

# VAT w jednostkach sektora finansów publicznych

Przejdź do produktu na [ksiegarnia.beck.pl](https://ksiegarnia.beck.pl)

*Radosław Żuk*

# **Rozdział I. Status na gruncie VAT poszczególnych podmiotów zaliczanych do sektora finansów publicznych**

Zdefiniowanie statusu poszczególnych jednostek sektora finansów publicznych na gruncie przepisów VATU posiada zasadnicze znaczenie dla określenia zakresu opodatkowania VAT czynności dokonywanych przez te podmioty. Trzeba bowiem pamiętać, że samo wykonanie czynności opodatkowanej VAT w rozumieniu art. 5 ust. 1 VATU nie oznacza jeszcze, że dojdzie do powstania obowiązku rozliczenia podatku od VAT. Czynność ta powinna być wykonana przez podmiot, który w stosunku do tej czynności posiada status podatnika VAT. Samo zatem zarejestrowanie JSFP jako podatnika VAT czynnego nie powinno przesądzać o posiadaniu tego statusu dla danej czynności.

Tym samym w niniejszym rozdziale ma miejsce próba określenia każdego rodzaju JSFP jako podatnika VAT.

Analizując definicję „podatnika VAT”, należy odwołać się w pierwszej kolejności do art. 15 ust. 1 VATU, zgodnie z którym to przepisem 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.

Z przedstawionej definicji wynika, że ustawodawca nie przewidział w VATU ograniczeń ze strony podmiotowej. Bowiem dla bycia podatnikiem VAT wystarczy posiadać status osoby prawnej, jednostki organizacyjnej, która nie posiada osobowości prawnej, bądź osoby fizycznej. W tym miejscu warto zaznaczyć, że w myśl art. 33 KC osobami prawnymi są Skarb Państwa i jednostki organizacyjne, którym przepisy szczególne przyznają osobowość prawną. Natomiast na mocy art. 33<sup>1</sup> § 1 KC do jednostek organizacyjnych niebędących osobami prawnymi, którym ustawa przyznaje zdolność prawną, stosuje się odpowiednio przepisy o osobach prawnych.

Podatnikiem VAT zasadniczo jest jeden podmiot. Przepisy VATU nie przewidują możliwości uznania za podatnika VAT kilku podmiotów. Jednakże przeciwne zdanie w tym zakresie wyraził TSUE w wyroku z 16.7.2015 r. w połączonych sprawach C-108/14 i C-109/14, *Beteiligungsgesellschaft Larentia* oraz *Minerva mbH & Co. KG v. Finanzamt Nordenham* oraz *Finanzamt Hamburg-Mitte v. Marenave Schiffahrts AG*, *Legalis*). Trybunał wskazał, że przepisy unijne co do zasady nie pozwalają na to, aby prawo krajowe ograniczyło możliwość utworzenia grupy osób, które mogą być uważane za jednego podatnika podatku od wartości dodanej, tylko do podmiotów mających osobowość prawną i związanych z podmiotem nadrzędnym tej grupy stosunkiem podporządkowania. Ograniczenie tej możliwości może wynikać z tego, że ma na celu zapobieganiu nadużyciom podatkowym lub zwalczaniu oszustw podatkowych i unikania opodatkowania. Jednocześnie w wyroku tym podkreślono, że przepisy unijne w tym względzie nie wywołują skutku bezpośredniego, co pozwalałoby podatnikom powoływać się bezpośrednio na dyrektywę, na wypadek gdyby przepisy krajowe nie były zgodne z prawem unijnym w tym zakresie, jak również nie mogły być interpretowane zgodnie z nim. W świetle prawa unijnego, a konkretnie art. 11 VATDyr, każde państwo członkowskie, z zastrzeżeniem konsultacji z Komitetem ds. VAT, może uznać za jednego podatnika osoby mające siedzibę na terytorium kraju, które będąc prawnie niezależne, są ściśle związane ze sobą finansowo, ekonomicznie i organizacyjnie. Polski ustawodawca nie skorzystał jednak z tej możliwości.

Zatem kryterium decydującym o posiadaniu statusu podatnika VAT w przypadku konkretnej czynności opodatkowanej VAT jest wykonywanie przez dany podmiot w sposób samodzielny działalności gospodarczej w rozumieniu art. 15 ust. 2 VATU. Co niezwykle ważne, VATU definicję działalność gospodarczą w odmienny sposób niż inne przepisy obowiązujące na gruncie polskiego systemu prawnego. Wykonywanie przez dany podmiot działalności gospodarczej w rozumieniu przepisów VATU nie jest jednoznaczne z tym, że podmiot ten jest wykonującym działalność gospodarczą w rozumieniu przepisów PrPrzed, a tym samym nie musi on posiadać statusu przedsiębiorcy.

## 1.1. Pojęcie jednostek sektora finansów publicznych

Pojęcie sektora finansów publicznych pojawiło się w polskim prawodawstwie dopiero z chwilą wejścia w życie FinPubU03. Natomiast ani w ustawie o finansach publicznych z 1998 r., ani w FinPubU05, ani w obecnie obowiązującej FinPubU nie istnieje legalna definicja „sektora finansów publicznych”. Przepisy wymieniają jedynie katalog podmiotów będących jednostkami sektora finansów publicznych. Wśród najważniejszych cech, które można przypisać jednostkom sektora finansów publicznych, warto wskazać wykonywanie zadań publicznych i bycie finansowanym ze środków publicznych<sup>1</sup>.

