

Problemy związane z centralizacją rozliczeń VAT w samorządach. Omówienie kwestii spornych z uwzględnieniem orzecznictwa sądów administracyjnych

Problematic centralization of VAT in local governments. Discussion of problems considering judicature

Katarzyna Czerwińska-Sabała

Magister Prawa Finansowego i Skarbowości Uniwersytetu Warszawskiego, praktykantka na doradcę podatkowego

Streszczenie

Mijają ponad 2 lata od wejścia w życie ustawy z dnia 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, czyli tzw. ustawy centralizacyjnej [1, dalej „ustawa z dnia 5 września 2016 r.”]. W konsekwencji samorzady musiały scalić swoje rozliczenia podatku VAT z rozliczeniami jednostek organizacyjnych. Do dziś mają problemy z poprawnym rozliczeniem tego podatku i gubią się w gąszczu sprzecznych interpretacji. W niniejszym artykule omówione zostały wybrane kwestie sporne z uwzględnieniem aktualnego orzecznictwa sądów administracyjnych.

Słowa kluczowe: VAT, centralizacja, samorzady, jednostka budżetowa.

Summary

It is more than two years since the „centralization law” entered into force. As a consequence, local governments had to integrate their VAT settlements with organizational units. To this day, local governments have problems with the correct settlement of tax. The following article discusses selected disputes, including the current case law of administrative courts.

Keywords: VAT, centralization, local government, budgetary unit.

W dniu 29 września 2015 r. TSUE wydał wyrok w sprawie C-276/14 Gmina Wrocław przeciwko Ministrowi Finansów [2], w którym zakwestionował dotychczasowy sposób rozliczania podatku VAT przez jednostki samorządu terytorialnego. Uznał, że jednostki utworzone przez samorzady, w tym jednostki budżetowe, nie mogą być traktowane jako podatnicy VAT. Dodatkowo w dniu 26 października 2015 r. NSA podjął uchwałę [3], w której potwierdził, że podatnikiem podatku od towarów i usług jest tylko gmina (a nie samorządowy zakład budżetowy).

Odpowiedzią na zmianę dotychczasowej linii orzeczniczej i konieczność wprowadzenia nowych regulacji w tym przedmiocie było uchwalenie ustawy z dnia 5 września 2016 r. Mijają ponad 2 lata od momentu jej wejścia w życie. Jakie problemy praktyczne niesie za sobą obowiązek centralizacji rozliczeń VAT?

Po pierwsze należy wskazać na kwestię związaną ze sposobem określania prewspółczynnika VAT. Przez bardzo długi czas organy podatkowe wymuszały na gminach, by wyliczały proporcję na podstawie rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2015 r. w sprawie sposobu określania zakresu wykorzystywania nabywanych

towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników [4], a metodę tam określoną uznawały za jedyną słuszną.

Jednym z pierwszych wyroków negujących dotychczasowe podejście organów podatkowych był wyrok NSA z dnia 26 czerwca 2018 r. [5]. W tej sprawie jedna z pomorskich gmin zdecydowała się na budowę oczyszczalni ścieków i rozbudowę sieci wodno-kanalizacyjnej. W zakresie swojej działalności wykonywała ona przede wszystkim działalność opodatkowaną VAT. Jedynie 1-2% obrotów stanowiło działalność nieopodatkowaną. Prewspółczynnik wyliczony na podstawie przywołanego rozporządzenia wynosił 11%, a wyliczony metodą obrotową – 98%. NSA doszedł do wniosku, że metoda określona w tym rozporządzeniu jest nieadekwatna w stosunku do wykonywanej przez gminę działalności i ma ona prawo – w myśl art. 86 ust. 2a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług [6, dalej „ustawa z dnia 11 marca 2004 r.”] – stosować sposób określania proporcji zgodny ze specyfiką wykonywanej przez nią działalności i dokonywanych nabyć.

Do dziś przed sądami administracyjnymi toczą się sprawy związane z problematyką częściowego odliczenia podatku przez samorządy. Przykładem jest najnowszy wyrok WSA w Poznaniu z dnia 6 lutego 2020 r. [7]. Także w tym przypadku Sąd stwierdził, że zastosowanie proporcji określonej w rozporządzeniu daje niemiernodajny wynik. Podobne stanowisko przedstawiono w wyroku WSA w Bydgoszczy z dnia 17 kwietnia 2019 r. [8] oraz wyroku WSA w Gliwicach z dnia 25 lipca 2019 r. [9].

Kolejny problem wiąże się z art. 15 ust. 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., który wyłącza z kręgu podatników organy władzy publicznej oraz urzędy obsługujące te organy w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla których realizacji zostały one powołane, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych. W praktyce samorządy muszą analizować, czy oferują usługi bądź sprzedają towary jako podmioty prawa prywatnego, czy jako organy władzy. Jak prawidłowo opodatkować np. opłaty pobierane za pobyt w przedszkolu, opłaty za wyżywienie czy pomoc społeczną?

