Rzeczpospolita z 5.04.2016

Centralizacja rozliczeń VAT w gminach

Przeprowadzana aktualnie centralizacja rozliczeń VAT w gminach nie ma wpływu na rozliczenia związku międzygminnego, który funkcjonuje jako odrębny od gminy i jej jednostek organizacyjnych podatnik.

Chociaż podział terytorialny kraju na mniejsze jednostki przeprowadzany jest z uwzględnieniem charakterystyki poszczególnych terenów, ma w sobie element sztuczności. Zdarza się, że tereny silnie ze sobą powiązane poprzez np. bliskie położenie, podobne potrzeby mieszkańców, zbliżone uwarunkowania geograficzne, historyczne i kulturowe znajdują się w obrębie różnych gmin.

Gdyby nie możliwość współpracy, każda z gmin samodzielnie musiałaby realizować nałożone na nią zadania na rzecz mieszkańców podległych jej terenów (np. organizować transport publiczny, zaopatrzenie w wodę, odbiór odpadów komunalnych), co byłoby zarówno mniej efektywne, jak i bardziej kosztowne. Jednocześnie wszelkie inicjatywy gospodarcze leżące poza zakresem administracyjnych zadań gminy (takie, których realizacja na którymś etapie wiąże się z koniecznością opodatkowania VAT) ograniczać musiałyby się do terenów jednej tylko jednostki, względnie musiałyby być realizowane na szczeblu powiatowym lub wojewódzkim.

Jednak dzięki formom współpracy przewidzianym w ustawie z 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym i dzięki możliwości zawierania cywilnych umów na realizację wspólnych przedsięwzięć gminy mogą razem np. zaopatrywać mieszkańców sąsiadujących terenów w wodę, zapewnić łączność komunikacją publiczną pomiędzy kilkoma, blisko położonymi miastami, a także przeprowadzić inwestycję, która w przyszłości, wykorzystywana do działalności gospodarczej, będzie przynosić zyski dwu lub więcej jednostkom administracyjnym.

W kontekście tej współpracy, mając na względzie także niedawny wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej oraz realizowaną aktualnie centralizację rozliczeń VAT w gminach, należy zadać pytanie, jak współpraca międzygminna (ale także i współpraca wewnątrzgminna, między podległymi jednostkami) wpływa na rozliczenia gminy z tytułu VAT.

Związki międzygminne

Ustawa o samorządzie gminnym daje gminom możliwość tworzenia związków międzygminnych w celu wspólnego wykonywania zadań publicznych. Z opublikowanego na stronie Ministerstwa Spraw Wewnętrznych i Administracji Wykazu związków międzygminnych wynika, że gminy dość chętnie korzystają z tej możliwości. Na 31 grudnia 2015 roku w Wykazie znajdowało się 312 związków międzygminnych powołanych do realizacji rozmaitych celów, np. dla wspólnego zaopatrywania w wodę mieszkańców, wybudowania instalacji gazowej, prowadzenia gospodarki odpadami komunalnymi, organizacji transportu zbiorowego.

Pod względem organizacyjnym powstały związek jest osobą prawną, różną od tworzących go gmin i funkcjonującą samodzielnie. Powierzone mu zadania związek wykonuje w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność.

Pomimo że ustawa o samorządzie gminnym wskazuje, że związek może być utworzony w celu wspólnego wykonywania zadań publicznych, powszechnie przyjmuje się, że związki mogą realizować także inne zadania i podejmować inne czynności, nawet te mające charakter działalności gospodarczej, które prowadzić mogą do osiągania zysków i powiększania mienia. Co więcej, w praktyce się zdarza, że związki powołują odrębne przedsiębiorstwa w formie spółek z ograniczoną odpowiedzialnością, w których są jedynymi udziałowcami, albo korzystają z usług podmiotów trzecich.

Przykład

Wałbrzyski Związek Wodociągów i Kanalizacji swoje zadanie polegające na dostarczaniu wody mieszkańcom gmin tworzących związek realizuje poprzez Wałbrzyskie Przedsiębiorstwo Wodociągów i Kanalizacji sp. z o.o.

Z kolei Komunikacyjny Związek Komunalny Górnośląskiego Okręgu Przemysłowego z siedzibą w Katowicach zadanie zapewniania publicznego transportu realizuje za pośrednictwem różnych operatorów, głównie działających w formie spółek z ograniczoną odpowiedzialnością, ale i spółek akcyjnych czy osób prowadzących jednoosobową działalność gospodarczą.

