Jakakolwiek istotna zmiana (reformacja podatkowa) w tym zakresie byłaby decyzją polityczną, nie zaś ekonomiczną²⁶. Stąd narosłe w UE problemy z opodatkowaniem lub brakiem opodatkowania VAT jednostek sektora finansów publicznych do tej pory nie zostały rozwiązane i niekorzystnie wpływają na całą gospodarkę europejską²⁷. Obowiązki dotyczące raportowania są uciążliwe dla jednostek samorządu terytorialnego, bo muszą one analizować kwestie, które nie mają znaczenia dla ich działalności publicznej realizowanej w celu zaspokojenia potrzeb mieszkańców wspólnoty samorządowej²⁸.

Po trzecie, specyfika działalności jednostek samorządu terytorialnego we wzajemnie przenikającej się sferze *imperium* i *dominium* generuje istotne problemy praktyczne, których nie są w stanie rozwiązać wydane w 2019 r. przez

¹⁷ Wyjątkiem jest również Portugalia, która rozszerzyła zakres obowiązków związanych z raportowaniem schematów podatkowych o VAT w odniesieniu do transakcji krajowych, jeżeli są one realizowane w Portugalii lub przynajmniej mają skutki w Portugalii. Por. K. Resenig, op. cit., s. 389.

¹⁸ I. Andrzejewska-Czernek, K. Spies, C. Martin, M. Mühlhausen, E. Belouli, T. Glavey, G. Faustini, E. Burbaité, P.-A. Klethi, C.A. Andrade, D.J. Jimenez-Valladolid De L'Hotellerie-Fallois, I. Martinez, *How do you do It? MDR in different EU member states*, „European Taxation” 2021, September, s. 377.

¹⁹ Ibidem, s. 381.

²⁰ Ibidem, s. 383.

²¹ Ibidem, s. 385.

²² Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. z 1993 r., Nr 11, poz. 50 ze zm.).

²³ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U. z 2024 r., poz. 361 ze zm.), dalej jako u.p.t.u.

²⁴ M. Aujean, P. Jenkins, S. Poddar, *A new approach to public sector bodies*, „VAT Monitor” 1999, vol. 10, nr 4, s. 144–148.

²⁵ M. Wassenaar, *The Dutch VAT Compensation Fund: a critical assessment*, „EC Tax Review” 2012, nr 4, s. 212.

²⁶ M. Aujean, P. Jenkins, S. Poddar, op. cit., s. 149.

²⁷ Por. Ch. Amand, *VAT for public entities and charities – should the sixth directive be renegotiated?*, „International VAT Monitor” November/December 2006, s. 443.

²⁸ Por. I. Andrzejewska-Czernek, K. Spies, C. Martin, M. Mühlhausen, E. Belouli, T. Glavey, G. Faustini, E. Burbaité, P.-A. Klethi, C.A. Andrade, D.J. Jimenez-Valladolid De L'Hotellerie-Fallois, I. Martinez, op. cit., s. 391.

Ministra Finansów objaśnienia podatkowe²⁹. Dzieje się tak m.in. ze względu na użycie w definicjach ustawowych wielu pojęć nieostrych³⁰. Ponadto polskie przepisy obejmują dodatkowy zestaw znaków rozpoznawczych (24 cechy rozpoznawcze zamiast 15 cech)³¹. Brak jasności co do prawidłowego rozumienia właściwości danego uzgodnienia, jako potencjalnie podlegającego obowiązkowi raportowania, powoduje dużą niepewność w samorządzie terytorialnym w Polsce, który w zakresie podatku od towarów i usług jest objęty obowiązkiem raportowania.

Po czwarte, pojawiły się też liczne wątpliwości dotyczące wysokości kar za nieprzestrzeganie obowiązku sprawozdawczego lub za opóźnienie w raportowaniu. W Polsce ustalono wysokie kary pieniężne, sięgające nawet kilku milionów euro; inne państwa, takie jak Estonia czy Litwa, ustaliły maksymalne kary w wysokości 10 tys. euro. Ta rozbieżność powoduje, że jednostki samorządu terytorialnego w Polsce, a szczególnie gminy, muszą uwzględniać wysokie ryzyko podatkowe w działalności komunalnej, związane z naruszeniem obowiązku raportowania.