W skład JSFP wchodzi jednostki o zróżnicowanej formie prawnej, różnym przedmiocie działalności oraz stosujące w różnym zakresie zasady gospodarki finansowej określone

---

<sup>1</sup> M. Ciałak, art. 9, (w:) Ustawa o finansach publicznych. Komentarz, Z. Ofiarski (red.), Warszawa 2019.

w FinPubU. W art. 9 FinPubU zawarto katalog zamknięty podmiotów tworzących sektor finansów publicznych, do którego zaliczono:

- 1) organy władzy publicznej, w tym organy administracji rządowej, organy kontroli państwowej i ochrony prawa oraz sądy i trybunały;
- 2) JST oraz ich związki;
- 3) związki metropolitalne;
- 4) jednostki budżetowe;
- 5) samorządowe zakłady budżetowe;
- 6) agencje wykonawcze;
- 7) instytucje gospodarki budżetowej;
- 8) państwowe fundusze celowe;
- 9) Zakład Ubezpieczeń Społecznych i zarządzane przez niego fundusze oraz Kasę Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego i fundusze zarządzane przez Prezesa Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego;
- 10) Narodowy Fundusz Zdrowia;
- 11) samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej;
- 12) uczelnie publiczne;
- 13) Polską Akademię Nauk i tworzone przez nią jednostki organizacyjne;
- 14) państwowe i samorządowe instytucje kultury;
- 15) inne państwowe lub samorządowe osoby prawne utworzone na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych, z wyłączeniem przedsiębiorstw, instytutów badawczych, instytutów działających w ramach Sieci Badawczej Łukasiewicz, banków oraz spółek prawa handlowego.

Opisywane jednostki sektora finansów publicznych są zobowiązane do stosowania szczególnych zasad rachunkowości, planowania i sprawozdawczości obowiązujących w sektorze finansów publicznych. Dodatkowo podlegają szczególnym regułom gospodarowania środkami publicznymi pochodzącymi z budżetu Unii Europejskiej oraz z innych źródeł zagranicznych. Charakterystyczne dla JSFP jest posiadanie odrębnych regulacji w przedmiocie kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego oraz koordynacji kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego w JSFP. Natomiast podmioty te podlegają ogólnym przepisom w zakresie VAT, które wynikają przede wszystkim z VATU oraz VATDyr. Przy czym niezwykle istotny dla określenia zasad opodatkowania czynności dokonywanych przez JSFP jest art. 15 ust. 6 VATU, który jest przepisem szczególnym w kontekście zdefiniowania podatnika VAT. Przepis ten przewiduje odstępstwo od zasady powszechności opodatkowania, która jest jedną z fundamentalnych reguł obowiązujących na gruncie VAT. W myśl art. 15 ust. 6 VATU nie uznaje się za podatnika VAT 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.

## **1.2. Organy władzy publicznej, w tym organy administracji rządowej, organy kontroli państwowej i ochrony prawa oraz sądy i trybunały**

W myśl art. 9 pkt 1 FinPubU do sektora finansów publicznych zaliczane są organy władzy publicznej, w tym organy administracji rządowej, organy kontroli państwowej i ochrony prawa oraz sądy i trybunały. Jednocześnie przepisy FinPubU nie zawierają legalnej definicji organów władzy publicznej. Tym samym konieczne jest odwołanie się do Konstytucji RP, w której zostały zdefiniowane organy władzy publicznej. W myśl art. 10 Konstytucji RP wśród organów władzy publicznej wyróżnia się:

- 1) władzę ustawodawczą (Sejm i Senat),
- 2) władzę wykonawczą (Prezydent RP i Rada Ministrów),
- 3) władzę sądowniczą (sądy i trybunały).

Wydaje się zatem, że przepisy FinPubU szerzej definicją organy władzy publicznej niż uczyniono to w Konstytucji RP. Bowiem jako organy władzy publicznej wymieniono dodatkowo organy administracji rządowej, organy kontroli państwowej i ochrony prawa. Dodatkowo, analizując szczegółowo treść FinPubU, jako organu władzy publicznej nie można uznać Prezydenta RP.

Kolejne sprzeczności pomiędzy FinPubU a Konstytucją dotyczą zdefiniowania organów administracji rządowej. Bowiem w Konstytucji RP w rozdziale VI wskazano na Radę Ministrów i administrację rządową. Natomiast Rada Ministrów składa się z Prezesa Rady Ministrów i ministrów. Podmioty te należy zatem również uznać za organy administracji rządowej, o których mowa w FinPubU. Ministrowie kierują określonymi działami administracji rządowej lub wypełniają zadania wyznaczone im przez Prezesa Rady Ministrów. Pojęcie administracji rządowej obejmuje ponadto wojewodów i kierowników urzędów centralnych.

Z kolei do organów kontroli państwowej i ochrony prawa Konstytucja RP zalicza:

- 1) Najwyższą Izbę Kontroli,
- 2) Krajową Radę Radiofonii i Telewizji,
- 3) Rzecznika Praw Obywatelskich,
- 4) regionalne izby obrachunkowe.

Oprócz wymienionych w Konstytucji organów kontroli państwowej i ochrony prawa jako tego typu organy należy traktować:

- 1) Generalnego Inspektora Ochrony Danych Osobowych,
- 2) Rzecznika Praw Dziecka,
- 3) Krajowe Biuro Wyborcze,
- 4) Instytut Pamięci Narodowej,
- 5) prokuraturę,
- 6) Rzecznika Interesu Publicznego,
- 7) policję,
- 8) żandarmerię wojskową,
- 9) Agencję Bezpieczeństwa Wewnętrznego,

- 10) Straż Graniczną,
- 11) Centralne Biuro Antykorupcyjne.