Wszystkie te rozwiązania powodują, że działalność związków międzygminnych może być rozpatrywana w kontekście działalności gospodarczej, opodatkowanej VAT, a same związki uznane za podatników tego podatku. Zgodnie z art. 15

W Polsce osobą odpowiedzialną za echo jest Radosław Cichoń Rödl & Partner ul. Sienna 73, 00-833 Warszawa, tel. +48 22 696 28 00 E-mail: radoslaw.cichon@roedl.pro

ust. 1 ustawy o VAT podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.

Poprzez ust. 6 tego samego artykułu z grona podatników wyłączono organy władzy publicznej i urzędy obsługujące te organy w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane. Wyłączenie to nie ma zastosowania, w sytuacji gdy podmioty te wykonują czynności na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych. Dotyczy ono także związków międzygminnych, które przejmują zadania gmin i zastępują je w ich realizacji. Dlatego też dopóki związki dokonują czynności mieszczących się w dyspozycji wspomnianego wyłączenia, dopóty nie powinny doliczać do ich ceny podatku VAT. Jeśli jednak związki realizują zarobkową działalność gospodarczą, wypełniającą definicję z ustawy o VAT albo w zakresie realizowanych zadań wykraczają poza ustawowe zlecenia (np. odbierają także odpady nieobjęte tzw. opłatą śmieciową), będą występowały jako podatnik VAT, gdyż cechuje je samodzielność niezbędna do stwierdzenia, że mamy do czynienia z podatnikiem. Takie wnioski potwierdził również w imieniu ministra finansów dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w interpretacji indywidualnej z 19 maja 2014 r., sygn. ILPP5/443-40/14-5/PG.

Przy tej okazji należy zwrócić uwagę na art. 13 Dyrektywy 2006/112/WE, zgodnie z którym organy władzy publicznej zasadniczo niezależnie od okoliczności niemal zawsze uznawane są za podatników VAT w związku z dokonywaniem czynności wymienionych w załączniku I do Dyrektywy. Wśród nich znajduje się m.in. dostawa wody i gazu oraz transport osób. Pomimo braku podobnej regulacji w polskiej ustawie uznać należałoby, że związki międzygminne dostarczające wodę czy też zapewniające mieszkańcom transport publiczny (albo świadczące inne usługi wymienione we wspomnianym załączniku) do swoich usług doliczać powinny VAT.

Jak wskazano powyżej, podatnikiem z tytułu dokonywania określonych czynności jest związek, czyli odrębna od gminy osoba prawna. To on do ceny swoich usług doliczać będzie VAT i to on uprawniony będzie do odliczania VAT naliczonego na zasadach ogólnych, uwzględniając przy tym także obowiązujące przepisy dotyczące prewspółczynnika. Oznacza to, że przeprowadzana aktualnie centralizacja nie ma wpływu na rozliczenia związku międzygminnego, który funkcjonuje jako odrębny od gminy i jej jednostek organizacyjnych, podatnik.

Porozumienia międzygminne

Od związku międzygminnego odróżnić należy porozumienie międzygminne, dzięki któremu gminy mogą wzajemnie powierzać sobie wykonywanie określonych zadań publicznych. Na skutek zawarcia porozumienia nie powstaje osobny podmiot, który samodzielnie wykonuje zadania tworzących go jednostek (jak to ma miejsce w przypadku związku), ale jedynie jedna gmina przejmuje konieczność wykonywania zadań publicznych drugiej gminy. Gmina przejmująca realizuje te zadania poprzez swoje organy i jednostki. Na mocy tego porozumienia na jedną gminę mogą przejść wyłącznie zadania publiczne innej gminy, co oznacza, iż nie może być ono wykorzystywane do wspólnego realizowania innych zadań, np. do wspólnego przeprowadzenia inwestycji. Z tego względu uważa się, że porozumienia te mają charakter publicznoprawny.