Pozostaje zatem rozstrzygnąć, czy środki stosowane dla realizacji celu wyznaczonego dyrektywą 2018/822 są proporcjonalne w odniesieniu do jednostek samorządu terytorialnego korzystających z zasady neutralności i potrącalności VAT.

Raportowanie schematów podatkowych w zakresie VAT – studium przypadku

Prima facie jednostki samorządu terytorialnego spełniające „kryterium kwalifikowanego korzystającego” powinny analizować, czy dane uzgodnienie spełnia „kryterium głównej korzyści”³² i znamiona choćby jednej z „ogólnych cech rozpoznawczych”³³, a więc czy mieści się w definicji krajowego schematu podatkowego³⁴. Spełnienie „kryterium kwalifikowanego korzystającego” decyduje bowiem w znacznym stopniu o potencjalnym obowiązku spra-

²⁹ *Informacje o schematach podatkowych (MDR)*, s. 1, <https://www.podatki.gov.pl/media/4417/obja%C5%9Bnienia-podatkowe-mdr-z-dnia-31-01-2019.pdf> (data dostępu: 25.09.2024), dalej jako objaśnienia MF.

³⁰ Przykładowo „kryterium głównej korzyści”. Szerzej: B. Kubista, *Zakres pojęciowy i przesłanki zastosowania kryterium głównej korzyści w raportowaniu schematów podatkowych*, „Przegląd Podatkowy” 2022, nr 6, s. 38–43.

³¹ Por. I. Andrzejewska-Czernek, K. Spies, C. Martin, M. Mühlhausen, E. Belouli, T. Glavey, G. Faustini, E. Burbaité, P.-A. Klethi, C.A. Andrade, D.J. Jimenez-Valladolid De L’Hotellerie-Fallois, I. Martinez, op. cit., s. 387.

³² Zob. art. 86a § 2 o.p.

³³ Zob. art. 86a § 1 pkt 6 o.p.

³⁴ Objasnienia MF, s. 18.

wozdawczym w zakresie schematów innych niż schemat podatkowy transgraniczny³⁵.

Przykładowo, rozważając, czy gminie będzie przysługiwać prawo do odliczenia podatku naliczonego od wydatków dotyczących budynku komunalnego, wykorzystywanego na zadania własne gminy, w którym znajdują się również lokale użytkowe pod wynajem, organy podatkowe najczęściej zajmują stanowisko, że należy tego dokonać za pomocą prewspółczynnika określonego w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2015 r. w sprawie sposobu określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników³⁶ oraz proporcji sprzedaży, o której mowa w art. 90 ust. 3 u.p.t.u.³⁷

Podatnik bowiem w celu odliczenia podatku naliczonego w pierwszej kolejności ma obowiązek odrębnego określenia, z jakim rodzajem działalności będzie związany podatek wynikający z otrzymanych faktur zakupu, czyli dokonania tzw. bezpośredniej alokacji. Jeżeli takie wyodrębnienie jest możliwe, podatnikowi na podstawie art. 86 ust. 1 u.p.t.u. przysługuje pełne prawo do odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług związanych z czynnościami opodatkowanymi wykonywanymi w ramach działalności gospodarczej. Brak jest natomiast takiego prawa w stosunku do podatku naliczonego związanego z nabyciem towarów i usług wykorzystywanych do wykonywania czynności niepodlegających temu podatkowi oraz zwolnionych od podatku³⁸.

Natomiast w sytuacji gdy takie przyporządkowanie nie jest możliwe, a wydatki służą zarówno do celów wykonywanej przez podatnika działalności gospodarczej, jak i do celów innych niż działalność gospodarcza, podatnik winien ustalić proporcję, o której mowa w art. 86 ust. 2a u.p.t.u., a w przypadku wystąpienia czynności zwolnionych od podatku – także proporcję, o której mowa w art. 90 ust. 2 i 3 u.p.t.u.

