

## Centralizacja rozliczeń VAT w gminach

**Czynności wykonywane przez Zakład Usług Komunalnych nie podlegają centralizacji rozliczeń, gdy wykonuje on kompetencje w imieniu organu władzy publicznej.**

Zakłady Usług Komunalnych tworzone są przez gminy w celu wykonywania zadań własnych. Mogą działać, jako samodzielne spółki z ograniczoną odpowiedzialnością lub zakłady budżetowe. Aby odpowiedzieć na pytanie, czy podlegają centralizacji rozliczeń podatku VAT i jeśli tak, to, w jakim zakresie, należy rozważyć wiele czynników, które postaramy się przybliżyć w dalszej części artykułu.

### Konsekwencje wyroku

Punktem wyjścia całej reformy konsolidacyjnej jest wyrok TSUE z 29 września 2015 r. sygn. C-276/14, w którym jednostki budżetowe zostały uznane za jednostki zależne od gmin, a zatem nie mogą być traktowane, jako samodzielni podatnicy podatku VAT. Powyższy wyrok prezentuje odmienny pogląd niż dotychczasowe interpretacje organów podatkowych oraz wyroki sądów. Jego następstwem jest uchwała siedmiu sędziów NSA z 26 października 2015 r. sygn. I FPS 4/15, która wykladnie wyroku TSUE przenosi na kwestię zakładów budżetowych. Dotąd uznawane były zazwyczaj (w zależności od stanowiska organów podatkowych) za podatników VAT prowadzących samodzielną działalność gospodarczą, pod względem organizacyjnym, majątkowym oraz finansowym, czyli za jednostki niezależne od tworzących je gmin. Po wyroku TSUE i uchwale NSA uznawane są wyłącznie za podmioty podległe jednostkom je tworzącym, które nie mogą działać, jako odrębni podatnicy VAT.

### Podmiot do realizacji zadań własnych

W artykule omówię sytuację zarządcy, który chce jak najlepiej zorganizować działalność swojej gminy. Jedną z najważniejszych czynności, jakie powinien podjąć, to realizacja jej zadań własnych, będących zgodnie z art. 7 ust. 2 ustawy o samorządzie gminnym jej obowiązkiem. W tym celu zostaje utworzony Zakład Usług Komunalnych, którego zadaniem będzie w szczególności dbałość o porządek w gminie. Zakład będzie odbierał od mieszkańców gminy śmieci wszelkiego rodzaju oraz będzie dbał o sprawy zieleni gminnej i zadrzewień. Zgodnie z przepisami ustawy o finansach publicznych jednostka organizacyjna gminy w celu realizacji powyższych zadań może przyjąć formę zakładu budżetowego. Zatem dla naszego Zakładu Usług Komunalnych wybieramy taką formę działalności. Odbiór śmieci od mieszkańców będzie odbywał się na podstawie uchwały gminy, w której określimy dokładnie zakres oraz cenę usług. W ramach swojej działalności nasz Zakład będzie oferował także usługi dodatkowe, polegające na wynajmie kontenerów. W tym celu będą zawarte umowy z samymi mieszkańcami.

Opłaty za używanie kontenerów będą regulowane bezpośrednio przez właścicieli nieruchomości. Zakład Usług Komunalnych będzie na indywidualne zlecenie mieszkańca również świadczył usługi odbioru gruzu, odpadów budowlanych / remontowych. W ramach uchwały gminy został wyznaczony limit gruzu i odpadów budowlanych w granicy do 1m<sup>3</sup>/rok. Odbiór odpadów w ilościach przekraczających normę wykonywany będzie na zlecenie mieszkańca w ramach stosunku cywilnoprawnego.

Nasz Zakład Usług Komunalnych obok wywozu odpadów realizuje inne zadania własne gminy w zakresie zagospodarowania terenów zielonych. Dla porządku utworzyliśmy w ramach jego działalności Dział Konserwacji Terenów zielonych. Do obowiązków działu należą takie czynności jak budowa i renowacja terenów zieleni z małą architekturą, bieżące utrzymanie czystości m.in. nawierzchni ulic, alejek parkowych, zalewisk, uporządkowanie parków po imprezie, likwidacja „dzikich wysypisk”, zakładanie nowej zieleni poprzez przygotowanie podłoża do nasadzenia kwiatów na skwerach, ich nasadzenie w gazonach i na rabatach, podlewanie i pielęgnacja, wycinka i pielęgnacja drzew czy koszenie trawników.