Organy podatkowe prezentują stanowisko uznające te czynności za zwolnione z VAT, a sądy administracyjne coraz częściej przyjmują, że czynności te nie podlegają temu podatkowi. Przykładem jest wyrok NSA z dnia 10 października 2019 r. [10]. Zgodnie z uzasadnieniem: „[...] gmina realizując zadania w zakresie zaspokajania zbiorowych potrzeb mieszkańców, a w szczególności zadań z zakresu edukacji publicznej, zakładania i utrzymania żłobków, które obejmują pobór opłat za pobyt w nich dzieci do lat 3 oraz ich wyżywienie, nie będzie w stosunku do tych czynności – w świetle wyłączenia przewidzianego w art. 15 ust. 6 u.p.t.u. [tj. ustawy z dnia 11 marca 2004 r. – przyp. red.] – podatnikiem podatku od towarów i usług, o którym mowa w art. 15 ust. 1 w związku z ust. 2 tej ustawy” [10].

Następny problem dotyczy kręgu podmiotów podlegających centralizacji. Kwestia ta do dziś budzi bowiem liczne kontrowersje. Art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 5 września 2016 r. zawiera definicję ustawową pojęcia jednostki organizacyjnej, przez którą należy rozumieć:

- 1) utworzone przez jednostkę samorządu terytorialnego samorządową jednostkę budżetową lub samorządowy zakład budżetowy,
- 2) urząd gminy, starostwo powiatowe, urząd marszałkowski.

W praktyce należy się zastanowić, czy organy administracji zespolonej (powiatowy urząd pracy, powiatowy inspektorat nadzoru budowlanego, komenda miejska Państwowej Straży Pożarnej) podlegają centralizacji. W broszurze Ministerstwa Finansów z dnia 24 listopada 2016 r. „Centralizacja rozliczeń w podatku VAT jednostek samorządu terytorialnego” znajdziemy informację, że ww. podmioty nie podlegają centralizacji [11, s. 3-4]. Jednakże w wyroku WSA w Gliwicach z dnia 2 sierpnia 2017 r. [12] sędziowie zaprezentowali odmienne stanowisko. W uzasadnieniu wskazali, że powiatowy urząd pracy, komenda miejska Państwowej Straży Pożarnej oraz powiatowy inspektorat nadzoru budowlanego muszą skonsolidować rozliczenia VAT z powiatem, podobnie jak jednostki budżetowe. Powyższe orzeczenie wskazuje na rozbieżności między linią orzeczniczą a podejściem organów podatkowych.

Poruszone w powyższym artykule kwestie odnoszące się do centralizacji są tylko wybranymi zagadnieniami. Samorządy do dziś gubią się w gąszczu rozbieżnych interpretacji. W konsekwencji zwykli pracownicy urzędów ponoszą gigantyczną odpowiedzialność za wprowadzenie niejasnych przepisów. W 2019 r. Najwyższa Izba Kontroli przewidziała szczegółowe skontrolowanie gmin pod kątem centralizacji rozliczeń VAT. W szczególności NIK miał się skupić na poprawności i aktualności procedur centralizacyjnych przyjętych przez jednostki samorządu, prawidłowości umocowania osób zajmujących się podatkiem VAT, zwłaszcza podpisujących deklaracje VAT, sposobie dokumentowania sprzedaży przez jednostki organizacyjne objęte centralizacją. Raport NIK nie jest jeszcze opublikowany.

Bibliografia:

- [1] Ustawa z dnia 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, tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 280.
- [2] Wyrok TSUE z dnia 29 września 2015 r. w sprawie C-276/14 Gmina Wrocław przeciwko Ministrowi Finansów, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:62014CJ0276>, dostęp: 25.02.2020.
- [3] Uchwała NSA z dnia 26 października 2015 r., I FPS 4/15, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/22A56560C6>, dostęp: 25.02.2020.
- [4] Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2015 r. w sprawie sposobu określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników, Dz.U. poz. 2193 ze zm.
- [5] Wyrok NSA z dnia 26 czerwca 2018 r., I FSK 219/18, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/C5030E40C8>, dostęp: 25.02.2020.
- [6] Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 106.
- [7] Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 6 lutego 2020 r., I SA/Po 858/19, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/AE2761EF2A>, dostęp: 25.02.2020.
- [8] Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 17 kwietnia 2019 r., I SA/Bd 82/19, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/F547938E69>, dostęp: 25.02.2020.
- [9] Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 25 lipca 2019 r., I SA/Gl 559/19, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/42319EEEF2>, dostęp: 25.02.2020.
- [10] Wyrok NSA z dnia 10 października 2019 r., I FSK 1298/17, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/B89307619B>, dostęp: 25.02.2020.
- [11] Broszura informacyjna Ministerstwa Finansów z dnia 24 listopada 2016 r. „Centralizacja rozliczeń w podatku VAT jednostek samorządu terytorialnego”, <https://mf-arch2.mf.gov.pl/documents/766655/3160814/BROSZURA+uaktualniona.pdf>, dostęp: 25.02.2020.
- [12] Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 2 sierpnia 2017 r., III SA/Gl 568/17, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/7FBB7FB955>, dostęp: 25.02.2020.

Artykuł do redakcji wpłynął: 6.02.2020 r.

Zweryfikowaną wersję po recenzji otrzymano: 26.02.2020 r.

Adres autora: katarzyna.czerwinska-sabala@isp-modzelewski.pl