W odniesieniu do wydatków związanych z budynkiem komunalnym, który jest wykorzystywany przez gminę zarówno do celów działalności gospodarczej (czynności opodatkowanych VAT oraz zwolnionych z VAT), jak i do celów innych niż działalność gospodarcza (czynności niepodlegających opodatkowaniu VAT), i których gmina nie ma możliwości przyporządkować do jednego

³⁵ Ibidem, s. 38. Uzgodnienie, w stosunku do którego ma zastosowanie „szczególna cecha rozpoznawcza” lub „inna szczególna cecha rozpoznawcza”, nie musi spełniać „kryterium głównej korzyści”, aby stanowić schemat podatkowy. Zob. interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 11 lipca 2024 r., znak: 0111-KDIB2-1.4017.3.2019.22.S/JS/MR/KS, <https://eureka.mf.gov.pl/> (data dostępu: 22.09.2024).

³⁶ T.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 999.

³⁷ Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 13 września 2024 r., znak: 0114-KDIP4-1.4012.365.2024.1.AM, <https://eureka.mf.gov.pl/> (data dostępu: 23.09.2024).

³⁸ Ibidem.

rodzaju prowadzonej działalności, gmina powinna – zdaniem organów podatkowych – dokonać wyliczenia kwoty podatku naliczonego przypisanego do działalności gospodarczej z zastosowaniem sposobu określenia proporcji określonego w art. 86 ust. 2a u.p.t.u. z uwzględnieniem przepisu § 3 ust. 2 rozporządzenia z dnia 17 grudnia 2015 r. Ponadto z uwagi na fakt, że wydatki te będą służyły w ramach prowadzonej działalności gospodarczej zarówno do czynności opodatkowanych, jak i do czynności zwolnionych od podatku, i gmina nie będzie miała możliwości odrębnego określenia kwot podatku naliczonego związanych z czynnościami, w stosunku do których przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, gmina będzie zobowiązana również do proporcjonalnego odliczenia podatku, zgodnie z art. 90 ust. 3 u.p.t.u.³⁹

Nie budzi wątpliwości, że w rozliczeniu podatkowym z tytułu odliczenia podatku naliczonego gmina odnosi korzyść podatkową, gdyż jej zobowiązanie podatkowe będzie niższe lub kwota nadwyżki podatku naliczonego nad należnym będzie wyższa, niż gdyby gmina z takiego prawa nie skorzystała. Powstaje pytanie, czy korzystanie z zasady neutralności i potraćalności VAT ma być objęte obowiązkiem raportowania, jeżeli zamiast wzoru z rozporządzenia gmina na podstawie art. 86 ust. 2h u.p.t.u. zastosuje indywidualny prewspółczynnik, np. obliczany proporcjonalnie według wielkości powierzchni przeznaczonej pod wynajem do powierzchni ogółem. Wtedy bowiem zakres odliczenia podatku naliczonego się zwiększy.

De lege lata stosowanie indywidualnego prewspółczynnika nie może być uznane za schemat podatkowy (przy założeniu, że nie występuje „szczególna cecha rozpoznawcza”⁴⁰ bądź „inna szczególna cecha rozpoznawcza”⁴¹), dopóki nie istnieje „kryterium głównej korzyści” oraz jedna z „ogólnych cech rozpoznawczych”⁴². Innymi słowy, uzgodnienie, które posiada „ogólną cechę rozpoznawczą” (a nie posiada „szczególnej cechy rozpoznawczej” lub „innej szczególnej cechy rozpoznawczej”), musi również spełniać „kryterium głównej korzyści”, aby mogło zostać uznane za schemat podatkowy⁴³.

Kryterium głównej korzyści ma zawsze charakter subiektywny i jest uzależnione od oceny motywacji uczestnika uzgodnienia⁴⁴. Uważa się je „za spełnione, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności oraz faktów należy przyjąć,

³⁹ Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 10 kwietnia 2024 r., znak: 0114-KDIP4-3.4012.31.2024.1.DS, <https://eureka.mf.gov.pl/> (data dostępu: 19.04.2024).

⁴⁰ Zob. art. 86a § 1 pkt 13 o.p.

