

dr Beata Rogowska-Rajda (Uniwersytet Warszawski, Ministerstwo Finansów), dr Tomasz Tratkiewicz (Ministerstwo Finansów)

- **Podatnik i jego działalność gospodarcza w VAT – czy coś już wiemy, a czego się (może) dowiemy?**

**Działania gmin na rzecz mieszkańców (wyroki TSUE z 30.3.2023 w sprawach Gmina L., C-616/21 i Gmina O. C-612/21)**

**Wyrok TSUE z 30.03.2023 r. w sprawie C-616/21, Gmina L.**

**Artykuł 2 ust. 1, art. 9 ust. 1 i art. 13 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że: okoliczność zlecenia przez gminę przedsiębiorstwu czynności usuwania azbestu i odbierania wyrobów i odpadów zawierających azbest na rzecz jej mieszkańców będących właścicielami nieruchomości, którzy wyrazili taką wolę, nie stanowi świadczenia usług podlegającego opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej, jeżeli taka działalność nie ma na celu osiągnięcia stałego dochodu i nie prowadzi do żadnej płatności ze strony tych mieszkańców, zaś czynności te są finansowane ze środków publicznych.**

**Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku**

(...)

**Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne**

13 W ramach programu usuwania azbestu w Polsce, opracowanego na podstawie uchwały rady ministrów Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 14 lipca 2009 r. w sprawie ustanowienia „Programu wieloletniego oczyszczania kraju z azbestu na lata 2009–2032”, rada miasta gminy L. powierzyła prezydentowi tej gminy uchwałą 227/VI/2019 z dnia 26 kwietnia 2019 r., zatytułowaną „Aktualizacja Programu usuwania azbestu dla Miasta [L.] na lata 2018–2032”, zadanie realizacji działań w tym zakresie.

14 Zgodnie z załącznikiem do tej uchwały działania te polegają na usuwaniu wyrobów i odpadów zawierających azbest z budynków mieszkalnych i handlowych, z wyjątkiem nieruchomości, na których prowadzona jest działalność gospodarcza. We wspomnianym załączniku przewidziano również, że zainteresowani mieszkańcy nie poniosą żadnych kosztów w związku z usuwaniem azbestu, ponieważ za finansowanie odpowiedzialna jest gmina L., z pomocą Wojewódzkiego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej (zwanego dalej „funduszem ochrony środowiska”).

15 Zarządzeniem 62/9/2019 z dnia 23 września 2019 r. w sprawie ustalenia szczegółowych zasad realizacji tej uchwały i powołania Komisji do spraw rozpatrywania wniosków o usunięcie wyrobów oraz odpadów zawierających azbest prezydent gminy L. przedstawił praktyczne aspekty działań związanych z usuwaniem azbestu. Po pierwsze, gmina ta planowała przeprowadzić przetarg w celu wykonania tych robót, przy czym wybrany oferent miał wystawić faktury zawierające VAT. Po drugie, na podstawie zapłaconych przez nią faktur rzeczona gmina zamierzała następnie uzyskać od tego funduszu dotacje w wysokości od 40 % do 100 % poniesionych wydatków, w zależności od spełnienia wymogów określonych przez wspomniany fundusz.

(...)

#### **W przedmiocie pytania prejudycjalnego**

21 Poprzez swoje pytanie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 2 ust. 1, art. 9 ust. 1 i art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że okoliczność zlecenia przez gminę przedsiębiorstwu czynności usuwania azbestu i odbierania wyrobów i odpadów zawierających azbest na rzecz jej mieszkańców będących właścicielami nieruchomości, którzy wyrazili taką wolę, stanowi świadczenie usług podlegających opodatkowaniu VAT, jeżeli taka działalność nie ma na celu osiągnięcia stałego dochodu i nie prowadzi do pobrania jakiegokolwiek opłaty od tych mieszkańców, zaś czynności te są finansowane ze środków publicznych.

(...)

24 W tym względzie, aby oferta usuwania azbestu z niektórych nieruchomości przedstawiona przez gminę jej mieszkańcom będącym właścicielami była objęta zakresem stosowania dyrektywy 2006/112, powinna ona, po pierwsze, stanowić świadczenie usług, które gmina ta wykonuje odpłatnie na ich rzecz w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) tej dyrektywy, a po drugie, być realizowana w ramach działalności gospodarczej w rozumieniu art. 9 ust. 1 rzeczony dyrektywy, tak aby owa gmina działała również w charakterze podatnika.

