

Grzegorz Bucior*

Beata Zackiewicz-Brunke**

Centralizacja rozliczeń VAT w gminie – podmiotowość podatkowa gminnych jednostek organizacyjnych

Wstęp

Współczesne systemy finansów publicznych państw europejskich oraz większej części pozostałych państw rozwiniętych zasilane są, w przeważającej części, transferami stanowiącymi dochody z tytułu podatku od wartości dodanej (VAT) [Krajewska, 2012; Owsiak, 2005]. Modelowa konstrukcja tego podatku zakłada, iż jego ciężar ekonomiczny spoczywa na finalnym nabywcy towarów i usług (konsumentie), natomiast operacyjnie podatek ten jest rozliczany przez tzw. podatników VAT, którzy:

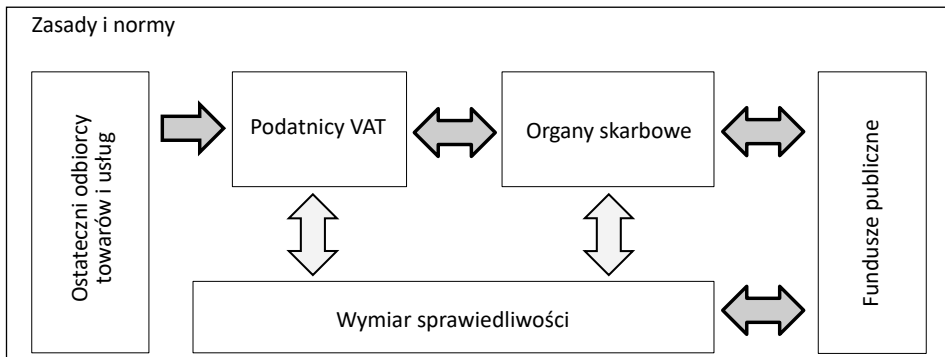
- są zobligowani do ustalenia należnego podatku VAT od wartości wykonywanych dostaw towarów i świadczonych usług według właściwej stawki – kwota ta stanowi zobowiązanie podatkowe;
- mają możliwość skorzystania z zasady neutralności poprzez zmniejszenie zobowiązania podatkowego o kwotę podatku ujętego w zakupach związanych z czynnościami opodatkowanymi (podatek naliczony) – przy czym uprawnienie to warunkowane jest spełnieniem określonych w przepisach wymogów;
- mają obowiązek okresowego (w Polsce miesięcznego lub kwartalnego) rozliczenia podatku, stosując procedurę składającą się z: ewidencji, sporządzenia i przekazania do organu podatkowego deklaracji oraz zapłaty podatku.

Podatek VAT jest postrzegany jako danina, która korzystniej od innych wpływa na życie gospodarcze, stanowiąc tzw. podatek niezaburzający tempa wzrostu gospodarczego [Alm, El-Ganainy, 2013; Wojciechowska-Toruńska, 2016; Arnold i inni, 2011]. Dla właściwego funkcjonowania systemu podatku VAT, którego schemat prezentuje rysunek 1, konieczne jest odpowiednie określenie zakresu podmiotowego tego podatku, ponieważ decyduje on w dużej mierze o jego neutralności dla przedsiębiorców i procesów gospodarczych przez nich realizowanych [Krajewska, 2012].

* Dr, Katedra Rachunkowości, Wydział Zarządzania, Uniwersytet Gdański, ul. Armii Krajowej 101, 81-824 Sopot, grzegorz@bucior.pl

** Dr, Katedra Rachunkowości, Wydział Zarządzania, Uniwersytet Gdański, ul. Armii Krajowej 101, 81-824 Sopot, beata.zackiewicz-brunke@ug.edu.pl

Rysunek 1. System podatku VAT – ujęcie podmiotowe



Źródło: Opracowanie własne.

W tym kontekście za istotny należy uznać sposób, w jaki za podatników VAT uznaje się podmioty zaliczane do sektora finansów publicznych, w tym jednostki samorządu terytorialnego (JST), jako że sektor publiczny ma znaczny i stale rosnący udział w gospodarce narodowej [Sawulski, 2016]. Przyjęcie i stosowanie określonego modelu relacji JST z innymi podmiotami systemu podatku VAT może nieść określone implikacje w funkcjonowaniu gospodarek finansowych JST [Kornberger-Sokołowska, Feldo, 2013; Rogala, 2013; Czarny, 2011].

Kwestia funkcjonowania jednostek podsektora samorządowego finansów publicznych w systemie podatku VAT jest stosunkowo rzadko przedmiotem badań. Dostępne wyniki takich badań dotyczą głównie wpływu opodatkowania działań wykonywanych przez JST na poziom ich dochodów [przykładowo: Wassenaar i inni, 2010; James, 2004]. W polskim piśmiennictwie obecny jest nurt dotyczący prawnopodatkowego bytu JST, co wynika ze specyficznej budowy struktury podmiotów sektora finansów publicznych w Polsce [przykładowo: Famulska, Rogowska-Rajda, 2015; Bucior, 2014; Aromiński, 2012; Mudrecki, 2012]. Brakuje natomiast studiów nad aspektami funkcjonalnymi i organizacyjnymi w omawianym obszarze, które odnosiłyby się do JST, a obserwacja działalności JST wskazuje na znaczne problemy w realizacji obowiązków związanych z uczestnictwem w systemie podatku VAT [Węgielska, 2017; Rup, 2017].