Z kolei w poczet sądów i trybunałów Konstytucja RP zalicza:

- 1) Sąd Najwyższy,
- 2) sądy powszechne,
- 3) sądy administracyjne,
- 4) sądy wojskowe,
- 5) Trybunał Konstytucyjny,
- 6) Trybunał Stanu.

Wszystkie ze wskazanych organów władzy publicznej mogą być podatnikami VAT, o ile wykonują działalność gospodarczą w rozumieniu art. 15 ust. 2 VATU, jak również nie podlegają wyłączeniu z opodatkowania na podstawie art. 15 ust. 6 VATU, czyli nie działają jako organy władzy publicznej oraz urzędy obsługujące 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.

## 1.3. Państwowe fundusze celowe

Państwowy fundusz celowy jest JSFP. Państwowy fundusz celowy nie posiada osobowości prawnej i jest tworzony na podstawie odrębnej ustawy. Państwowy fundusz celowy stanowi wyodrębniony rachunek bankowy, którym dysponuje minister wskazany w ustawie tworzącej fundusz albo inny organ wskazany w tej ustawie.

Do państwowych funduszy celowych nie zalicza się funduszy, których jedynym źródłem przychodów, z wyłączeniem odsetek od rachunku bankowego i darowizn, jest dotacja z budżetu państwa. Podstawą gospodarki finansowej państwowego funduszu celowego jest roczny plan finansowy. Ze środków państwowego funduszu celowego mogą być udzielane pożyczki dla JST, jeżeli ustawa tworząca fundusz tak stanowi.

Koszty państwowego funduszu celowego mogą być pokrywane tylko w ramach posiadanych środków finansowych obejmujących bieżące przychody, w tym dotacje z budżetu państwa i pozostałości środków z okresów poprzednich. W planie finansowym państwowego funduszu celowego mogą być dokonywane zmiany polegające na zwiększeniu prognozowanych przychodów i odpowiednio kosztów. Zmiany planu finansowego państwowego funduszu celowego nie mogą powodować zwiększenia dotacji z budżetu państwa.

## **1.4. Zakład Ubezpieczeń Społecznych i zarządzane przez niego fundusze oraz Kasa Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego i fundusze zarządzane przez Prezesa Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego**

Zgodnie z art. 9 pkt 8 FinPubU do sektora finansów publicznych zalicza się Zakład Ubezpieczeń Społecznych i zarządzane przez niego fundusze oraz Kasę Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego i fundusze zarządzane przez Prezesa Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego.

Zakład Ubezpieczeń Społecznych (dalej: ZUS) działa na podstawie SysUbSpołU. Na mocy tych przepisów SysUbSpołU ZUS jest państwową jednostką organizacyjną mającą osobowość prawną, która zarządza Funduszem Ubezpieczeń Społecznych i Funduszem Rezerwy Demograficznej. Nadzór nad zgodnością działań ZUS z obowiązującymi przepisami sprawuje minister właściwy do spraw zabezpieczenia społecznego. Nadzór ten nie może dotyczyć spraw indywidualnych rozstrzyganych w drodze decyzji administracyjnej.

W skład ZUS wchodzi centrala oraz terenowe jednostki organizacyjne. Jednakże na potrzeby VAT – w kontekście uznania za podatnika VAT – ZUS powinien być traktowany jako jeden podatnik VAT, bez możliwości nadania statusu podatnika VAT centrali czy też terenowym jednostkom organizacyjnym. Jest to związane z brakiem samodzielności w działaniu jednostek działających w ramach ZUS.

Co niezwykle ważne z perspektywy statusu ZUS na gruncie VAT, art. 66 ust. 4 SysUbSpołU wskazuje na to, że ZUS przysługują środki prawne właściwe organom administracji państwowej, w zakresie prowadzonej przez ZUS działalności, określonej w art. 68–71 SysUbSpołU. Przyjęte rozwiązanie oznacza, że ZUS jest uprawniony do działania w sferze prawa cywilnego, jak również dopuszczalne są sytuacje, w których jego działanie odbywa się w formach charakterystycznych dla działań organów administracji publicznej. Działalność administracyjna związana jest przede wszystkim z wydawaniem rozstrzygnięć indywidualnych w formie decyzji administracyjnych, zaświadczeń, a także dokonywaniem szeroko rozumianych czynności egzekucyjnych (zarówno w charakterze wierzyciela, jak i organu egzekucyjnego).

Na mocy art. 68 SysUbSpołU do zakresu działania ZUS należy m.in.:

- 1) realizacja przepisów o ubezpieczeniach społecznych, a w szczególności:
  - a) stwierdzanie i ustalanie obowiązku ubezpieczeń społecznych,
  - b) ustalanie uprawnień do świadczeń z ubezpieczeń społecznych oraz wypłacanie tych świadczeń, chyba że na mocy odrębnych przepisów obowiązki te wykonują płatnicy składek,
  - c) wymierzanie i pobieranie składek na ubezpieczenia społeczne, ubezpieczenie zdrowotne, Fundusz Pracy, Fundusz Solidarnościowy, Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych,

