

Centralizacja rozliczeń VAT w gminach

Samorządy gmin chcące dokonać korekty poprzednich okresów rozliczeniowych będą mogły same określić, który okres rozliczeniowy będzie pierwszym okresem korygowanym.

Z dniem 1 września br. mają wejść w życie przepisy ustawy z 22 lipca o szczególnych zasadach rozliczeń podatku od towarów i usług oraz dokonywania zwrotu środków publicznych przeznaczonych na realizację projektów finansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub od państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu przez jednostki samorządu terytorialnego. Celem tej specustawy jest dostosowanie polskich przepisów do orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawie C-276/14 Gmina Wrocław przeciwko ministrowi finansów.

Przed orzeczeniem Trybunału

Minister finansów i inne organy podatkowe prezentowały w latach poprzedzających wyrok TS UE z 29 września 2015 r. stanowisko, zgodnie z którym powołane przez gminę jednostki budżetowe powinny być traktowane jako odrębni od gminy podatnicy podatku od towarów i usług, chyba że ze względu na limit obrotów korzystają ze zwolnienia podmiotowego. Na zmianę tego stanowiska nie wpłynęła nawet uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z 24 czerwca 2013 r. (sygn. I FPS 1/13), czego przykładem może być interpretacja indywidualna wydana przez dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 21 sierpnia 2013 r. (sygn. IBPP2/443-463/AMP).

Biorąc pod uwagę, że na podstawie obowiązującej od 2004 r. ustawy o podatku od towarów i usług spółki wielooddziałowe były traktowane dla celów podatku od towarów i usług jako jeden podmiot, należy ocenić negatywnie traktowanie w odmienny sposób jednostek samorządu terytorialnego i ich jednostek budżetowych. Ich sytuacja jest przecież analogiczna do spółek posiadających wiele oddziałów.

Co zmienił wyrok TS

Ze względu na sposób funkcjonowania gmin i ich jednostek budżetowych powyższe stanowisko organów podatkowych wiązało się dla nich częstokroć z ujemnymi konsekwencjami finansowymi. Zagadnienie to zostało w końcu przedstawione Trybunałowi Sprawiedliwości Unii Europejskiej, który wyrokiem z 29 września 2015 r. w sprawie C-276/14 gmina Wrocław przeciwko ministrowi finansów orzekł, że jednostki budżetowe gminy nie są podatnikami podatku od towarów i usług odrębnymi od gminy. Gminne jednostki budżetowe wykonują działalność gospodarczą powierzoną im w imieniu i na rachunek gminy, nie ponoszą odpowiedzialności za szkody wyrządzone tą działalnością, ani nie ponoszą ryzyka gospodarczego tej działalności.

Zdaniem Trybunału podmiot prawa publicznego może zostać uznany za podatnika w rozumieniu dyrektywy VAT, jeśli samodzielnie prowadzi działalność gospodarczą. Sposób prowadzenia działalności przez gminne jednostki budżetowe powoduje, że nie spełniają one kryterium samodzielności przewidzianego w przepisie i nie mogą być uznane za odrębnych podatników VAT.

Prace nad projektem

Zaraz po ogłoszeniu wyroku TS UE Ministerstwo Finansów opublikowało na swojej stronie internetowej komunikat, w którym zapowiedziało wprowadzenie do polskiego porządku prawnego rozstrzygnięcia Trybunału drogą przyjęcia odpowiedniego aktu normatywnego. Zakładano od początku, że konsolidacja nastąpi w przód i po pewnym okresie przejściowym, by samorządy miały czas na dostosowanie się do nowej sytuacji. Pierwszy projekt specustawy regulującej centralizację rozliczeń VAT jednostek samorządu terytorialnego został opublikowany 14 stycznia 2016 r.

Według doniesień prasowych w pierwszej połowie 2016 r. zdarzały się sytuacje, że organy podatkowe, rozstrzygając sprawy związane z rozliczeniami podatku od towarów i usług przez gminy, kierowały się projektem specustawy, co zalecał im okólnik wydany przez Ministerstwo Finansów. W mojej opinii były to działania nieprawidłowe, gdyż działania administracji publicznej powinny być oparte na przepisach prawa, nie zaś projektach aktów normatywnych, szczególnie na bardzo wczesnym etapie prac legislacyjnych.