Zamiarem autorów jest wypełnienie wyżej opisanej luki badawczej. Artykuł jest pierwszym z serii trzech dotyczących centralizacji rozliczeń podatku VAT w polskich JST. Głównym celem całego cyklu publikacji jest zweryfikowanie, w jaki sposób JST podeszły do zmiany prawnopodatkowej podmiotowości w zakresie podatku VAT i jak obecnie w tym zakresie funkcjonują. Tematem zaś niniejszego artykułu jest przedstawienie zagadnień dotyczących prawnopodatkowej odrębności jednostek organizacyjnych

samorządu terytorialnego. W kolejnych publikacjach zostaną zaprezentowane wyniki prowadzonych badań jakościowych i ilościowych z zakresu przedmiotowej problematyki. Cel artykułu zdeterminował zastosowaną metodę badawczą – jest nią analiza i krytyka piśmiennictwa.

1. Gmina i jej jednostki organizacyjne

Podstawową JST w Polsce jest gmina [Konstytucja RP, 1997, art. 164]. Istotą działalności gmin jest zaspokajanie wszystkich podstawowych potrzeb jej mieszkańców, czyli członków gminnej wspólnoty. To właśnie w imieniu wspólnoty i w jej interesie wykonuje szereg zadań, które wiążą się z wydatkowaniem środków publicznych zebranych przez same gminy, bądź otrzymanych z budżetu państwa [Maśloch, Sierak, 2013].

Gmina jako podmiot prawa, odrębny od państwa centralnego, działa we własnym imieniu i na własną odpowiedzialność, wykonując zadania własne (należące do samorządu terytorialnego) oraz zadania zlecone (nakładane przez ustawy lub przejęte na podstawie porozumienia z organem administracji rządowej) [ustawa, 1990, art. 2 ust. 1–2]. W szczególności zadania własne gminy o charakterze władczym to przykładowo: wydawanie decyzji administracyjnych lub nakładanie opłat o charakterze publicznoprawnym, zaś do zadań własnych gminy o charakterze użyteczności publicznej należą zadania z zakresu [ustawa, 1990, art. 7 ust. 1 pkt 1–20]:

- infrastruktury społecznej, np.: oświaty, mieszkalnictwa, podstawowej opieki medycznej, pomocy społecznej, opieki nad bezdomnymi, bibliotek, instytucji kultury, ochrony i opieki nad zabytkami, kultury fizycznej i turystyki; polityki prorodzinnej (zapewnienie kobietom w ciąży opieki socjalnej, medycznej i prawnej);
- infrastruktury technicznej: budowy i utrzymania dróg, ulic, mostów, placów, organizacji ruchu drogowego, wodociągów, elektryczności, gazu i ciepła, kanalizacji, wywozu śmieci, prowadzenia wysypisk, transportu publicznego, działalności w zakresie telekomunikacji; utrzymania gminnych obiektów i urządzeń użyteczności publicznej oraz obiektów administracyjnych;
- porządku i bezpieczeństwa publicznego: utrzymania porządku, ochrony przeciwpożarowej i przeciwpowodziowej, straży gminnych, organizacji ruchu drogowego;
- ładu przestrzennego i ekologicznego: ochrony środowiska, gospodarki gruntami, utrzymania zieleni, cmentarzy, targowisk;
- wspierania i upowszechniania idei samorządowej: tworzenia warunków do działa i rozwoju jednostek pomocniczych, wdrażania programów pobudzania aktywności obywatelskiej, promocji gminy,

współpracy i działalności na rzecz organizacji pozarządowych, współpracy ze społecznościami lokalnymi i regionalnymi innych państw.

Natomiast zadania zlecone obejmują np. meldunki, urzędy stanu cywilnego, część zadań z zakresu pomocy społecznej.

Tak duża różnorodność rodzajowa, jak i złożony charakter i zakres zadań koniecznych do realizacji, powoduje, że gmina, będąc osobą prawną, uczestniczy jako podmiot obrotu gospodarczego oraz cywilnoprawnego [Zaborniak, 2004]. Zgodnie z art. 9 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym gmina może tworzyć jednostki organizacyjne lub zawierać umowy z innymi podmiotami, w tym także z organizacjami pozarządowymi.

Zgodnie z przepisami prawa gmina może tworzyć dwie grupy jednostek organizacyjnych (JOG), będących podmiotami prawa publicznego: posiadających osobowość prawną i pozbawionych osobowości prawnej. Jednostki te scharakteryzowano w tablicy 1. Są to jednostki celowe, czyli tworzone dla realizacji konkretnego zadania do wykonania. Należy zaznaczyć, że tworzenie JOG nie jest obowiązkowe, z wyjątkiem sytuacji, kiedy ustawodawca nakłada taki obowiązek¹.