- d) prowadzenie rozliczeń z płatnikami składek z tytułu należnych składek i wypłacanych przez nich świadczeń podlegających finansowaniu z funduszy ubezpieczeń społecznych lub innych źródeł,
  - e) prowadzenie indywidualnych kont ubezpieczonych i kont płatników składek,
  - f) orzekanie przez lekarzy orzeczników ZUS oraz komisje lekarskie ZUS dla potrzeb ustalania uprawnień do świadczeń z ubezpieczeń społecznych;
- 1a) opiniowanie projektów aktów prawnych z zakresu zabezpieczenia społecznego;
  - 2) realizacja umów i porozumień międzynarodowych w dziedzinie ubezpieczeń społecznych;
  - 2a) wystawianie osobom uprawnionym do emerytur i rent z ubezpieczeń społecznych imiennych legitymacji emeryta-rencisty, potwierdzających status emeryta-rencisty;
  - 3) dysponowanie środkami finansowymi funduszy ubezpieczeń społecznych oraz środkami Funduszu Alimentacyjnego;
  - 4) opracowywanie aktuarialnych analiz i prognoz w zakresie ubezpieczeń społecznych;
  - 5) kontrola orzecznictwa o czasowej niezdolności do pracy;
  - 6) kontrola wykonywania przez płatników składek i przez ubezpieczonych obowiązków w zakresie ubezpieczeń społecznych oraz innych zadań zleconych Zakładowi;
  - 7) wydawanie Biuletynu Informacyjnego;
  - 8) popularyzacja wiedzy o ubezpieczeniach społecznych.

Do zakresu zadań własnych ZUS należy również prowadzenie punktu kontaktowego, o którym mowa w rozporządzeniu Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) Nr 987/2009 z 16.9.2009 r. dotyczącym wykonywania rozporządzenia (WE) Nr 883/2004 w sprawie koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego<sup>2</sup>, służącego do wymiany danych w ramach Systemu Elektronicznej Wymiany Informacji dotyczących Zabezpieczenia Społecznego w zakresie:

- 1) określania ustawodawstwa mającego zastosowanie,
- 2) świadczeń pieniężnych z tytułu choroby,
- 3) świadczeń z tytułu macierzyństwa i równoważnych świadczeń dla ojca,
- 4) świadczeń z tytułu inwalidztwa,
- 5) świadczeń z tytułu starości,
- 6) rent rodzinnych,
- 7) świadczeń pieniężnych z tytułu wypadków przy pracy i chorób zawodowych,
- 8) zasiłków na wypadek śmierci,
- 9) świadczeń przedemerytalnych,
- 10) specjalnych świadczeń pieniężnych o charakterze nieskładkowym,
- 11) odzyskiwania należności z tytułu składek lub nadpłaconych świadczeń.

Ponadto do zakresu działania ZUS należy prowadzenie prewencji rentowej, obejmującej:

- 1) rehabilitację leczniczą ubezpieczonych zagrożonych całkowitą lub częściową niezdolnością do pracy, osób uprawnionych do zasiłku chorobowego lub świadczenia rehabilitacyjnego po ustaniu tytułu do ubezpieczenia chorobowego lub wypadkowego, a także osób pobierających rentę okresową z tytułu niezdolności do pracy,

<sup>2</sup> Dz.Urz. UE L 284 z 30.10.2009 r., s. 1 ze zm.



- 2) badania i analizy przyczyn niezdolności do pracy,
- 3) inne działania prewencyjne.

Opisywana działalność ZUS generalnie nie podlega opodatkowaniu VAT, gdyż ZUS realizując zadania własne nie posiada w tym zakresie statusu podatnika VAT. Jednakże w ramach niektórych zadań własnych może zaistnieć sytuacja, w której ZUS będzie występował jako podatnik VAT. Jako przykład można podać tworzone w ramach prewencji rentowej własne ośrodki rehabilitacyjne. Gdyby prowadziły one działalność komercyjną, wykonywane przez nie czynności będą podlegały opodatkowaniu VAT według zasad ogólnych.

Z kolei Kasa Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego (dalej: KRUS) została powołana w celu finansowania ubezpieczenia społecznego rolników. Podstawą funkcjonowania KRUS jest UbRolIndU. Na mocy UbRolIndU utworzono dwa fundusze celowe: Fundusz Emerytalno-Rentowy oraz Fundusz Prewencji i Rehabilitacji KRUS, którymi dysponuje Prezes KRUS.

Przepisy nie przyznają KRUS osobowości prawnej. KRUS nie jest również jednostką budżetową ze względu na pozabudżetowy sposób finansowania jej zadań. Należy uznać ją za inną niż jednostka budżetowa, nieposiadającą osobowości prawnej, jednostkę organizacyjną.

Na mocy przepisów UbRolIndU utworzono Fundusz Składkowy Ubezpieczenia Społecznego Rolników. Fundusz ten jest osobą prawną, a funkcje zarządu pełni z urzędu Prezes KRUS pod nadzorem Rady Rolników. Nadzór nad funduszem składkowym pełni Rada Nadzorcza Funduszu Składkowego. W skład Rady Nadzorczej Funduszu Składkowego wchodzi 5 przedstawicieli Rady Rolników i 2 przedstawicieli wyznaczonych przez ministra właściwego do spraw rozwoju wsi oraz po 1 przedstawicieli wyznaczonym przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych i ministra właściwego do spraw zabezpieczenia społecznego. Fundusz składkowy jest przeznaczony na finansowanie:

- 1) świadczeń z ubezpieczenia wypadkowego, chorobowego i macierzyńskiego,
- 2) bezpośrednich kosztów funkcjonowania Rady Rolników,
- 3) kosztów zarządzania funduszem i wykonywania jego zobowiązań jako osoby prawnej,
- 4) działalności KRUS, o której mowa w art. 66 UbRolIndU (promowanie działalności towarzystw ubezpieczeń społecznych),
- 5) niedoboru funduszu administracyjnego, o którym mowa w art. 79 ust. 3 UbRolIndU, oraz funduszu prewencji i rehabilitacji, o którym mowa w art. 80 ust. 3 UbRolIndU.

Generalnie działania KRUS, jak również funduszu składkowego, są wyłączone z opodatkowania VAT.