Po przeprowadzonych konsultacjach społecznych 23 czerwca 2016 r. opublikowano projekt specustawy uwzględniający niektóre z zaproponowanych zmian. Został on przekazany do Sejmu 11 lipca 2016 r. i przyjęty przez Sejm 22 lipca 2016 r.

Zasady prowadzenia bieżących rozliczeń

Przyjęta ustawa przewiduje, że jednostka samorządu terytorialnego rozlicza podatek od towarów i usług wraz ze wszystkimi jednostkami organizacyjnymi. Zgodnie z wcześniejszymi zamierzeniami ministerstwa finansów, przepis ten ma wejść w życie w dniu 1 stycznia 2017 roku. Z dniem podjęcia rozliczania podatku od towarów i usług wraz ze wszystkimi jednostkami organizacyjnymi jednostka samorządu terytorialnego wstępuje we wszystkie prawa i obowiązki swoich jednostek organizacyjnych w zakresie rozliczeń tego podatku. Gmina powinna złożyć naczelnikowi urzędu skarbowego wykaz jednostek budżetowych, których rozliczenia zostaną skonsolidowane, a ten jest obowiązany z urzędu wykreślić je z rejestru jako podatników VAT. Specustawa dopuszcza również korzystanie przez samorządową jednostkę budżetową ze zwolnienia podmiotowego ze względu na limit obrotów do dnia podjęcia rozliczania podatku VAT wspólnie z jednostką samorządu terytorialnego. Osoby odpowiedzialne za rozliczenia podatku VAT w gminach powinny pamiętać o złożeniu informacji o dniu, z którym dana gmina podejmie rozliczenie podatku VAT wraz ze wszystkimi jednostkami organizacyjnymi.

Niestety, przyjęta specustawa nie uwzględnia postulatów przedstawicieli samorządów dotyczące obliczania współczynnika i prewspółczynnika VAT. Ustawa przewiduje obowiązek ich indywidualnego określania dla każdej samorządowej jednostki budżetowej i każdego samorządowego zakładu budżetowego. Największe samorządy posiadają nawet kilkaset jednostek organizacyjnych, a określenie współczynników dla każdej z nich będzie wymagało dużego nakładu pracy.

Inną nowością w ustawie z 22 lipca jest zmiana definicji jednostki organizacyjnej. W pierwotnym projekcie za jednostkę organizacyjną uważało się między innymi powstałą z mocy prawa jednostkę budżetową, podporządkowaną jednostce samorządu terytorialnego. Takimi jednostkami są na przykład komenda powiatowa państwowej straży pożarnej czy powiatowy inspektorat nadzoru budowlanego. Brzmienie specustawy zdaje się sugerować, że zamiarem ustawodawcy jest wyłączenie takich jednostek budżetowych z centralizacji rozliczeń VAT. Zauważyć można, że dyrektorzy izb skarbowych w wydawanych ostatnio interpretacjach indywidualnych potwierdzali, że takie jednostki nie są objęte centralizacją rozliczeń podatku VAT (np. interpretacja indywidualna z 22 kwietnia 2016 r. o sygnaturze 61-IPTPP1.4512.125. 2016.2.AK wydana przez dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi). Słuszność takiego rozwiązania powinna być oceniana przez pryzmat samodzielności ww. jednostek.

Korekta nieobowiązkowa

Specustawa przewiduje, że korekta okresów rozliczeniowych poprzedzających pierwszy okres rozliczeniowy, w którym gmina rozlicza się w sposób skonsolidowany, jest nieobowiązkowa. W przeciwieństwie do rozwiązania proponowanego w projekcie z 14 stycznia br., gmina może sama wybrać, od którego okresu rozliczeniowego nieobjętego przedawnieniem zaczyna korygowanie, zamiast obowiązkowo dokonywać korekty wszystkich okresów rozliczeniowych nieobjętych przedawnieniem, jeśli w ogóle zdecyduje się na korektę. Tę zmianę należy ocenić pozytywnie. Możliwość dokonania korekty nie jest w ustawie ograniczona czasowo do końca 2017 r. - jednak przy złożeniu korekt deklaracji za niektóre okresy rozliczeniowe gmina musi wskazać termin, do którego złoży pozostałe korekty deklaracji. Urzędnicy odpowiedzialni za rozliczenia podatku VAT powinni zachować tu szczególną ostrożność – niedotrzymanie zadeklarowanego terminu złożenia pozostałych deklaracji może skutkować odpowiedzialnością karnoskarbową.