Tablica 1. Jednostki organizacyjne gminy

Typy jednostek organizacyjnych gminy	Krótka charakterystyka
Jednostki nieposiadające osobowości prawnej i zdolności sądowej ²	Są to: jednostki budżetowe oraz samorządowe zakłady budżetowe, stanowiące przez przepisy ustawy o finansach publicznych [ustawa, 2009, art. 8–17]. Zasady ich funkcjonowania określają przepisy ustaw szczególnych, np. ustawa o pomocy społecznej, ustawa o systemie oświaty. Jednostki te są tworzone, łączone, przekształcane i likwidowane przez radę gminy w drodze uchwały.
Jednostki posiadające osobowość prawną	Są to m.in. spółki akcyjne, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, fundacje, publiczne samodzielne zakłady opieki zdrowotnej, samorządowe instytucje kultury.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie [Dolnicki, 2015].

¹ Przykładem mogą być ośrodki pomocy społecznej tworzone w gminach na podstawie ustawy o pomocy społecznej, będące gminnymi jednostkami budżetowymi.

² Biorąc udział w obrocie prawnym i zaciągając zobowiązania, korzystają z osobowości prawnej JST. Nie mogą być też podmiotem prawa własności, gdyż majątek im oddany do dyspozycji (czyli w zarząd) pozostaje dalej mieniem odpowiedniej JST [Jagoda i inni, 2008].

Przykładem JOG działających w formie jednostek budżetowych są w szczególności: szkoły publiczne, przedszkola, zakłady komunalne, zakłady gospodarki mieszkaniowej, ośrodki pomocy społecznej, domy pomocy społecznej, domy dziecka, gminne ośrodki sportu i rekreacji, zarządu transportu zbiorowego oraz straże gminne [Wierzbicka, 2008]. Gmina, tworząc te podmioty, określa mienie przekazane jednostce w zarząd oraz nadaje im statut, określający w szczególności nazwę, siedzibę, zakres jej działań, charakter i istotę jej działalności, a także określa jej strukturę organizacyjną [Smoleń, 2014]. Jednostki budżetowe wykonują swoje zadania na rzecz i w imieniu organu, który je powołał, działając na podstawie rocznego planu dochodów i wydatków, zwanego planem finansowym. Oznacza to, że pokrywają swoje wydatki bezpośrednio z budżetu, zaś pobrane dochody odprowadzają na rachunek odpowiednio dochodów budżetu państwa lub budżetu JST (gminy)³ [Jagoda i inni, 2008].

Nieco odmiennie funkcjonują samorządowe zakłady budżetowe, prowadząc gospodarkę finansową opartą na zasadzie gospodarowania netto, zgodnie z rocznym planem finansowym⁴. Odpłatnie wykonują wyodrębnione zadania, a koszty z tym związane pokrywają z uzyskanych przychodów, choć mogą także otrzymywać: dotacje przedmiotowe, dotacje podmiotowe⁵, dotacje celowe⁶, przy czym nie mogą one przekroczyć łącznie 50% kosztów działalności samorządowego zakładu budżetowego⁷. W szczególności ustawa o gospodarce komunalnej [ustawa, 1996] określa sposób tworzenia, likwidacji, łączenia, przekształcania samorządowych zakładów budżetowych, ograniczając stosowanie tej formy działalności

³ Przy czym należy zaznaczyć, że przykładowo jednostka budżetowa działająca w obszarze oświaty może prowadzić również działalność w zakresie środków gromadzonych na wyodrębnionym rachunku bankowym na podstawie planu finansowego dochodów i wydatków z tego rachunku, na warunkach określonych w ustawie o finansach publicznych [ustawa, 2009, art. 223].

⁴ Roczny plan finansowy samorządowego zakładu budżetowego obejmuje w szczególności: przychody (w tym dotacje z budżetu JST), koszty i inne obciążenia (dotyczące wszelkich wydatków związanych z procesem działalności bieżącej i inwestycyjnej), stan środków obrotowych, należności i zobowiązań na początek i koniec okresu oraz rozliczenia z budżetem JST. Co istotne, plan ten może być w trakcie roku budżetowego zmieniany, ale tylko w przypadku zaistnienia okoliczności wymienionych w art. 15 ustawy o finansach publicznych [Zięty, 2012].

⁵ Zakres określają odrębne ustawy.

⁶ Mogą to być przykładowo dotacje celowe na zadania bieżące finansowane z udziałem środków pochodzących z budżetu UE oraz niepodlegających zwrotowi środków z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA), czy też ze środków pochodzących ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi, dotacje celowe na finansowanie lub dofinansowanie kosztów realizacji inwestycji [Famułska, Rogowska-Rajda, 2015].