## 1.5. Narodowy Fundusz Zdrowia

Na podstawie art. 9 pkt 9 FinPubU do katalogu JSFP zaliczono Narodowy Fundusz Zdrowia (dalej: NFZ). Zasady funkcjonowania, jak również charakter prawny NFZ został określony w przepisach ŚOZŚrPubU.

W myśl art. 96 ust. 1 ŚOZŚrPubU NFZ jest państwową jednostką organizacyjną posiadającą osobowość prawną. Natomiast na mocy art. 96 ust. 2 ŚOZŚrPubU w skład NFZ wchodzi:

- 1) centrala NFZ,
- 2) oddziały wojewódzkie NFZ.

Oddziały wojewódzkie NFZ tworzone są zgodnie z podziałem terytorialnym państwa. W oddziałach wojewódzkich mogą być tworzone placówki terenowe na zasadach określonych w statucie NFZ.

Na potrzeby VAT jako podatnika VAT należy – z racji braku samodzielności – uznać NFZ, a nie utworzone przez NFZ oddziały wojewódzkie NFZ.

Do zakresu działania NFZ należy w szczególności:

- 1) określanie jakości i dostępności oraz analiza kosztów świadczeń opieki zdrowotnej w zakresie niezbędnym dla prawidłowego zawierania umów o udzielanie świadczeń opieki zdrowotnej;
- 2) przeprowadzanie konkursów ofert, rokowań i zawieranie umów o udzielanie świadczeń opieki zdrowotnej, a także monitorowanie ich realizacji i rozliczanie;
- 3) finansowanie świadczeń opieki zdrowotnej udzielanych osobom, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 3 i 4 oraz w art. 12 pkt 2–4, 6 i 9 ŚOZŚrPubU;
- 4) finansowanie świadczeń gwarantowanych określonych w przepisach wydanych na podstawie art. 31d w zakresie określonym w art. 15 ust. 2 pkt 12 ŚOZŚrPubU;
- 5) finansowanie leków, środków spożywczych specjalnego przeznaczenia żywieniowego oraz wyrobów medycznych przysługujących świadczeniobiorcom, o których mowa w art. 43a ust. 1 ŚOZŚrPubU;
- 6) organizacja wspólnych postępowań na zakup leków, środków spożywczych specjalnego przeznaczenia żywieniowego oraz wyrobów medycznych przysługujących świadczeniobiorcom, w przypadku, o którym mowa w art. 132 ust. 2a ŚOZŚrPubU, prowadzonych na podstawie przepisów PrZamPubl;
- 7) finansowanie leków przysługujących świadczeniobiorcom, o których mowa w art. 43b ust. 1 ŚOZŚrPubU;
- 8) finansowanie świadczeń opieki zdrowotnej udzielanych osobom do ukończenia 18. roku życia, w zakresie zwiększonych kwot zobowiązania Funduszu wobec świadczeniodawców z tytułu udzielania tych świadczeń zgodnie z art. 136 ust. 2 pkt 1c ŚOZŚrPubU;
- 9) finansowanie świadczeń opieki zdrowotnej udzielanych poza granicami kraju, przysługujących świadczeniobiorcom na podstawie art. 42d, 42i i 42j ŚOZŚrPubU;
- 10) finansowanie świadczeń opieki zdrowotnej udzielanych świadczeniobiorcom innym niż ubezpieczeni spełniającym kryterium dochodowe, o którym mowa w art. 8

PomSpołU, co do których nie stwierdzono okoliczności, o których mowa w art. 12 PomSpołU;

- 11) finansowanie medycznych czynności ratunkowych świadczeniobiorcom;
- 12) dokonywanie zwrotu kosztów w przypadku świadczeń gwarantowanych finansowanych z budżetu państwa, z zastrzeżeniem art. 42b ust. 2 ŚOZŚrPubU, w tym medycznych czynności ratunkowych wykonanych przez zespoły ratownictwa medycznego, o których mowa w PRatowMedU;
- 13) opracowywanie, wdrażanie, realizowanie, finansowanie, monitorowanie, nadzorowanie i kontrolowanie programów zdrowotnych;
- 14) wdrażanie, finansowanie, monitorowanie i ewaluacja programów pilotażowych, o których mowa w art. 48e ust. 5 ŚOZŚrPubU;
- 15) opracowywanie, ustalanie, wdrażanie, finansowanie, monitorowanie, ewaluacja oraz nadzór i kontrola programów pilotażowych, o których mowa w art. 48e ust. 7 ŚOZŚrPubU;
- 16) finansowanie informatyzacji świadczeniodawców, której celem jest udzielanie przez nich świadczeń opieki zdrowotnej za pośrednictwem systemów teleinformatycznych lub systemów łączności, prowadzenie i wymiana elektronicznej dokumentacji medycznej, w tym digitalizacja dokumentacji medycznej prowadzonej w postaci papierowej oraz udostępnianie elektronicznych usług świadczeniobiorcom lub innym podmiotom;
- 17) wykonywanie zadań zleconych, w tym finansowanych przez ministra właściwego do spraw zdrowia, w szczególności realizacja programów polityki zdrowotnej;
- 18) monitorowanie ordynacji lekarskich;
- 19) promocja zdrowia i profilaktyka chorób, w tym dofinansowanie programów polityki zdrowotnej na podstawie art. 48d ŚOZŚrPubU;
- 20) prowadzenie Centralnego Wykazu Ubezpieczonych;
- 21) prowadzenie działalności promocyjnej i informacyjnej w zakresie ochrony zdrowia, w tym promowanie Internetowego Konta Pacjenta, o którym mowa w art. 7a ust. 1 SystInformOchrZdrU;
- 22) wyliczanie kwot, o których mowa w art. 4 i art. 34 RefundLekU oraz w art. 102 ust. 5 pkt 29 ŚOZŚrPubU;
- 23) monitorowanie i koordynowanie realizacji uprawnień wynikających z art. 24a–24c, art. 44 ust. 1a–1c, art. 46 ust. 7–9, art. 47 ust. 2 i 2a, art. 47c oraz art. 57 ust. 2 pkt 10, 12 i 13 ŚOZŚrPubU;
- 24) wykonywanie zadań Krajowego Punktu Kontaktowego do spraw Transgranicznej Opieki Zdrowotnej;
- 25) realizacja programów rządowych, o których mowa w art. 7 ust. 1 SFWONU, w zakresie wsparcia zdrowotnego osób niepełnosprawnych;
- 26) finansowanie zadań, o których mowa w art. 15 ust. 1 pkt 6 AgBadMedU, przez przekazywanie środków finansowych Agencji Badań Medycznych w postaci odpisu, o którym mowa w art. 15 ust. 3e AgBadMedU;
- 27) finansowanie wydawania zaświadczeń, o których mowa w art. 133 § 2b KPK oraz czynności związanych z ich wydawaniem;
- 28) wspieranie zadań finansowanych w ramach Funduszu Rozwoju Kultury Fizycznej, o którym mowa w art. 86 GryHazardU;