#### **W przedmiocie istnienia świadczenia usług dokonywanego odpłatnie**

(...)

39 Należy zatem uznać, że w niniejszej sprawie współistnieją dwa świadczenia usług, a mianowicie z jednej strony świadczenie zapewniane przez przedsiębiorstwo wybrane i opłacone przez gminę L., a z drugiej strony – świadczenie, którego, po pierwsze, podmiotem udzielającym jest ta gmina, po drugie, beneficjentami są jej zainteresowani mieszkańcy, i wobec którego, po trzecie, świadczenie wzajemne stanowi dotacja wypłacana tej gminie przez fundusz ochrony środowiska.

40 Nie ma wątpliwości, że pierwszy z tych przypadków świadczenia usług odpowiada definicji świadczenia usług dokonywanego odpłatnie w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112. Gdyby w świetle rozważań przedstawionych w pkt 35–38 niniejszego wyroku sąd odsyłający miał dojść do takiego samego wniosku, po dokonaniu oceny okoliczności faktycznych, w odniesieniu do drugiego z tych świadczeń, czyli świadczenia, którego dokonuje gmina L., powinien on ustalić, czy owo świadczenie usług jest dokonywane w ramach działalności gospodarczej, zważywszy, że zgodnie z orzecznictwem działalność można uznać za „działalność gospodarczą” w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi tej dyrektywy tylko wtedy, gdy stanowi ona jedną z transakcji, o których mowa w art. 2 ust. 1 tej dyrektywy (wyrok z dnia 15 kwietnia 2021 r., Administration de l’Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo).

#### **W przedmiocie dokonania świadczenia usług w ramach działalności gospodarczej**

(...)

44 W tym względzie, po pierwsze, należy zauważyć, że podczas gdy przedsiębiorca dąży do stałego osiągnięcia dochodu (zob. podobnie wyrok z dnia 20 stycznia 2021 r., AJFP Sibiu i DGRFP Braşov, C-655/19, EU:C:2021:40, pkt 27–29 i przytoczone tam orzecznictwo), gmina

L. nie zatrudnia pracowników do usuwania azbestu i nie poszukuje klientów, lecz ogranicza się do przeprowadzenia, w ramach programu określonego na poziomie krajowym, czynności usuwania azbestu, które nastąpią po tym, jak właściciele nieruchomości położonych na terytorium gminy, których może dotyczyć ten program, wyrażą wolę korzystania z niego i zostaną uznani za uprawnionych. Ponadto czynność usuwania azbestu w danej gminie z definicji nie ma charakteru powtarzalnego, co odróżnia niniejszą sprawę od spraw, w których świadczenia gminne miały charakter trwały.

45 Po drugie, z informacji przedstawionych przez sąd odsyłający wynika, że gmina L. będzie oferować usunięcie azbestu z danych nieruchomości oraz odbiór wyrobów i odpadów zawierających azbest nieodpłatnie, podczas gdy wcześniej zapłaci ona danemu przedsiębiorstwu cenę rynkową.

46 Tymczasem Trybunał miał już okazję orzec, że jeżeli gmina odzyskuje jedynie niewielką część poniesionych przez siebie kosztów, a pozostała część jest finansowana ze środków publicznych, taka różnica między tymi kosztami a kwotami otrzymanymi w zamian za oferowane usługi może wykluczać istnienie wynagrodzenia (zob. podobnie wyrok z dnia 12 maja 2016 r., Gemeente Borsele i Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo). Jest tak tym bardziej, gdy – jak w niniejszej sprawie – świadczenie wzajemne uiszczane przez usługobiorców nie istnieje.

47 W konsekwencji, nawet biorąc pod uwagę dotacje przyznane gminie L. przez fundusz ochrony środowiska, które wynoszą 40–100 % poniesionych kosztów, charakter takiego świadczenia usług nie odpowiada podejściu, jakie przyjęłoby w danym wypadku przedsiębiorstwo zajmujące się usuwaniem azbestu, które przy ustalaniu swoich cen starałoby się zawrzeć w nich swoje koszty i osiągnąć marżę zysku. Ponadto nie podlegają zwrotowi koszty związane z organizacją przez ową gminę akcji usuwania azbestu u jej mieszkańców, a jedynie z czynnościami zleconymi wybranemu przedsiębiorstwu. W związku z tym ta sama gmina ponosi jedynie ryzyko strat, nie mając perspektywy zysku.