⁷ Jeżeli nastąpi przekroczenie tej wartości, to decyzją organu stanowiącego JST (Rady Gminy – w formie uchwały) taki samorządowy zakład budżetowy ulega likwidacji lub przekształceniu [Dolnicki, 2015].

jedynie do realizacji zadań w zakresie użyteczności publicznej⁸. Natomiast w art. 14 ustawy o finansach publicznych określono obszar działalności zakładu budżetowego, wskazując wykonywanie zadań własnych JST w zakresie⁹:

- 1) gospodarki mieszkaniowej i gospodarowania lokalami użytkowymi,
- 2) dróg, ulic, mostów, placów oraz organizacji ruchu drogowego,
- 3) wodociągów i zaopatrzenia w wodę, kanalizacji, usuwania i oczyszczania ścieków komunalnych, utrzymywania czystości i porządku oraz urządzeń sanitarnych, wysypisk i unieszkodliwiania odpadów komunalnych, zaopatrzenia w energię elektryczną i ciepłą oraz gaz,
- 4) lokalnego transportu zbiorowego,
- 5) targowisk i hal targowych,
- 6) zieleni gminnej i zadrzewień,
- 7) kultury fizycznej i sportu, w tym utrzymywania terenów rekreacyjnych i urządzeń sportowych,
- 8) pomocy społecznej, reintegracji zawodowej i społecznej oraz rehabilitacji zawodowej i społecznej osób niepełnosprawnych,
- 9) utrzymania różnych gatunków egzotycznych i krajowych zwierząt, w tym w szczególności prowadzenia hodowli zwierząt zagrożonych wyginięciem, w celu ich ochrony poza miejscem naturalnego występowania,
- 10) cmentarzy.

Należy także podkreślić, że samorządowe zakłady budżetowe powinny być prowadzone jako samowystarczalne jednostki gospodarcze, przy czym nie powinny dążyć do maksymalizacji zysku ze względów społecznych¹⁰ oraz nie powinny być traktowane jako źródło dochodu dla gminy. Jednak pomimo wielu ograniczeń zakłady budżetowe dysponują dość dużą samodzielnością gospodarczą i finansową, niezbędną do prowadzenia działalności gospodarczej.

Kolejną możliwą formą prowadzenia gospodarki komunalnej w sferze użyteczności publicznej przez JST są spółki prawa handlowego. Gminy mogą tworzyć w szczególności spółki z ograniczoną odpowiedzialnością lub spółki akcyjne oraz przystępować do takich spółek [ustawa, 1996, art. 2, art. 9 ust. 1], a także mogą tworzyć spółki komandytowe lub

⁸ Uchwała Rady Gminy powinna określić: nazwę i siedzibę samorządowego zakładu budżetowego, podstawę prawną jego działania, przedmiot działania, źródła przychodów i przeznaczenie rozchodów [Dolnicki, 2012]. Uchwała taka może również przewidywać prowadzenie działalności przez wyodrębnione organizacyjne oddziały tego zakładu, z określeniem ich liczby i lokalizacji [Jagoda i inni, 2008]. Organ stanowiący nadaje także takiej jednostce statut.

⁹ Katalog zadań ma generalnie charakter zamknięty, o ile przepisy innej ustawy dopuszczają możliwość jego rozszerzenia.

¹⁰ Powinny świadczyć usługi na najwyższym poziomie za możliwie najniższą cenę.

komandytowo-akcyjne, na podstawie ustawy o partnerstwie publiczno-prywatnym [ustawa, 2008]. Cel i przedmiot działalności takich JOG jest jasno określony w ustawie. Celem jest bieżące i nieprzerwane zaspakajanie zbiorowych potrzeb ludności, zaś przedmiotem działalności – świadczenie usług powszechnie dostępnych [ustawa, 1996, art. 1 ust. 2]. Zakres działalności komunalnych spółek kapitałowych jest analogiczny jak dla samorządowych zakładów budżetowych. Przepisy prawa dopuszczają jednak prowadzenie działalności gospodarczej gminy poza sferą użyteczności publicznej¹¹, warunkując to konkretnymi przesłankami [ustawa, 1996, art. 10] oraz wyraźnie wskazując formę realizacji tej działalności: poprzez udział gminy w spółkach prawa handlowego, w przypadku gdy standardowa forma działalności jest niemożliwa bądź nieefektywna.

Do innych JOG, posiadających osobowość prawną, można zaliczyć także komunalne zakłady użyteczności publicznej (komunalne jednostki organizacyjne gminy), działające na podstawie ustaw szczególnych [Dolnicki, 2015]. Przykładem są prowadzone przez gminę jednostki organizacyjne działalności kulturalnej (samorządowe instytucje kultury)¹², tj.: teatry, opery, filharmonie, orkiestry, kina, muzea, domy kultury, biblioteki, ogniska artystyczne, galerie sztuki. Jednostki te, z chwilą wpisu do rejestru instytucji kultury, mogą rozpocząć działalność gospodarczą¹³, zaś JST – jako organizator – musi zapewnić środki niezbędne do rozpoczęcia i prowadzenia działalności kulturalnej, w tym także do utrzymania samego obiektu, w którym owa działalność ma być prowadzona. Należy zaznaczyć, że samorządowe instytucje kultury mogą również starać się o dotacje objęte mecenatem państwa, w tym także o dotacje na wydatki inwestycyjne z budżetu państwa w tej części, w której dysponentem jest minister właściwy do spraw kultury i ochrony dziedzictwa narodowego [Jaworska-Dębska, Stahl, 2011].