- 29) wspieranie zadań z zakresu zdrowia publicznego dotyczących profilaktyki i rozwiązywania problemów alkoholowych, realizowanych ze środków Funduszu Rozwiązywania Problemów Hazardowych, o którym mowa w art. 88 GryHazardU.

Wskazane powyżej zadania NFZ trudno byłoby uznać za działalność gospodarczą w rozumieniu art. 15 ust. 2 VATU. Zatem należy przyjąć, że w tym zakresie NFZ nie działa jako podatnik VAT.

## 1.6. Samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej

W myśl art. 9 pkt 10 FinPubU do jednostek sektora finansów publicznych zaliczane są samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej (SP ZOZ) działające pierwotnie na mocy ZakZdrowU. Jednakże od 1.7.2011 r. obowiązuje DziałLeczU. Na mocy DziałLeczU niepubliczne zakłady opieki zdrowotnej stały się przedsiębiorstwami podmiotów leczniczych, a publiczne stały się podmiotami leczniczymi niebędącymi przedsiębiorcami. W 2016 r. do DziałLeczU dodano art. 50a, przywracający możliwość tworzenia samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej.

Utworzenie samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej następuje w drodze rozporządzenia, zarządzenia albo uchwały właściwego organu podmiotu tworzącego. Tworząc SP ZOZ, uwzględnia się konieczność zapewnienia bezpieczeństwa zdrowotnego obywateli oraz racjonalnej organizacji opieki zdrowotnej.

Samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej podlega obowiązkowi wpisu do KRS. Z chwilą wpisania do KRS zakład uzyskuje osobowość prawną.

Samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej prowadzi gospodarkę finansową na zasadach określonych w DziałLeczU. Pokrywa z posiadanych środków i uzyskiwanych przychodów koszty działalności i reguluje zobowiązania. Zakład gospodaruje swoim mieniem na zasadach określonych w DziałLeczU. Podstawą gospodarki zakładu jest plan finansowy ustalany przez kierownika. Samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej może uzyskiwać środki finansowe z odpłatnej działalności leczniczej oraz innej, jeżeli przewiduje ją statut zakładu, ze źródeł takich jak odsetki, darowizny, zapisy, spadki oraz ofiarność publiczna. Może otrzymywać środki publiczne na realizację zadań w zakresie programów polityki zdrowotnej, zdrowotnych i promocji zdrowia, na zakup aparatury i sprzętu medycznego, remonty i inne inwestycje, na realizację programów wieloletnich, pokrycie kosztów kształcenia i podnoszenia kwalifikacji osób wykonujących zawody medyczne, oraz inne cele wskazane w DziałLeczU. Środki na realizację zadań określonych w ustawie o działalności leczniczej mogą być przekazane na podstawie umowy lub w formie dotacji.

Należy wskazać, że w myśl art. 7 ust. 1 SamGminU, zaspokajanie zbiorowych potrzeb wspólnoty należy do zadań własnych gminy. W szczególności zadania własne obejmują, zgodnie z art. 7 ust. 1 pkt 5 SamGminU, sprawy ochrony zdrowia. Zatem opieka lekarska należy do zadań publicznych.

Ponadto w myśl art. 18 ust. 2 SamGminU do wyłącznej właściwości rady gminy należy w szczególności, zgodnie z pkt. 7 i 9 lit. h tego przepisu, odpowiednio:

- 1) ustalanie zakresu działania jednostek pomocniczych, zasad przekazywania im składników mienia do korzystania oraz zasad przekazywania środków budżetowych na realizację zadań przez te jednostki,
- 2) podejmowanie uchwał w sprawach majątkowych gminy, przekraczających zakres zwykłego zarządu, dotyczących tworzenia, likwidacji i reorganizacji przedsiębiorstw, zakładów i innych gminnych jednostek organizacyjnych oraz wyposażania ich w majątek.