Wydaje się, że w przypadku porozumień nie istnieje w ogóle problem opodatkowania i odliczania VAT. Przy realizowaniu zadań objętych porozumieniem gminy pozostają bowiem organami władzy publicznej, działającymi w tym zakresie. Ponownie należy jednak zwrócić uwagę na wspomniany art. 13 Dyrektywy 2006/112/WE. Zgodnie z nim, w przypadku gdy jedna gmina przejmuje np. zadanie dostarczania wody dla mieszkańców innej gminy i wykonuje to poprzez swój zakład budżetowy, aktywność tę powinna opodatkować VAT.

Wówczas, pomimo że woda dostarczana jest do mieszkańców innej gminy, należny podatek do budżetu odprowadzać będzie gmina, której powierzono świadczenie usług i która robi to poprzez swój zakład. To ona jest bowiem świadczącym usługi i ona otrzymuje za nie wynagrodzenie (poprzez zakład). Z uwagi na realizowaną aktualnie centralizację rozliczeń to gminie przejmującej przysługiwać będzie prawo odliczenia VAT naliczonego na zasadach ogólnych, przy wykorzystaniu prewspółczynnika właściwego dla zakładu oraz m.in. w oparciu o rejestry i deklaracje cząstkowe przygotowywane przez ten zakład (w przypadku przyjęcia takiego modelu rozliczeń w gminie).

Współpraca cywilnoprawna

Porozumienie międzygminne nie jest natomiast właściwym wyjściem, jeśli gminy będą chciały wspólnie zrealizować inwestycję wykraczającą poza ich zadania publiczne, np. wybudować halę widowiskowo-sportową na gruntach, których część znajduje się we władaniu jednej gminy, a część we władaniu drugiej. W tym przypadku z uwagi na fakt, że inwestycja taka nie stanowi bezpośrednio realizacji zadania publicznego, konieczne będzie zawarcie umowy cywilnoprawnej pomiędzy gminami. Czynności gmin wykraczają wówczas poza wyłączenie z art. 15 ust. 6 ustawy o VAT i w zakresie podejmowanej działalności gminy mogą stać się podatnikami VAT ze wszelkimi tego konsekwencjami. Istotne staje się dlatego rozważenie, jak cywilnoprawna współpraca gmin wpływa na sposób ich rozliczeń w podatku od towarów i usług.

Dla zobrazowania, załóżmy, że w trakcie budowy wspomnianej hali tylko jedna gmina występuje jako podmiot reprezentujący i to na nią wystawiane są faktury, choć w kosztach budowy partycypują obie gminy. Po wybudowaniu

natomiast hala stanie się współwłasnością w częściach równych dwóch gmin i będzie wykorzystywana zarówno do czynności nieopodatkowanych (np. w celu organizacji zajęć wychowania fizycznego dla uczniów szkół należących do gmin) oraz do czynności opodatkowanych (np. wynajmowana na cele organizacji imprez sportowych oraz rozrywkowych). Oznacza to, że w związku z budową obiektu gminom częściowo przysługiwać będzie prawo do odliczenia VAT naliczonego i prawo to aktualizować się będzie już na etapie inwestycji i otrzymywania faktur zakupowych, a nie dopiero w momencie oddania hali do użytkowania. Powstaje więc pytanie, czy VAT odliczać będzie mogła tylko gmina, na którą wystawiane są faktury zakupowe czy też obie gminy. Wydaje się, że odpowiedź na to pytanie jest względnie łatwa. Skoro obie gminy wykorzystywać będą halę w swojej działalności i obie partycypują w kosztach jej budowy, obie są uprawnione do odliczania VAT naliczonego. Najprostszym rozwiązaniem będzie więc refakturowanie części (ustalonej odpowiednio do partycypacji w kosztach i udziale we współwłasności) kosztów przez jedną gminę na drugą gminę.

Takie rozwiązanie, na gruncie podobnego stanu faktycznego, przyjął Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 22 września 2011 r., sygn. I FSK 1127/10, uznając, że wewnętrzne płatności dokonywane między gminami, które zawarły porozumienie z tytułu współuczestnictwa w kosztach inwestycji, są opodatkowane VAT i jako takie powinny być dokumentowane fakturami. Przy takim rozwiązaniu każda gmina będzie mogła odliczyć odpowiednią część przypadającego na nią VAT naliczonego. Jednocześnie każda gmina będzie musiała zastosować właściwy dla niej prewspółczynnik.