Kolejnym przykładem komunalnych JOG, które posiadają osobowość prawną, są samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej. Od kilku lat działają one na podstawie nowego aktu prawnego – ustawy o działalności leczniczej [ustawa, 2011]. W art. 6 ust. 2 pkt 1–2 wyraźnie wskazano, że JST uprawnione są do tworzenia podmiotów leczniczych jedynie w dwóch formach: spółki kapitałowej oraz jednostki budżetowej. Zatem gminy mogą

¹¹ Wskazuje na to również ustawa o samorządzie gminnym [ustawa, 1990, art. 9 ust. 2].

¹² Ten obszar zadań gminy realizowany jest na podstawie odrębnych uregulowań: ustawy z 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej [ustawa, 1991], ustawy z 21 listopada 1996 r. o muzeach [ustawa, 1996], czy ustawy z 27 czerwca 1997 r. o bibliotekach [ustawa, 1997].

¹³ Rada gminy (powiatu) lub sejmik województwa podejmuje uchwałę o utworzeniu instytucji kultury, nadaniu jej statutu, wskazując przy tym jej nazwę, rodzaj, siedzibę i przedmiot działania.

teraz jedynie prowadzić, a nie tworzyć samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej¹⁴.

Warto wspomnieć, że gmina może także tworzyć jednostki pomocnicze, tj. sołectwa, dzielnice, osiedla i inne, a także miasta [ustawa, 1990, art. 5 ust. 1]. Ponadto w gminie mogą pojawić się tzw. jednostki obsługiwane, czyli takie, dla których gmina zapewnia wspólną obsługę administracyjną, finansową i organizacyjną¹⁵.

Tak duża różnorodność JOG¹⁶ powodowała i dalej może powodować problemy związane z ich klasyfikacją do odpowiedniej grupy, co dalej może skutkować błędną oceną uznania na gruncie podatku VAT – odrębności podatkowej. W dalszej części artykułu poruszona zostanie problematyka ustalania statusu podatnika VAT w JST.

2. Podatkowa podmiotowość gminy i jej jednostek organizacyjnych

Nie ulega wątpliwości, że gminne jednostki organizacyjne są jednym z elementów systemu podatkowego VAT, ponieważ realizacja przez nich zadań wymaga uczestniczenia w procesach wytwarzania i wymiany dóbr i usług. Prawnopodatkowa podmiotowość gminnych jednostek organizacyjnych posiadających osobowość prawną nie budzi wątpliwości – są one odrębnym bytem podatkowym zobowiązanym do samodzielnego rozliczenia VAT. Inaczej jest z gminnymi jednostkami organizacyjnymi nieposiadającymi osobowości prawnej (GJONOP). Szczególny ich charakter powoduje, że występowały i wciąż występują trudności z właściwym określeniem ich podatkowej podmiotowości. Problematyka ta jest zagadnieniem złożonym, powodującym wiele problemów zarówno dla służb finansowych GJONOP, jak i dla jednostek sektora prywatnego kooperujących z nimi. A jest to ważne, gdyż odpowiednie rozpoznanie miejsca GJONOP w systemie podatku VAT determinuje poprawność prowadzenia gospodarki finansowej tych podmiotów jak i samej gminy [Bucior, 2014].

¹⁴ Pozostałymi podmiotami, które mogą prowadzić (ale nie tworzyć) istniejące samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej, są: Skarb Państwa, pozostałe JST oraz uczelnie medyczne [Grzegorzcyk, 2013].

¹⁵ Może to dotyczyć w szczególności JOG zaliczanych do sektora finansów publicznych, gminnych instytucji kultury, innych gminnych osób prawnych (zaliczanych do sektora finansów publicznych) utworzonych na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych, z wyłączeniem przedsiębiorstw, instytutów badawczych, banków i spółek prawa handlowego [ustawa, 1990, art. 10a].

¹⁶ Wydaje się, że należałoby tutaj rozróżnić pojęcie „jednostki organizacyjnej gminy” od „gminnych jednostek organizacyjnych” (np. urzędu gminy), przyjmując, że „każda jednostka organizacyjna gminy jest gminną jednostką organizacyjną, ale nie każda gminna jednostka organizacyjna jest jednostką organizacyjną gminy” [Dolnicki, 2015]. Tymczasem dla potrzeby centralizacji podatku VAT wskazano inną definicję.