W myśl zaś art. 114 ust. 1 DziałLeczU podmiot wykonujący działalność leczniczą może otrzymać środki publiczne z przeznaczeniem na:

- 1) realizację zadań w zakresie programów polityki zdrowotnej, programów zdrowotnych i promocji zdrowia, w tym na zakup aparatury i sprzętu medycznego oraz wykonanie innych inwestycji koniecznych do realizacji tych zadań,
- 2) remonty,
- 3) inne niż określone w pkt. 1 inwestycje, w tym zakup aparatury i sprzętu medycznego,
- 4) realizację projektów finansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu UE lub niepodlegających zwrotowi środków z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA), lub innych niż wymienione środków pochodzących ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi na zasadach określonych w odrębnych przepisach,
- 5) cele określone w odrębnych przepisach oraz umowach międzynarodowych,
- 6) realizację programów wieloletnich,
- 7) pokrycie kosztów kształcenia i podnoszenia kwalifikacji osób wykonujących zawody medyczne.

W myśl art. 114 ust. 2 DziałLeczU podmiot wykonujący działalność leczniczą może otrzymywać środki publiczne na zadania, o których mowa w przytoczonym powyżej art. 114 ust. 1 DziałLeczU:

- 1) pkt 1 – w odniesieniu do wydatków inwestycyjnych,
- 2) pkt 2 i 3 – w zakresie, w jakim realizacja tych zadań służy udzielaniu świadczeń opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych w rozumieniu ŚOZŚrPubU.

Działalność JST może polegać na wykonywaniu działań publicznych i mieć charakter wykraczający poza te działania i przybierać formę działalności gospodarczej.

Zatem JST jako organ władzy publicznej w kontekście VATU może występować w dwojakim charakterze:

- 1) jako podmiot niebędący podatnikiem VAT, gdy w oparciu o reżim publicznoprawny realizuje zadania nałożone przepisami prawa,
- 2) jako podatnik VAT, gdy wykonuje czynności na podstawie umów cywilnoprawnych, a więc w ramach reżimu prywatnoprawnego.

Przez wykonywanie zadań publicznych należy przy tym rozumieć te działania, które mają na celu korzyść ogółu – zaspokajanie zbiorowych potrzeb wspólnoty samorządowej.

wej, którą tworzą mieszkańcy gminy. Istotne jest tu, że wykonując zadania administracji publicznej, gmina może korzystać ze środków prawnych o charakterze władczym, właściwych władzy państwowej. O publicznym bądź prywatnym charakterze działania gminy przesądza to, że wykonywanie zadań publicznych odbywa się na podstawie przepisów powszechnie obowiązującego prawa, z wykorzystaniem władztwa państwowego, i że przez te działania zaspokajane są zbiorowe potrzeby wspólnoty samorządowej.

W tym miejscu należy wskazać, że zgodnie z art. 13 ust. 1 zdanie pierwsze VATDyr 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. Z przepisów tych wynika zatem, że podmioty prawa publicznego nie są, co do zasady, uważane za podatników w odniesieniu do tych transakcji, w których występują jako organy władzy publicznej, a tego rodzaju działalność takich podmiotów – realizowane przez nie dostawy towarów lub świadczenie usług – nie należy do zakresu przedmiotowego przepisów dotyczących VAT.

## 1.7. Szkoły i uczelnie publiczne

Status prawny szkół jest regulowany przepisami PrOśw. W myśl art. 8 ust. 1 PrOśw szkoła i placówka może być szkołą i placówką publiczną albo niepubliczną. Generalnie szkoły i placówki mogą być zakładane i prowadzone przez:

- 1) jednostkę samorządu terytorialnego,
- 2) inną osobę prawną,
- 3) osobę fizyczną.

Natomiast jednostki samorządu terytorialnego mogą zakładać i prowadzić jedynie szkoły i placówki publiczne.

Podatnikami w rozumieniu art. 15 ust. 1 VATU z tytułu działalności prowadzonej przez szkoły, w tym również szkoły publiczne, są podmioty, przez które szkoły zostały założone i są prowadzone, tj. przez organy prowadzące. Podmiotami tymi są najczęściej jednostki samorządu terytorialnego.

Do jednostek powoływanych celem realizacji zadania własnego jednostek samorządu terytorialnego w postaci edukacji publicznej, zaliczyć należy m.in. przedszkola, szkoły podstawowe, szkoły ponadpodstawowe, zespoły szkół specjalnych, zespoły szkół integracyjnych, specjalne ośrodki szkolno-wychowawcze, zespoły szkół zawodowych, zespoły szkół zawodowych specjalnych, zespoły szkół ogólnokształcących, bursy i schroniska młodzieżowe. Wskazane jednostki świadczą usługi w zakresie kształcenia i wychowania dzieci i młodzieży w oparciu o przepisy PrOśw. Wskazane czynności są wyłączone z zakresu opodatkowania VAT.

Jednostki te mogą również dokonywać świadczeń ściśle związanych z świadczonymi usługami w zakresie kształcenia i wychowania, takich jak np.: zapewnianie wyżywienia dla wychowanków placówek, opieka w przedszkolu ponad podstawę programową, wy-

dawanie duplikatów legitymacji szkolnych lub duplikatów świadectw ukończenia roku szkolnego, organizowanie wycieczek uczniów itp. Z tytułu tych dodatkowych czynności pobierane są opłaty. Warto zatem przyjrzeć się temu, czy działalność szkół w tym zakresie podlega opodatkowaniu VAT.