⁴¹ Zob. art. 86a § 1 pkt 1 o.p.

⁴² P. Szymczyk, J. Kalus, *Jednostki samorządu terytorialnego a niedozwolona optymalizacja podatkowa – obowiązki raportowe w zakresie MDR*, „Przegląd Podatkowy” 2023, nr 4, s. 39.

⁴³ Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 11 lipca 2024 r., znak: 0111-KDIB2-1.4017.3.2019.22.S/JS/MR/KS, <https://eureka.mf.gov.pl/> (data dostępu: 22.09.2024).

⁴⁴ B. Kubista, op. cit., s. 39. D. Walerjan, *Obowiązek raportowania schematów podatkowych (MDR) – wybrane problemy*, „Prawo Asekuracyjne” 2019, nr 3, s. 80.

że podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej mógłby zasadnie wybrać inny sposób postępowania, z którym nie wiązałoby się uzyskanie korzyści podatkowej rozsądnie oczekiwanej lub wynikającej z wykonania uzgodnienia, a korzyść podatkowa jest główną lub jedną z głównych korzyści, którą podmiot spodziewa się osiągnąć w związku z wykonaniem uzgodnienia⁴⁵.

Taka koncepcja normatywna na gruncie stanów faktycznych lub zdarzeń przyszłych w systemie VAT w sektorze publicznym generuje tzw. trudne przypadki (ang. *hard cases*), które charakteryzują się tym, że „w procesie dyskursu argumentacyjnego może dojść do kilku rozwiązań, które da się uzasadnić na gruncie przyjętych kryteriów racjonalności i słuszności”⁴⁶. Dochodzi wtedy do zderzenia obowiązującego prawa podatkowego z innymi systemami normatywnymi, w tym „prawa z prawem”⁴⁷. Należy bowiem pamiętać o tym, że jednostka samorządu terytorialnego *ex lege* musi się kierować „zasadami gospodarności, celowości i rzetelności” w takim rozumieniu, jakie nadają tym pojęciom ustawowe regulacje w zakresie finansów publicznych dotyczące funkcjonowania i kontroli jednostek sektora finansów publicznych⁴⁸.

Jak podkreślają Przemysław Szymczyk i Jeremiasz Kalus, sprawozdania Ministerstwa Finansów o schematach podatkowych nie zawierają informacji dotyczących liczby raportowanych przez jednostki samorządu terytorialnego schematów podatkowych. „Nie ulega jednak wątpliwości, że gdyby wartość ta była duża, Ministerstwo Finansów zwróciłoby na to uwagę w swych raportach i statystykach oraz wypracowałoby odpowiednie narzędzia analityczne, aby lepiej kontrolować przedmiotowe zjawisko”⁴⁹. O ile trudno polemizować z zasadnością wprowadzenia rozwiązania ograniczającego agresywne planowanie podatkowe, o tyle już nie tak łatwo o akceptację utrzymywania tego stanu rzeczy w jednostkach sektora finansów publicznych, które, jak już wspomniano, co do zasady nie unikają opodatkowania i nie stosują wyrafinowanego planowania podatkowego. Stąd przyjęte w Polsce regulacje prawne *erga omnes* w obecnym kształcie nie pozwalają na znalezienie akceptowalnego rozwiązania. Potrzebna jest interwencja prawodawcy, co jest również zgłaszane przez samych przedstawicieli resortu finansów⁵⁰.

Niezależnie od tego czy i kiedy nastąpi zmiana obowiązującej ustawy, istnieje konieczność wydania przez Ministra Finansów nowych objaśnień podatkowych, szczególnie dla gmin. W obecnych warunkach utrzymywanie stanu niepewności prawnej odnośnie do tego co jest, a co nie jest schematem po-

⁴⁵ Art. 86a § 2 o.p.

⁴⁶ J. Zajadło, *Po co prawnikom filozofia prawa?*, Warszawa 2024, s. 29.

⁴⁷ Ibidem, s. 33–34.

⁴⁸ A. Nowak-Far, *Komentarz do ustawy o Narodowym Banku Polskim*, [w:] A. Mikos-Sitek, A. Nowak-Far (red.), *Prawo obrotu pieniężnego. Komentarz*, 2023, Lex.