Ponieważ Zakład Usług Komunalnych bardzo rzetelnie wykonuje powierzone mu zadania, a rabaty, ogródki kwiatowe są finezyjnie zaprojektowane, zyskał uznanie wśród mieszkańców, a tym samym i nowe zlecenia. W związku z tym, obok obligatoryjnych prac, wykonuje też prace ogrodowe dla Hotelu X oraz państwa Kowalskich, prowadzących salę weselną. Zakład Usług Komunalnych sprzedaje również drewno pozyskane z terenów gminnych w wyniku ich porządkowania.

## Zadania własne gminy a działalność zakładu

Do zadań własnych gminy, służących do zaspakajania zbiorowych potrzeb jej wspólnoty zgodnie z art. 7 ust 1 pkt. 3 oraz 12 ustawy o samorządzie gminnym należą czynności z zakresu:

- wodociągów i zaopatrzenia w wodę, kanalizacji, usuwania i oczyszczania ścieków komunalnych, utrzymania czystości i porządku oraz urządzeń sanitarnych, wysypisk i unieszkodliwiania odpadów komunalnych, zaopatrzenia w energię elektryczną i ciepłą oraz gaz,
- zieleni gminnej i zadrzewień.

Art. 14 ustawy o finansach publicznych wskazuje, iż gmina może realizować wyżej wymienione zadania własne poprzez samorządowy zakład budżetowy. Zgodnie z art. 15 ust. 6 ustawy o VAT, podatnikami nie są organy władzy publicznej ani urzędy obsługujące te organy w zakresie wykonywania zadań publicznych, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych. Mimo, iż Zakład Usług Komunalnych nie jest organem władzy publicznej, a jedynie jego jednostką podległą – organem władzy jest gmina – to powiązanie to wystarczy dla zastosowania powyższego przepisu.

Działając w formie zakładu budżetowego, Zakład Usług Komunalnych nie opodatkuje, zatem powyższych czynności z dwóch powodów – przez kompetencję oraz osobowość prawną. Na podstawie określonych prawem kompetencji gmina realizuje władztwo administracyjne i działa, jako organ administracji publicznej. Organy władzy publicznej zgodnie z powyższym przepisem nie są podatnikami w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji który zostały powołane, z wyłączeniem czynności lub transakcji, dla których jednostki te zachowują się jak podmiot gospodarczy. Ponieważ Zakład Usług Komunalnych jest jednostką organizacyjną gmin, tj. organu władzy publicznej, realizowane zadania własne w zakresie wywozu śmieci oraz zagospodarowania terenów zielonych są wyłączone z systemu VAT.

## Działalność opodatkowana

Zakład Usług Komunalnych świadczy również usługi nienależące do zadań publicznych, tj. wynajem kontenerów, usługi odbioru gruzu, odpadów budowlanych czy remontowych na indywidualne zlecenie w ilościach przekraczających uchwalone normy. W zakresie powyższych usług dodatkowych ZUK działa, jako przedsiębiorca na warunkach rynkowych. W tym celu zawiera umowy cywilnoprawne. Z powyższego wynika, zatem, iż rzeczzone usługi podlegają opodatkowaniu. (porównaj: interpretacja indywidualna ILPP2/4512-1-485/15-4/AD z dnia 24.09.2015 r.). Zgodnie z załącznikiem nr 3 ustawy o VAT powyższe usługi będą mogły być opodatkowane obniżoną stawką w wysokości 8 proc., o ile spełnione będą warunki kwalifikacji statystycznej działalności wymienionej w pozycji 143 – usługi związane ze zbieraniem odpadów innych niż niebezpieczne nadające się do recyklingu oraz pozycji 144 – usługi związane ze zbieraniem odpadów innych niż niebezpieczne nienadające się do recyklingu, z określeniem symbolu PKWiU 38.11.11, 38.11.21. Warto zauważyć, że organy skarbowe zwracają uwagę na wybraną klasyfikację statystyczną.

Także świadczenie usług na rzecz hotelu oraz przykładowych Kowalskich zostało uregulowane poprzez stosunek prawny, na podstawie, którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych. Oznacza to, że usługi takie powinny zostać opodatkowane. Usługi zagospodarowania zieleni mieszczą się w katalogu czynności objętych stawką preferencyjną w wysokości 8 proc. (pozycja 176 załącznika nr 3 ustawy o VAT, PKWiU 81.30.10.0).