48 Po trzecie, nie wydaje się ekonomicznie opłacalne, aby takie przedsiębiorstwo zajmujące się usuwaniem azbestu nie przenosiło żadnych poniesionych przez siebie kosztów na beneficjentów swoich usług, oczekując jednocześnie częściowej rekompensaty tych kosztów w formie dotacji. Taki mechanizm nie tylko stawiałby jego przepływy pieniężne w sytuacji strukturalnie deficytowej, przede wszystkim ze względu na brak zysku, następnie brak zwrotu kosztów związanych z organizacją akcji usuwania azbestu i wreszcie znaczne wahania procentowe zwrotu kosztów, mogące oscylować między 40 % a 100 % kwot wypłaconych wybranemu przedsiębiorstwu, ale ponadto stwarzałby nietypowy stopień niepewności dla podatnika, ponieważ kwestia, czy i w jakim zakresie osoba trzecia zwróci tak istotną część poniesionych kosztów, pozostaje faktycznie otwarta do czasu podjęcia przez tę osobę trzecią decyzji, co następuje po tym, jak sporne transakcje zostaną dokonane.

49 W konsekwencji nie wydaje się, z zastrzeżeniem dokonania weryfikacji przez sąd odsyłający, by gmina L. wykonywała w niniejszym przypadku działalność o charakterze gospodarczym w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112.

(...)

**Wyrok TSUE z 30.03.2023 r. w sprawie C-612/21, Gmina O.**

(...)

## **Postępowanie główne i pytania prejudycjalne**

11 Gmina O., będąca podatnikiem VAT w Polsce, zawarła z jedną gminą miejską i dwiema innymi gminami, również położonymi w Polsce, umowę o partnerstwie na rzecz realizacji projektu dotyczącego instalacji systemów OZE na terytorium tych czterech jednostek samorządu terytorialnego (zwanego dalej „projektem”).

12 Projekt jest częścią regionalnego programu operacyjnego danego województwa na lata 2014–2020 i ma na celu przejście na gospodarkę niskoemisyjną. Gmina miejska, jako lider projektu, w imieniu wszystkich zainteresowanych jednostek samorządu terytorialnego zawarła umowę o dofinansowanie projektu z tym województwem. Zgodnie z tą umową lider projektu otrzymuje dofinansowanie z danego województwa, które pokrywa jedynie część kosztów objętych dofinansowaniem, po czym przekazuje partnerom przypadającą im część. Gmina O. korzysta z finansowania w wysokości 75 % całkowitych kosztów objętych dofinansowaniem.

13 Każda jednostka samorządu terytorialnego będąca stroną umowy rozlicza się odrębnie z przedsiębiorstwem wyłonionym w drodze przetargu, które w związku z tym wystawia własne faktury odnoszące się do zamówienia dotyczącego każdej z tych jednostek.

14 Każda jednostka będąca stroną umowy ma swobodę decydowania o sposobie, w jakim zobowiązana jest sfinansować części, które musi pokryć samodzielnie. Gmina O. postanowiła uzyskać od właścicieli nieruchomości, którzy na swój wniosek skorzystają z systemów OZE, wkład w wysokości 25 % kosztów objętych dofinansowaniem, przy czym nie mógł on jednak przekroczyć maksymalnej uzgodnionej w umowie wartości. Co więcej, zgodnie ze standardową umową zawieraną przez gminę O. z danymi właścicielami wszystkie systemy OZE będą stanowiły własność gminy przez okres trwałości projektu, tj. przez okres 5 lat od dnia otrzymania ostatniej płatności, którą to płatność gmina otrzyma z tytułu zwrotu przypadającej jej części subwencji wypłaconych przez dane województwo. Po tym okresie własność systemu OZE zostanie przeniesiona na właściciela danej nieruchomości.

(...)

### **W przedmiocie pytań prejudycjalnych**

(...)