⁴⁹ P. Szymczyk, J. Kalus, op. cit., s. 42.

⁵⁰ Ibidem, s. 43.

datkowym w zakresie VAT w jednostce samorządu terytorialnego nie służy nikomu. Państwo nie pozyskuje informacji na temat unikania opodatkowania i agresywnego planowania podatkowego, a jednostki sektora finansów publicznych muszą rozstrzygać *a casu ad casum*, jak zinterpretować stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe w świetle art. 86a–86o o.p. Dlatego słusznie Naczelny Sąd Administracyjny sformułował tezę, że powinności związane z raportowaniem schematów podatkowych objęte są zakresem postępowania interpretacyjnego na podstawie art. 14b i nast. o.p.⁵¹ Stanowisko takie wyrażone zostało również w wielu innych orzeczeniach Naczelnego Sądu Administracyjnego⁵² i wojewódzkich sądów administracyjnych⁵³. Praktyką stało się bowiem odmawianie przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej wszczęcia postępowania o wydanie indywidualnej interpretacji w zakresie obejmującym obowiązki prawno-podatkowe, wynikające z działu III rozdziału 11a o.p.⁵⁴ Tym samym organy interpretacyjne zostały zobligowane rozstrzygać o tym co jest, a co nie jest schematem podatkowym. Czy taki był też cel ustawodawcy? Wydaje się, że nie, skoro Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej nie chciał rozpatrywać wniosków w tym przedmiocie. Na podanym przykładzie widać, że ingerencja ustawodawcy w zakresie raportowania potencjalnych schematów podatkowych w podatku od towarów i usług przez jednostki samorządu terytorialnego korzystające z zasady neutralności i potraćalności VAT jest nieproporcjonalna do celów wyznaczonych przepisami dyrektywy 2018/822 i powoduje nadmierne niedogodności, nawet dla organów podatkowych, w stosunku do zamierzonego przez ustawodawcę celu.

Wnioski

Podstawowym i fundamentalnym prawem podatnika jest prawo do odliczenia podatku naliczonego. Nie stanowi ono żadnego przywileju dla podatnika, lecz wynika z samej konstrukcji podatku od wartości dodanej⁵⁵. Odpowiadając zatem na postawione na wstępie pytanie badawcze, czy odliczanie VAT w jednostce samorządu terytorialnego podlega obowiązkowi raportowania

⁵¹ Wyrok NSA z 28 stycznia 2021 r., sygn. akt FSK 1703/20, CBOSA.

⁵² Wyroki NSA: z 2 marca 2021 r., sygn. akt II FSK 2386/20, CBOSA; z 8 grudnia 2021 r., sygn. akt III FSK 4548/21, CBOSA; z 16 lutego 2022 r., sygn. akt III FSK 4150/21, CBOSA.

⁵³ Wyrok WSA w Krakowie z 8 września 2022 r., sygn. akt I SA/Kr 758/22, CBOSA; wyroki WSA w Gliwicach z 14 czerwca 2023 r., sygn. akt I SA/Gl 114/23 oraz sygn. akt I SA/Gl 115/23, CBOSA; wyrok WSA w Łodzi z 9 maja 2023 r., sygn. akt I SA/Ld 232/23, CBOSA.

⁵⁴ Postanowienie Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 17 czerwca 2019 r., znak: 0111-KDIB2-1.4017.3.2019.1.BKD oraz interpretacja indywidualna z 11 lipca 2024 r., znak: 0111-KDIB2-1.4017.3.2019.22.S/JS/MR/KS, <https://eureka.mf.gov.pl/> (data dostępu: 22.09.2024).

⁵⁵ Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 3 listopada 2021 r., znak: 0113-KDIPT1-1.4012.556.2021.2.MGO, <https://eureka.mf.gov.pl/> (data dostępu: 22.09.2024).

schematów podatkowych, należy jednoznacznie stwierdzić, że w świetle obowiązujących regulacji podatkowych, w tym również zasad VAT, korzystanie z prawa do odliczenia podatku naliczonego co do zasady nie jest schematem podatkowym.