Podmiotowość prawnopodatkowa GJONOP zależy przede wszystkim od norm ujętych w przepisach krajowych oraz wspólnotowych. Polskie regulacje przyjęły w tym zakresie, w ślad za rozwiązaniami określonymi w Unii Europejskiej, iż podatnikiem VAT są nie tylko standardowe typy podmiotów działających gospodarczo, ale również, w pewnym zakresie, organy władzy publicznej. Art. 15 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług [ustawa, 2004] stanowi, iż podatnikami w zakresie czynności objętych VAT są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. Przepis ten stanowi implementację art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112 [dyrektywa WE, 2006]. W polskiej wersji językowej tego przepisu podatnika zdefiniowano jako każdą osobę prowadzącą samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności [Maruchin, 2009]. W konsekwencji ustawowy zakres podmiotowy jest sformułowany na tyle szeroko, że daje duże możliwości do różnych interpretacji w zależności od jej celu czy intencji. W rezultacie polski wymiar sprawiedliwości musiał się zmierzyć z wieloma sporami pomiędzy JST a organami skarbowymi, gdzie osiłą sporu była podmiotowość podatkowa GJONOP. Organy podatkowe, nadając GJONOP podmiotowość podatkową, działały w interesie fiskusa, bowiem konsekwencją takiego założenia było wyłączenie możliwości potrącenia podatku ujętego w wartości realizowanych przez gminy inwestycji [Krywan, 2011].

Polskie sądy administracyjne nie wykształciły jednolitej linii orzeczniczej w kwestii podmiotowości GJONOP i konieczne okazało się uzyskanie rozstrzygnięcia w Trybunale Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE). TSUE w swym wyroku z 29 września 2015 r. w sprawie C-276/14 Gmina Wrocław przeciwko Ministrowi Finansów [wyrok TSUE, 2015] uznał, że takie podmioty jak gminne jednostki budżetowe nie mogą być uznane za podatników podatku VAT, ponieważ nie spełniają kryterium samodzielności, co wynika z tego, iż:

- nie ponoszą ryzyka gospodarczego związanego z działalnością gospodarczą powierzoną im w imieniu i na rachunek gminy,
- nie odpowiadają za szkody spowodowane swoją działalnością,
- nie dysponują własnym majątkiem,
- nie osiągają własnych dochodów i nie ponoszą kosztów dotyczących takiej działalności.

W ślad za wyrokiem TSUE Naczelny Sąd Administracyjny (NSA) w uchwale z dnia 26 października 2015 r. [uchwała NSA, 2015] orzekł, że także samorządowy zakład budżetowy nie może być uznany za odrębnego od gminy podatnika VAT, z uwagi na brak wystarczającej samodzielności.

Tym samym na gruncie prawnym sprawa prawnopodatkowej podmiotowości GJONOP została rozstrzygnięta – zarówno w stosunkach pomiędzy jednostką budżetową lub samorządowym zakładem budżetowym i gminą, jak i w stosunkach z podmiotami trzecimi podatnikiem jest jedynie gmina. Konsekwencją tego jest konieczność przyjęcia, że wszelkie czynności GJONOP dokonywane na rzecz osób trzecich powinny być rozliczane przez gminę, która je utworzyła, a czynności dokonywane w ramach samorządu (zarówno pomiędzy jednostkami budżetowymi, jak i samorządowymi zakładami budżetowymi) mają charakter wewnętrzny [Zubrzycki, 2017].

Po orzeczeniu TSUE oraz uchwale NSA jednostki samorządowe i organy podatkowe stanęły wobec konieczności całkowitej zmiany sposobu rozliczeń podatku VAT, ponieważ normą było stosowanie w praktyce wersji rozliczeń forsowanej przez organy. Najważniejszą tego konsekwencją było przeprowadzenie procesu tzw. centralizacji rozliczeń VAT. W scentralizowanym modelu rozliczeń jedynie gmina jest uznawana za podatnika VAT, na którym spoczywa obowiązek rozliczenia podatku VAT przez okresowe złożenie deklaracji do właściwego naczelnika urzędu skarbowego oraz ewentualną zapłatę nadwyżki podatku należnego nad naliczonym.

Zakończenie

Ustalanie statusu podatnika VAT w JST jeszcze do niedawna było jednym z najbardziej istotnych problemów systemowych dotyczących wszystkich JST, niezależnie od przyjętej przez nie struktury organizacyjnej służącej realizacji zadań publicznych [Famulska, Rogowska-Rajda, 2015; Bucior, 2014]. Blisko 20 lat obowiązywała interpretacja, zgodnie z którą należało przypisać odrębnie gminie i odrębnie każdej z utworzonych przez nią jednostek podmiotowość podatkową.

Obecnie nieuznanie GJONOP za podatnika VAT w praktyce skutkuje tym, że z jednej strony większość transakcji dokonywanych przez jednostki organizacyjne gminy¹⁷ opodatkowanych jest podatkiem VAT, zaś z drugiej – uznanie gminy za jednego podatnika VAT razem z GJONOP w zdecydowanej większości przypadków skutkuje uzyskaniem prawa do odliczenia tego podatku [Famulska, Rogowska-Rajda, 2015; Bucior, 2016]. Wejście w życie 1 października 2016 r. tzw. ustawy centralizacyjnej [ustawa, 2016] przyczyniło się do zmiany całego systemu księgowego i podatkowego gmin oraz jej jednostek organizacyjnych, co niewątpliwie wiązało się z koniecznością poniesienia znacznych nakładów finansowych na ten cel.