21 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 2 ust. 1, art. 9 ust. 1 i art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że dostawę towarów i świadczenie usług podlegających opodatkowaniu VAT stanowi dostarczenie i zainstalowanie przez gminę, za pośrednictwem przedsiębiorstwa, systemów OZE na rzecz jej mieszkańców będących właścicielami nieruchomości, którzy wyrazili wolę wyposażenia tych nieruchomości w takie systemy, jeżeli taka działalność nie ma na celu osiągnięcia stałego dochodu i skutkuje jedynie zapłatą przez tych mieszkańców kwot pokrywających najwyżej jedną czwartą poniesionych kosztów, a pozostała część jest finansowana ze środków publicznych.

(...)

24 W tym względzie, aby czynności dokonywane przez gminę w ramach promowania odnawialnych źródeł energii były objęte zakresem stosowania dyrektywy 2006/112, powinny one, po pierwsze, stanowić dostawę lub świadczenie usług, które gmina ta wykonuje odpłatnie

na rzecz swoich mieszkańców w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. a) i c) tej dyrektywy, a po drugie, być dokonywane w ramach działalności gospodarczej w rozumieniu art. 9 ust. 1 rzeczonyj dyrektywy, tak aby owa gmina działała również w charakterze podatnika.

### **W przedmiocie istnienia dostawy towarów i świadczenia usług dokonywanych odpłatnie**

(...)

28 W niniejszej sprawie z wyjaśnień przedstawionych przez sąd odsyłający wynika, że gmina O. zobowiązuje przedsiębiorstwo, które wygrało przetarg, do dostarczenia i zainstalowania systemów OZE na nieruchomościach właścicieli, którzy wyrazili zainteresowanie uczestnictwem w tej inicjatywie. W tym względzie należy wskazać, że przeniesienie własności takich systemów stanowi dostawę towarów w rozumieniu art. 14 dyrektywy 2006/112, a udostępnienie ich do użytku stanowi świadczenie usług w rozumieniu art. 24 ust. 1 tej dyrektywy.

29 Nie ulega wątpliwości, że istnienie między gminą O. a tym przedsiębiorstwem umowy dotyczącej instalacji systemów OZE i przeniesienia ich własności na rzecz tej gminy w okresie trwałości projektu pozwala uznać, że wspomniane przedsiębiorstwo dokonuje na rzecz tej gminy transakcji odpłatnej, zważywszy, że ponadto ta sama gmina otrzymuje z tego tytułu od tego samego przedsiębiorstwa indywidualną fakturę, którą sama uiszcza. Transakcja ta, w świetle rozważań przedstawionych w poprzednim punkcie, obejmuje po części dostawę towarów na rzecz gminy O., czyli systemów OZE, których ta gmina staje się właścicielem, a po części świadczenie usług polegających na instalacji tych systemów OZE na nieruchomościach danych mieszkańców. Korzyść przysporzona tej gminie w zamian za zapłatę polega nie tylko na własności wspomnianych systemów OZE, ale również na poprawie jakości życia ogółu jej mieszkańców ze względu na bardziej przyjazny dla środowiska sposób wytwarzania energii.

(...)

32 Gdyby w świetle tych rozważań sąd odsyłający doszedł do wniosku, że gmina O. na rzecz swoich mieszkańców dokonuje odpłatnie, w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. a) i c) dyrektywy 2006/112, dostawy towarów i świadczenia usług, powinien on ustalić, czy czynności te są dokonywane w ramach działalności gospodarczej, zważywszy, że zgodnie z orzecznictwem działalność można uznać za „działalność gospodarczą” w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi tej dyrektywy tylko wtedy, gdy stanowi ona jedną z transakcji, o których mowa w art. 2 ust. 1 tej dyrektywy (wyrok z dnia 15 kwietnia 2021 r., Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo).

(...)

36 W tym względzie, po pierwsze, należy zauważyć, że podczas gdy przedsiębiorca dąży do stałego osiągania dochodu (zob. podobnie wyrok z dnia 20 stycznia 2021 r., AJFP Sibiu i DGRFP Braşov, C-655/19, EU:C:2021:40, pkt 27–29 i przytoczone tam orzecznictwo), gmina O. wskazała we wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej, jak wynika z postanowienia odsyłającego, że nie zamierza świadczyć regularnie usług instalacji systemów OZE i nie zatrudnia ani nie zamierza zatrudniać pracowników w tym celu, co odróżnia niniejszą sprawę od spraw, w których świadczenia gminne miały charakter trwałe.