Jednostki samorządu terytorialnego, realizując zadania publiczne, nie mają obowiązku raportowania, jeżeli dokonują alokacji bezpośredniej poniesionych wydatków do poszczególnych rodzajów sprzedaży (opodatkowanej, zwolnionej i niepodlegającej VAT), jak również wtedy, gdy dokonują odliczenia proporcjonalnego na podstawie ustawy podatkowej czy też przepisów wykonawczych, dotyczących typowych transakcji dla poszczególnych rodzajów działalności, zgodnie z obowiązującymi w sektorze finansów publicznych zasadami gospodarności, celowości i rzetelności.

Nie ma wątpliwości co do potrzeby ograniczenia na rynku wewnętrznym zjawiska unikania opodatkowania, jednak rozwiązywanie problemów w tym zakresie powinno się odbywać w taki sposób, aby nie ograniczać praw jednostek samorządu terytorialnego⁵⁶. Jednostki te, rozliczając podatek od towarów i usług, nie stosują szkodliwych praktyk podatkowych, lecz gospodarując majątkiem komunalnym w celu zaspokojenia potrzeb mieszkańców wspólnoty samorządowej, podejmują decyzje, biorąc pod uwagę ustawowe kryteria, w tym dotyczące zapewnienia gospodarności. Podatek od towarów i usług jest bowiem dla nich czynnikiem wpływającym na ich decyzje ekonomiczne: inwestycyjne i wydatkowe⁵⁷, gdyż nieodliczony VAT w sektorze publicznym w Polsce nie podlega zwrotowi z budżetu państwa, tak jak w innych państwach UE⁵⁸.

Pomimo tych prawnofinansowych uwarunkowań indywidualne metody odliczeń VAT w samorządzie terytorialnym były zgłaszane jako schemat podatkowy, głównie z obawy przed zastosowaniem surowych sankcji i kar pieniężnych, a następnie rejestrowane w takim charakterze przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej lub właściwego Dyrektora Izby Administracji Skarbowej⁵⁹. Wynikało to z konstrukcji ustawy, której zakres podmiotowy obejmuje wszystkie jednostki sektora finansów publicznych oraz braku wydanych w tym zakresie dla jednostek samorządu terytorialnego objaśnień podatkowych i indywidualnych interpretacji podatkowych.

W ten sposób powstało zjawisko nadraportowania, którego pełna skala jest znana tylko Ministerstwu Finansów. Pozyskiwane w ten sposób informacje wydają się wykraczać poza to, co jest ściśle niezbędne do umożliwienia

⁵⁶ Por. N. Čičin-Šain, *New mandatory disclosure rules for tax intermediaries and taxpayers in the European Union – another „bite” into the rights of the taxpayer?*, „World Tax Journal” 2019, February, s. 119.

⁵⁷ M. Wassenaar, op. cit., s. 213.

⁵⁸ Przykładowo w Szwecji, Danii, Finlandii i w Niderlandach.

⁵⁹ Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 3 listopada 2021 r., znak: 0113-KDIP1-1.4012.556.2021.2.MGO, <https://eureka.mf.gov.pl/> (data dostępu: 23.09.2024).

państwu członkowskiemu zrozumienia danego uzgodnienia i podjęcia szybkiego działania. Od początku obowiązywania kontrowersyjnych przepisów polski prawodawca nie wprowadził bowiem żadnych nowych regulacji zapewniających rozliczanie podatku od towarów i usług w jednostkach samorządu terytorialnego, czy też ulepszających sprawiedliwe warunki opodatkowania w tym zakresie na rynku wewnętrznym.

Należy zatem postawić pytanie, czy Ministerstwo Finansów wykorzystuje pozyskane od tych jednostek dane w zamierzonym przez dyrektywę unijną i wytyczne OECD celu? Jeśli nie, to należy dokonać niezbędnych zmian ustawodawczych tak, aby zachować zasadę proporcjonalności i współmierności regulacji prawnych ograniczających prawa jednostek samorządu terytorialnego w stosunku do zamierzonego przez ustawodawcę celu. Przykładem mogą być rozwiązania prawne obowiązujące w innych państwach członkowskich UE, gdzie VAT w samorządzie terytorialnym nie jest przedmiotem raportowania.