Organ podatkowy obowiązany jest zawiadomić podatnika, jeśli korekta wskutek niespełnienia warunków określonych ustawą jest bezskuteczna. Nie wywołuje także skutków prawnych korekta złożona wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty w zakresie, w jakim odmówiono stwierdzenia nadpłaty oraz w razie umorzenia postępowania w związku z wycofaniem tego wniosku.

Zwrot środków europejskich

Od początku przewidywano, że samorządy nie będą co do zasady obowiązane do zwrotu środków europejskich otrzymanych na realizację projektu. Kwalifikowalność danego kosztu nie jest uregulowana przepisami specustawy, ale kryteriami określonymi w ustawach szczególnych, rozporządzeniach organów Unii Europejskiej, umowach międzynarodowych, porozumieniach międzyrządowych i umowach o dofinansowanie zawartymi przez beneficjentów i instytucje przyznające środki europejskie.

Samorządy będą obowiązane do zwrotu otrzymanych środków jedynie w sytuacji, gdy zdecydują się przed dniem złożenia korekt deklaracji podatkowych jednostki samorządu terytorialnego i jej jednostek organizacyjnych za poprzednie okresy rozliczeniowe skorzystać z prawa do odliczenia podatku VAT z tytułu wydatków, w odniesieniu do których nastąpiła zmiana kwalifikowalności. Zdaniem klubu Nowoczesna, który zgłosił poprawkę, umożliwi to skorzystanie z możliwości obniżenia podatku naliczonego wszystkim jednostkom samorządu terytorialnego. Krytykowanym

rozwiązaniem zawartym w pierwotnym projekcie specustawy był obowiązek zapłacenia odsetek w wysokości określonej jak dla zaległości podatkowych od dnia przekazania środków do dnia dokonania zwrotu. Trudno o aprobatę takiego rozwiązania, biorąc pod uwagę, że brak możliwości odliczenia podatku VAT w realizowanych inwestycjach i konieczność uzyskania na ten cel środków europejskich był spowodowany stanowiskiem polskich organów podatkowych. Obciążanie gminy koniecznością zapłaty odsetek od zwracanych środków europejskich przewidywany przez specustawę nie jest słuszne. Pomimo iż obowiązek zapłaty odsetek od zwracanych środków europejskich wzbudził kontrowersje, posłowie poparli ten pomysł Ministerstwa Finansów.

Ustawa z 22 lipca br. przewiduje, że jednostka samorządu terytorialnego ma obowiązek dokonać zwrotu środków europejskich niezwłocznie (zamiast w terminie dwóch miesięcy od wejścia ustawy w życie), a odsetki liczone są od dnia obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego do dnia ich zwrotu. Należy się zgodzić z wypowiedzianymi niekiedy poglądami, że takie rozwiązanie ma zapewne na celu zniechęcenie jednostek samorządu terytorialnego do dokonywania korekt wstecz.

Artykuł ten kończy cykl „Centralizacja rozliczeń VAT w gminach” przygotowany przez ekspertów z Kancelarii Rödl & Partner.

Na ten temat pisaliśmy 8 marca (część I), 22 marca (część II), 5 kwietnia (część III), 19 kwietnia (część IV), 10 maja (część V), 24 maja (część VI), 7 czerwca (część VII) i 21 czerwca (część VIII) .

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)

Marek Urbaniak – młodszy konsultant podatkowy w Rödl & Partner w Warszawie

Projekt ustawy z 23 czerwca 2016 r. przekazany przez Radę Ministrów do Sejmu różni się pod względem kilku przyjętych rozwiązań od zaproponowanego przez Ministerstwo Finansów pierwotnego projektu z 14 stycznia 2016 r. Biorąc pod uwagę, że coraz mniej czasu zostaje do rozpoczęcia przez samorzady rozliczania podatku od towarów i usług wspólnie ze wszystkimi gminnymi jednostkami budżetowymi, osoby odpowiedzialne za rozliczenia tego podatku w gminach powinny w świetle przekazanego do Sejmu projektu specustawy dokonać szczegółowej analizy mającej na celu ustalenie, jaki wariant konsolidacji rozliczeń podatku będzie dla gminy najkorzystniejszy.

Źródło: <http://www.rp.pl/Finanse/308029985-Centralizacja-rozliczen-VAT-w-gminach.html#ap-5>