Zgodnie z art. 117 ust. 7 PrOśw, publiczne szkoły, placówki i centra, o których mowa w art. 117 ust. 1 PrOśw, mogą pobierać opłaty za kształcenie prowadzone w formach pozaszkolnych, o których mowa w art. 117 ust. 1a pkt 2, 3 i 5. W myśl natomiast art. 117 ust. 1 pkt 2 PrOśw kształcenie ustawiczne jest organizowane i prowadzone m.in. w formach pozaszkolnych realizowanych przez publiczne i niepubliczne placówki kształcenia ustawicznego i centra kształcenia zawodowego oraz publiczne i niepubliczne szkoły prowadzące kształcenie zawodowe, z zastrzeżeniem art. 117 ust. 2 pkt 3 i 4. Z kolei, stosownie do art. 117 ust. 1a PrOśw, kształcenie ustawiczne prowadzi się w następujących formach pozaszkolnych:

- 1) kwalifikacyjny kurs zawodowy,
- 2) kurs umiejętności zawodowych,
- 3) kurs kompetencji ogólnych,
- 4) turnus dokształcania teoretycznego młodocianych pracowników,
- 5) kurs, inny niż wymienione w pkt. 1–3, umożliwiający uzyskiwanie i uzupełnianie wiedzy, umiejętności i kwalifikacji zawodowych.

Zgodnie z treścią przepisu art. 5 ust. 1 pkt 1 VATU, opodatkowaniu VAT podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. Jednakże czynności te podlegają opodatkowaniu VAT jedynie, gdy są wykonywane przez podatnika w rozumieniu art. 15 ust. 1 VATU, zgodnie z którym podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w art. 15 ust. 2 VATU, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. Przez działalność gospodarczą, stosownie do treści art. 15 ust. 2 VATU, rozumie się 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.

Z kolei w przepisie art. 15 ust. 6 VATU stanowi się, 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 cywilnoprawnych.

Przepis ten jest implementacją art. 13 ust. 1 VATDyr, zgodnie z którym podmioty prawa publicznego są wyłączone z kategorii podatników w związku z działalnością, którą podejmują, lub transakcjami, których dokonują jako organy władzy publicznej, chyba że wykluczenie tych podmiotów z kategorii podatników prowadziłoby do znaczących zakłóceń konkurencji.

Z przepisów art. 13 ust. 1 VATDyr oraz art. 15 ust. 6 VATU wynika, że organy władzy publicznej nie są podatnikami w zakresie działalności, którą realizują przy wykorzystaniu

kompetencji władczego kształtowania sytuacji prawnej innych podmiotów z możliwością bezpośredniego przymusu w celu dostosowania się do norm tego prawa. Nie są w tym zakresie podatnikami, gdyż działając w powyższym charakterze – przy wykorzystaniu kompetencji władczego kształtowania sytuacji prawnej innych podmiotów z możliwością bezpośredniego przymusu – nie działają jako usługodawcy.

W świetle powyższych przepisów, aby doszło do wyłączenia podmiotu publicznego z zakresu definicji podatnika, muszą zostać spełnione dwa warunki, mianowicie czynności muszą być wykonywane przez podmiot prawa publicznego oraz muszą one być wykonywane przez ten podmiot działający w charakterze organu władzy publicznej.

W VATU nie zdefiniowano pojęć „organy władzy publicznej” i „urzędy obsługujące te organy”. Przyjmuje się, że organami władzy publicznej w ramach samorządu terytorialnego są jednostki tego samorządu, tj. gmina, powiat i województwo. Natomiast do „urzędów obsługujących te organy” zalicza się wszelkie jednostki zajmujące się tymi zadaniami.

Bardziej złożony jest problem, jakie przesłanki muszą być spełnione, aby przyjąć, że podmiot prawa publicznego (gmina, powiat i województwo) świadcząc usługi, które mogą być świadczone także przez podmioty „niepubliczne”, wykonuje te usługi „w charakterze organu władzy publicznej”.

W tym miejscu warto odwołać się do orzecznictwa TSUE.

#### Orzecznictwo

(...) sposoby wykonywania danej działalności pozwalają na ustalenie zakresu wyłączenia podmiotów prawa publicznego z opodatkowania. Działalność wykonywaną w charakterze organu władzy publicznej w rozumieniu art. 13 ust. 1 VATDyr, stanowi działalność wykonywana przez podmioty prawa publicznego w ramach właściwego dla nich reżimu prawnego, z wyłączeniem tej działalności, która jest wykonywana przez nie na tych samych warunkach prawnych, co działalność wykonywana przez prywatnych przedsiębiorców (post. TSUE z 20.3.2014 r. w sprawie C-72/13, Gmina Wrocław v. Minister Finansów, Legalis).

#### Orzecznictwo

(...) możliwość zaklasyfikowania świadczenia usług jako odpłatnej transakcji zakłada jedynie istnienie bezpośredniego związku pomiędzy tym świadczeniem, a wynagrodzeniem rzeczywiście otrzymanym przez podatnika. Tego rodzaju bezpośredni związek ma miejsce, gdy pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą istnieje stosunek prawny, w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych, gdyż świadczenie otrzymywane przez usługodawcę stanowi rzeczywistą równowartość usługi świadczonej usługobiorcy (wyr. TSUE z 29.10.2015 r. w sprawie C-174/14, Saudaçor – Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos da Saúde dos Açores Sa v. Fazenda Pública, Legalis).

Na gruncie krajowym istotną wskazówką pozwalającą na rozdzielenie działań podmiotu prawa publicznego wykonywanych w ramach zadań publicznych i poza tymi czynnościami może być analiza SamGminU. Z treści art. 6 ust. 1 SamGminU wynika, że do zakresu działania gminy należą wszystkie sprawy publiczne o znaczeniu lokalnym, niezastrzeżone ustawami na rzecz innych podmiotów. Art. 7 ust. 1 pkt 8 SamGminU przesądza, że do zadań własnych gminy, które mają charakter usług publicznych zalicza się „sprawy



[Przejdź do księgarni →](#)



[ksiegarnia.beck.pl](https://ksiegarnia.beck.pl)