Wykaz literatury

- Amand Ch., *VAT for public entities and charities – should the sixth directive be renegotiated?*, „International VAT Monitor” 2006, November/December.
- Andrzejewska-Czernek I., Spies K., Martin C., Mühlhausen M., Belouli E., Glavey T., Faustini G., Burbaité E., Klethi P.-A., Andrade C.A., Jimenez-Valladolid De L’Hottellerie-Fallois D.J., Martinez I., *How do you do it? MDR in different EU member states*, „European Taxation” 2021, September.
- Aujean M., Jenkins P., Poddar S., *A new approach to public sector bodies*, „VAT Monitor” 1999, vol. 10, nr 4.
- Čičin-Šain N., *New mandatory disclosure rules for tax intermediaries and taxpayers in the European Union – another „bite” into the rights of the taxpayer?*, „World Tax Journal” 2019, February.
- Drozdowski, E., *Głos w debacie konstytucyjnej nad raportowaniem schematów podatkowych*, „Państwo i Prawo” 2023, nr 9.
- Kubista B., *Zakres pojęciowy i przesłanki zastosowania kryterium głównej korzyści w raportowaniu schematów podatkowych*, „Przegląd Podatkowy” 2022, nr 6.
- Matusik B., Chodziński P., Gajur M., *New Polish MDR regulation from a transfer pricing perspective*, „International Transfer Pricing Journal” 2019, November/December.
- Nowak-Far A., *Komentarz do ustawy o Narodowym Banku Polskim*, [w:] A. Mikos-Sitek, A. Nowak-Far (red.), *Prawo obrotu pieniężnego. Komentarz*, 2023, Lex.
- Owczarczuk S., *Działalność gmin a obowiązki raportowania schematów podatkowych*, [w:] E. Feret, P. Majka (red.), *Księga Zjazdu Katedr i Zakładów prawa Finansowego i Prawa Podatkowego – „Misja prawa finansowego – wyzwania współczesności”*, Wyd. UR, Rzeszów 2023.
- Owczarczuk S., *Działalność w zakresie gospodarowania nieruchomościami stanowiącymi własność Skarbu Państwa a obowiązki raportowania schematów podatkowych*, „Kwartalnik Nieruchomości@” 2022, t. II.
- Resenig K., *The current state of DAC-6 implementation in the European Union*, „European Taxation” 2020, December.

- Szymczyk P., Kalus J., *Jednostki samorządu terytorialnego a niedozwolona optymalizacja podatkowa – obowiązki raportowe w zakresie MDR*, „Przegląd Podatkowy” 2023, nr 4.
- Walerjan D., *Obowiązek raportowania schematów podatkowych (MDR) – wybrane problemy*, „Prawo Asekuracyjne” 2019, nr 3.
- Wassenaar M., *The Dutch VAT Compensation Fund: a critical assessment*, „EC Tax Review” 2012, nr 4.
- Zajadło J., *Po co prawnikom filozofia prawa?*, Wolters Kluwer, Warszawa 2024.

Summary

Dilemmas, not only tax ones – is VAT deduction in local government units subject to the obligation to report tax schemes?

Keywords: tax law, reporting of tax schemes, MDR, VAT, local government unit.

The institution of reporting tax schemes, which has been in force in Poland for over 5 years and is a partial transposition of the EU directive, is still controversial, as exemplified by the judgments of the Court of Justice of the European Union and the Constitutional Tribunal. In the form adopted by the Polish legislator, it covers the activities of local government in the management of municipal property. The aim of the article is therefore to answer the question of whether the use of the principle of neutrality and deductibility of VAT by a local government unit is covered by the scope of reporting (Mandatory Disclosure Rules). The hypotheses formulated in the study assume that the specificity of local government activities generates such significant practical problems that the issued tax explanations are unable to solve that the legislator should exclude or exempt local government units from the obligation to report VAT. The research material used in the analysis conducted, using the dogmatic-legal method, includes substantive law, doctrine and practice.