Warto zauważyć, iż ZUK świadczy dodatkowo usługi małej architektury, przez które można rozumieć np. usługi brukarskie ścieżek parkowych, usługi budowy obiektów architektury ogrodowej, takich jak: altana, posąg, wodotrysk, ogrodzenia, a też kolei mogą być zakwalifikowane przez organy podatkowe do usług budowlanych, opodatkowanych stawką podstawową. Sprzedaż drewna przez ZUK jest klasyczną dostawą towarów oraz nie jest realizacją zadań publicznych, toteż te czynności również podlegają opodatkowaniu.

## Co z podatkiem naliczonym

W celu realizacji zadań wywozu śmieci, nasz ZUK zakupił potrzebny sprzęt. Są to specjalistyczne samochody, wyposażone w przyczepy przeznaczone do przewozu śmieci oraz wszelakiego rodzaju pudła, kontenery, kolorowe worki do segregacji śmieci. Jako zarządcy na wstępie ponieśliśmy spory koszt wyposażenia Zakładu Usług Komunalnych. Zakup pojazdów oraz innego sprzętu generuje podatek naliczony, który mógłby przy spełnieniu odpowiednich przesłanek zmniejszyć podatek należny bądź zostać zwrócony. Jeśli wydatki poniesione byłyby w celu prowadzenia działalności gospodarczej, choćby pośrednio, uprawnienie do odliczenia nadpłaconego podatku VAT przysługiwałoby gminie. Ponieważ Zakład Usług Komunalnych będzie realizował zarówno zadania własne gminy, jak i usługi dodatkowe na podstawie odrębnych umów z właścicielami nieruchomości, prawo do odliczenia będzie częściowe.

podstawa prawna: Ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. DzU z 2016 r. poz. 710)

podstawa prawna: Ustawa o finansach publicznych z 27 sierpnia 2009 r. (tekst jedn. DzU z 2013 r. poz. 885)

podstawa prawna: Ustawa o samorządzie gminnym z dnia 8 marca 1990 r. (tekst jedn. DzU z 2016 r. poz. 446)

Weronika Ochnio, starszy [konsultant podatkowy Warszawa](#), Rödl & Partner

W przypadku, gdy Zakład Usług Komunalnych działa, jako zakład budżetowy, zastosowanie mają regulacje wspomnianej uchwały NSA. Oznacza, że Zakład Usług Komunalnych pod każdym względem będzie zależnym od gminy organizmem i powinien do niej przekazywać wszelkie swoje rozliczenia. Zakład Usług Komunalnych będzie, zatem zobligowany do scentralizowania swoich rozliczeń z gminą. W przypadku, gdy Zakład Usług Komunalnych posiadałby odrębny status podatkowy, od czasu centralizacji powinien być jednym podatnikiem wraz z gminą, co oznaczałoby obowiązek wyrejestrowania z systemu VAT. Ponieważ część z powyższych zadań omawianych w tekście Zakład Usług Komunalnych świadczy odpłatnie, podczas gdy jego status podatkowy uległ zmianie, zmianie musi ulec również raportowanie zrealizowanych transakcji przez sam zakład oraz jego organizatora-gminę. Zgodnie z art. 90 ust. 3 ustawy o VAT gmina zobligowana będzie do wyliczenia nowej proporcji sprzedaży, wyliczenia przewspółczynnika, określenia na ich podstawie podatku naliczonego lub należnego. Do wyliczenia proporcji sprzedaży nie będą uwzględniane czynności, które leżą poza zakresem VAT. Nie będzie też prawidłowe wzajemne fakturowanie pomiędzy Zakładem Komunalnym a gminą. Jeśli Zakład Usług Komunalnych i gmina stanowią jeden podmiot podlegający reżimowi VAT, to gmina w swoich rozliczeniach łączy rejestry częściowe jej jednostek podległych. Gmina, jako organizator, będzie, zatem scalała wszelkie częściowe rozliczenia w całość, uwzględniając czynności opodatkowane i zwolnione Zakładu Usług Komunalnych.

Źródło: <http://www.rp.pl/Finanse/306219996-Centralizacja-rozliczen-VAT-w-gminach.html?#ap-5>