Rozważając zaprezentowany przypadek, należałoby w mojej ocenie zastanowić się także nad tym, czy porozumienie między gminami nie jest typem konsorcjum. Z utrwalonego orzecznictwa dotyczącego wewnętrznych rozliczeń między członkami konsorcjum wynika natomiast, że uiszczane kwoty nie stanowią zapłaty za świadczenie usług w rozumieniu ustawy o VAT i z tego powodu nie podlegają opodatkowaniu tym podatkiem (np. wyrok NSA z 25 czerwca 2014 r., sygn. I FSK 1072/13, wyrok WSA w Gliwicach z 15 grudnia 2015 r., sygn. III SA/Gl 1493/15). Jednocześnie konsorcjum nie jest odrębnym podatnikiem VAT (o ile nie zostało zawarte w formie spółki cywilnej lub prawa handlowego), a rozliczeń z budżetem państwa dokonują wyłącznie jego członkowie. Tym samym, skoro faktury zakupowe wystawiane są tylko na jedną gminę, a wewnętrzne rozliczenia między gminami uczestniczącymi w konsorcjum dokonywane są na podstawie not, to pod znakiem zapytania stoi stanowisko organów podatkowych co do prawa drugiej gminy do odliczenia VAT naliczonego z faktur zakupowych. Wydaje się, że jej partycypacja w kosztach powinna odbywać się na poziomie kwot netto, całkowitą pewność w tym zakresie może jednak przynieść dopiero interpretacja indywidualna.

Pomiędzy jednostkami jednej gminy

Podobna do opisanej powyżej sytuacja może mieć miejsce również w ramach jednej tylko gminy. Zdarza się, że projekt realizowany jest przez jedną jednostkę budżetową danej gminy, a następnie jego efekty oddawane są innej jednostce i wykorzystywane przez nią do działalności znajdującej się poza zakresem VAT, zwolnionej oraz opodatkowanej. Po wdrożeniu centralizacji w gminie nie ma wątpliwości, że odliczenie VAT naliczonego odbywać się będzie na poziomie gminy i nie zachodzi tutaj problem związany z tym, czy i która z jednostek ma prawo do pomniejszania VAT należnego o VAT naliczony.

Z uwagi jednak na to, że w realizacji projektu brała udział jedna jednostka i to nią wystawiane były faktury zakupowe, a później jego efekty wykorzystywane są przez inną jednostkę, problematyczne staje się to, który z prewspółczynników w odliczeniu VAT (czy właściwy dla jednostki realizującej projekt, czy też dla jednostki wykorzystującej jego efekty) należy wykorzystać w celu ustalenia wysokości VAT naliczonego, podlegającego odliczeniu. Odpowiedzi na to pytanie nie daje ani ustawa o VAT, ani rozporządzenie w sprawie prewspółczynników, ani przygotowany projekt tzw. specustawy (regulującej zasady centralizacji rozliczeń VAT w gminach). Wydaje się jednak, że skoro efekty projektu wykorzystywane będą w działalności drugiej z jednostek, zastosować powinno się współczynnik dla niej właściwy i na jego podstawie ustalić częściową kwotę VAT naliczonego do odliczenia, która później centralizowana będzie z pozostałymi, podlegającymi odliczeniu kwotami podatku. Pewność w tym zakresie najprawdopodobniej przyniosą dopiero jednak przyszłe interpretacje ministra finansów i wyroki sądów, chyba że ustawodawca przewidzi w tym względzie odpowiednie przepisy.

Ważne

Przeprowadzana aktualnie centralizacja rozliczeń VAT w gminach tylko w niewielkim stopniu wpłynie na współpracę gmin realizowaną w formie związków i porozumień międzygminnych oraz na podstawie form cywilno-prawnych. Większe oddziaływanie będzie miała współpraca pomiędzy poszczególnymi jednostkami organizacyjnym jednej gminy, a jej właściwy kształt wyznaczy dopiero praktyka.

Natalia Pielka, Rödl & Partner konsultant podatkowy Warszawa

podstawa prawna: ustawa z 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tekst jedn. DzU z 2015 r., poz. 1515 ze zm.)

podstawa prawna: Ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. DzU z 2011 r., nr 177, poz. 1054 ze zm.)

podstawa prawna: dyrektywa 2006/112/WE i Rady z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE.L nr 347, str. 1)

Źródło: http://www.rp.pl/Finanse/304059994-Centralizacja-rozliczen-VAT-w-gminach.html/