37 Po drugie, z informacji przedstawionych przez sąd odsyłający wynika, że gmina O. wydaje się ograniczać do zaproponowania swoim mieszkańcom będącym właścicielami nieruchomości, którzy mogą być zainteresowani systemami OZE, w ramach programu

regionalnego mającego na celu umożliwienie przejścia na gospodarkę niskoemisyjną, dostarczenia i zainstalowania u nich tych systemów OZE za pośrednictwem przedsiębiorstwa wybranego w wyniku przetargu, w zamian za ich udział nieprzekraczający 25 % kosztów podlegających dofinansowaniu związanych z tą dostawą i z tą instalacją, podczas gdy owa gmina płaci danemu przedsiębiorstwu wynagrodzenie za te same dostawę i instalację po cenie rynkowej.

38 Tymczasem Trybunał miał już okazję orzec, że jeżeli gmina odzyskuje – w drodze otrzymywanych przez nią wkładów – jedynie niewielką część poniesionych przez siebie kosztów, a pozostała część jest finansowana ze środków publicznych, taka różnica między tymi kosztami a kwotami otrzymanymi w zamian za oferowane usługi może sugerować, że wkłady te należy raczej uznać za opłatę aniżeli wynagrodzenie (zob. podobnie wyrok z dnia 12 maja 2016 r., Gemeente Borsele i Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo). W konsekwencji nawet biorąc pod uwagę płatności przyznane gminie O. przez dane województwo, które wynoszą 75 % kosztów podlegających dofinansowaniu, suma kwot otrzymanych od zainteresowanych właścicieli z jednej strony i od owego województwa z drugiej strony pozostaje strukturalnie niższa od łącznych kosztów faktycznie poniesionych przez tę gminę, jak wskazano w pkt 31 niniejszego wyroku, co nie odpowiada podejściu, jakie przyjąłby w danym wypadku instalator systemów OZE, który przy ustalaniu swoich cen starałby się zawrzeć w nich swoje koszty i osiągnąć marżę zysku. Natomiast wspomniana gmina ponosi jedynie ryzyko strat, nie mając perspektywy zysku.

39 Po trzecie, nie wydaje się ekonomicznie opłacalne, aby taki instalator systemów OZE obciążał odbiorców swoich dostaw towarów i świadczenia usług jedynie najwyżej jedną czwartą poniesionych przez siebie kosztów, oczekując jednocześnie rekompensaty w postaci dofinansowania za zasadniczą część pozostałych trzech czwartych tych kosztów. Taki mechanizm nie tylko stawiałby jego przepływy pieniężne w sytuacji strukturalnie deficytowej, ale ponadto stwarzałby nietypowy stopień niepewności dla podatnika, ponieważ kwestia, czy i w jakim zakresie osoba trzecia zwróci tak istotną część poniesionych kosztów, pozostaje faktycznie otwarta do czasu podjęcia przez tę osobę trzecią decyzji, co następuje po tym, jak sporne transakcje zostaną dokonane.

40 W konsekwencji nie wydaje się, z zastrzeżeniem dokonania weryfikacji przez sąd odsyłający, by gmina O. wykonywała w niniejszym przypadku działalność o charakterze gospodarczym w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112.

(...)

## **Przepisy**

**Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2023 r. poz. 1570, z późn. zm.)**

### **Art. 15 ust. 1**

Podatnikami 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.

### **Art. 15 ust. 2**

Działalność gospodarcza obejmuje wszelką 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 zarobkowych.

### **Główne problemy**

1. Czy mamy do czynienia z istnieniem dostawy towaru lub świadczeniem usługi?
2. Jeśli tak – to czy czynność ta jest odpłatna?
3. Jeśli tak – to czy wykonywana jest w ramach działalności gospodarczej?
4. Jeśli tak – to czy czynność ta jest wykonywana przez podmiot publiczny działający w charakterze organu władzy?
5. Jeśli nie – czynność podlega opodatkowaniu na ogólnych zasadach w podatku VAT.