Podsumowując, autorzy niniejszego opracowania w niedalekiej przyszłości opublikują kolejny artykuł, składający się na cykl trzech publikacji

¹⁷ Czyli urząd gminy oraz utworzone przez gminę samorządowe jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe.

dotyczących centralizacji rozliczeń VAT w gminie. Wskazane zostaną aktualne problemy natury funkcjonalnej i organizacyjnej, z jakimi borykają się obecnie JST. Analizie poddane zostaną w szczególności wdrożone procedury procesu centralizacji, narzędzia i mechanizmy scalania oraz harmonizacji systemów JST z jej jednostkami organizacyjnymi w zakresie prowadzenia ewidencji VAT, zasady fakturowania, obliczania prewspółczynnika, generowania oraz wysyłania zbiorczej deklaracji VAT oraz zbiorczego Jednolitego Pliku Kontrolnego (JPK), zawierającego zapisy Rejestru VAT wszystkich jednostek podległych. Wskazane zostaną skutki sukcesji praw i obowiązków swoich jednostek organizacyjnych przez daną JST pod kątem np. prawa do zwolnienia z VAT czy aspektów czynności dokonywanych pomiędzy jednostkami organizacyjnymi JST. Centralizacja rozliczeń VAT niewątpliwie wpływa na systemy rachunkowości budżetowej w gminach.

Literatura

- Alm J., El-Ganainy A. (2013), *Value-added taxation and consumption*, „International Tax And Public Finance”, Vol. 20, No. 1.
- Arnold M.J., Brys B., Heady C., Johansson A., Schweltnus C., Vartia L. (2011), *Tax policy for economic recovery and growth*, „The Economic Journal”, Vol. 121, No. 550.
- Aromiński K. (2012), *Podmiotowość podatkowa samorządowego zakładu budżetowego, wykonującego zadania własne jednostki samorządu terytorialnego*, „Przegląd Prawa Publicznego”, nr 9.
- Bucior G. (2014), *Podmiotowość samorządowej jednostki budżetowej w systemie podatku VAT*, w: H. Lelusz (red.), *Metodyczne aspekty badań w rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Warmińsko-Mazurskiego, Olsztyn.
- Bucior G. (2016), *Neutralność podatku od towarów i usług w gminie*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, nr 2(80), cz. 2, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin.
- Czarny K. (2011), *VAT w sektorze publicznym*, Presscom Sp.z o.o., Wrocław.
- Dolnicki B. (2012), *Samorząd terytorialny*, wyd. 5, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Dolnicki B. (2015), *Gminne jednostki organizacyjne a jednostki organizacyjne gminy*, „Gdańskie Studia Prawnicze”, XXXIV.
- Dyrektywa WE 2006/112, Dz. U. L 347 z 11.12.2006
- Famulska T., Rogowska-Rajda B. (2015), *VAT a działalność jednostek samorządu terytorialnego – wybrane problemy*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego We Wrocławiu”, nr 404.
- Grzegorzczak F. (red.) (2013), *Ustawa o działalności leczniczej, komentarz*, LexisNexis, Warszawa.
- Jagoda J., Łobos-Kotowska D., Stańko M. (2008), *Gospodarka mieniem komunalnym*, LexisNexis, Warszawa.
- James S. (2004), *Financing multi-level government*, „Journal of Finance and Management in Public Services”, Vol. 4, No. 1.

- Jaworska-Dębska B., Stahl M. (red.) (2011), *Encyklopedia samorządu terytorialnego dla każdego. Część 2: Zadania i kompetencje*, Difin, Warszawa.
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.
- Kornberger-Sokołowska E., Feldo K. (2013), *Podatek od towarów i usług w związku z działalnością jednostek samorządu terytorialnego*, „Samorząd Terytorialny”, nr C1.
- Krajewska A. (2012), *Podatki w Unii Europejskiej*, PWE, Warszawa.
- Krywan T. (2011), *VAT w sektorze finansów publicznych*, INFOR Ekspert, Warszawa.
- Maruchin W. (2009), *VAT w prawie polskim i prawie wspólnotowym: dyrektywa 2006/112/WE*, Wiedza i Praktyka, Warszawa.
- Maśloch G., Sierak J. (red.) (2013), *Gospodarka i finanse samorządu terytorialnego*, Oficyna Wydawnicza Szkoły Głównej Handlowej, Warszawa.
- Mudrecki A. (2012), *Opodatkowanie gmin podatkiem od towarów i usług na tle orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska”, Vol. 46.
- Owsiak S. (2005), *Finanse Publiczne*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Rogala E. (2013), *VAT w gminach*, Difin, Warszawa.
- Rup W. (2017), *Jak zorganizować rozliczenia i ewidencję VAT w samorządach*, „Rzeczpospolita”, 15.02.
- Sawulski J. (2016), *Finanse publiczne w Polsce – diagnoza na tle innych krajów*, IBS Policy Paper nr 04, Warszawa.
- Smoleń P. (red.) (2014), *Ustawa o finansach publicznych*, komentarz, wyd. 2, C.H. Beck, Warszawa.
- Uchwała NSA z 26 października 2015, sygn. akt I FPS 4/15, www.orzeczenia.nsa.gov.pl
- Ustawa z 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym, t.j. Dz.U. z 2018 r., poz. 994 z późn. zm.
- Ustawa z 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej, t.j. Dz.U. z 2018 r., poz. 1983 z późn. zm.
- Ustawa z 21 listopada 1996 r. o muzeach, t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 720 z późn. zm.
- Ustawa z 20 grudnia 1996 r. o gospodarce komunalnej, t.j. Dz. U. z 2017 r., poz. 827, z późn. zm.
- Ustawa z 27 czerwca 1997 r. o bibliotekach, t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 574 z późn. zm.
- Ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 2174 z późn. zm.
- Ustawa z 19 grudnia 2008 r. o partnerstwie publiczno-prywatnym, t.j. Dz. U. z 2017 r. poz. 1834 z późn. zm.
- Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, t.j. Dz. U. z 2017 r., poz. 2077 z późn. zm.
- Ustawa z 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej, t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 2190 z późn. zm.
- Ustawa z 5 września 2016 r. 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, Dz. U. 2018 r., poz. 280
- Wassenaar M.C., Dijkgraaf E., Gradus R.H.J.M. (2010), *Contracting Out: Dutch Municipalities Reject the Solution for the VAT Distortion*, „Local Government Studies”, Vol. 36, No. 5.
- Węgielska A. (2017), *Centralizacja rozliczeń VAT przez jednostki samorządu terytorialnego*, „Gazeta Podatkowa”, nr 15.
- Wierzbička A. (2008), *Reprezentacja samorządowych jednostek organizacyjnych*, „Pismo Samorządu Terytorialnego Wspólnota”, nr 45.
- Wojciechowska-Toruńska I. (2016), *Stawki podatkowe a wzrost gospodarczy*, „Studia Prawno-Ekonomiczne”, nr C1.
- Wyrok TSUE z 29 września 2015 r. w sprawie C-276/14 Gmina Wrocław przeciwko Ministrowi Finansów, ECLI:EU:C:2015:635, www.curia.eu.
- Zaborniak P. (2004), *Granice działalności gospodarczej podmiotów komunalnych*, Wyższa Szkoła Administracji i Zarządzania, Przemysł.
- Zięty J.J. (2012), *Ustawa o gospodarce komunalnej komentarz*, C.H. Beck, Warszawa.
- Zubrzycki J. (2017), *Leksykon VAT*, t. 2, Unimex, Warszawa.

Użyte skróty

- GJONOP – gminne jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej
JOG – jednostka organizacyjna gminy
JPK – Jednolity Plik Kontrolny
JST – jednostka samorządu terytorialnego
TSUE – Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
VAT – podatek od wartości dodanej (ang.)

Streszczenie

Właściwe określenie zakresu podmiotowego podatku VAT decyduje o jego neutralności dla przedsiębiorców, zaś sektor publiczny ma znaczny i stale rosnący udział w gospodarce narodowej. To powoduje, iż dla właściwego funkcjonowania systemu podatku VAT niezwykle istotny jest sposób uznawania za podatników VAT podmiotów zaliczanych do sektora finansów publicznych, w tym jednostek samorządu terytorialnego (JST) oraz jego jednostek organizacyjnych. Celem artykułu jest przedstawienie zagadnień dotyczących prawnopodatkowej odrębności jednostek organizacyjnych samorządu terytorialnego. Obiektem badań jest gmina jako podstawowa JST oraz gminne jednostki organizacyjne. W pracy wykorzystano metodę analizy i krytyki piśmiennictwa. Niniejsze opracowanie jest pierwszym z serii trzech artykułów dotyczących szerokiej problematyki centralizacji rozliczeń podatku VAT w polskich JST. Ma ono charakter wprowadzająco-porządkujący poruszaną tematykę. W kolejnych artykułach zastaną zaprezentowane między innymi wyniki prowadzonych badań jakościowych i ilościowych odnoszące się do aspektów funkcjonalnych i organizacyjnych po centralizacji rozliczeń podatku VAT w gminach.

Słowa kluczowe

jednostki organizacyjne gminy, VAT w gminie, podatkowa podmiotowość jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych, centralizacja rozliczeń VAT

Centralization of vat settlements – legal and tax separation of organizational units of the municipality (Summary)

Defining the scope of subjective VAT determines its neutrality for entrepreneurs, while the public sector has a significant and ever-growing share in the national economy. This makes it very important for the proper functioning of the VAT system to recognize as VAT payers entities belonging to the public finance sector, including local government units (LG) and their organizational entities. The aim of the article is to present issues related to the legal and tax separation of organizational units of LGs. The object of the research is the municipality as a primary LG and municipal organizational units. The paper used literature review as the main method. This paper is the first in a series of three publications dealing with the wide issue of centralization of VAT settlements in Polish LGs. It is an introductory and ordering subject matter. In subsequent articles, the results of conducted qualitative and quantitative research on the subject matter will be presented.

Keywords

organizational units of the municipality, VAT in the municipality, taxation of local government units, centralization of VAT settlements in Poland, value-added tax in local government