

<http://dx.doi.org/10.16926/gea.2016.01.03>

Agnieszka FRAN CZAK
Akademia im. Jana Długosza w Częstochowie

Centralizacja rozliczeń podatku od towarów i usług w jednostkach samorządu terytorialnego jako następstwo wyroku TSUE (C-276/14)

Streszczenie

Wyrok TSUE ma dla jednostek samorządu terytorialnego przełomowe znaczenie, definitywnie rozstrzyga bowiem spór w zakresie podmiotowości prawnopodatkowej samorządowych jednostek organizacyjnych. TSUE stwierdził, że artykuł 9 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 roku w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w taki sposób, że podatnicy prawa publicznego, takie jak gminne jednostki budżetowe będące przedmiotem postępowania głównego, nie mogą być uznane za podatników podatku od towarów i usług, ponieważ nie spełniają kryterium samodzielności przewidzianego w tym przepisie. Następstwem wyroku TSUE jest konieczność wdrożenia scentralizowanego modelu rozliczania podatku od towarów i usług w jednostkach samorządu terytorialnego.

Słowa kluczowe: centralizacja rozliczeń, jednostki budżetowe, samorządowe zakłady budżetowe, jednostki samorządu terytorialnego.

Wstęp

Kwestia statusu samorządowej jednostki budżetowej i zakładu budżetowego jako podatnika podatku od towarów i usług od dawna budziła liczne kontrowersje. Szczególny charakter jednostek sektora finansów publicznych powoduje, że w praktyce występują istotne trudności z właściwym określeniem podmiotowości podatkowej tych jednostek. Zgodnie z art. 11 ust. 1 ustawy o finansach publicznych¹ samorządowa jednostka budżetowa to jednostka sektora finansów

¹ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, t.j. Dz.U. z 2013 r., poz. 885 ze zm.

publicznych nieposiadająca osobowości prawnej, która pokrywa swoje wydatki bezpośrednio z budżetu, a pobrane dochody odprowadza na rachunek jednostki samorządu terytorialnego. Cechą charakterystyczną samorządowej jednostki budżetowej jest brak własnego majątku. Samorządowa jednostka budżetowa jedynie dysponuje wyodrębnioną częścią mienia osoby prawnej, jaką jest gmina, powiat oraz województwo. Z kolei samorządowy zakład budżetowy zadania wykonuje odpłatnie, pokrywając koszty swojej działalności z przychodów własnych (z zastrzeżeniem wyjątków przewidzianych w ustawie). Ponadto organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego tworzy, łączy, przekształca w inną formę organizacyjno-prawną i likwiduje podległe jej jednostki budżetowe i zakłady budżetowe. Dla określenia statusu tych podmiotów jako podatników podatku od towarów i usług podstawowe znaczenie ma stopień ich samodzielności w zakresie wykonywanej działalności. Jednym z kluczowych elementów definicji podatnika zarówno na gruncie przepisów unijnych, jak i ustawy o podatku od towarów i usług² jest bowiem warunek wykonywania działalności gospodarczej w sposób samodzielny³. Dotychczasowa praktyka organów podatkowych wskazywała na uzasadnienie odrębności podatkowej jednostki samorządu terytorialnego i jej jednostek budżetowych oraz zakładów budżetowych. Taki pogląd był powszechnie akceptowany przez organy podatkowe, które w licznych interpretacjach podatkowych stwierdzały, że samorządowe jednostki budżetowe oraz zakłady budżetowe mogą być uznane za podatników w rozumieniu art. 15 ust. 1 u.p.t.u., w związku z prowadzoną ubocznie działalnością⁴. Co do zasady każda zatem samorządowa jednostka budżetowa oraz zakład budżetowy uznawany był za niezależnego podatnika podatku od towarów i usług, zobowiązanego do rozliczania tego podatku. Podejście organów podatkowych nie zmieniło się pomimo uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego z 24 czerwca 2013 roku, która wskazywała, że w świetle art. 15 ust. 1 i 2 u.p.t.u. gminne jednostki budżetowe nie są podatnikami podatku od towarów i usług⁵. Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale nie odniósł się do zmian dotychczasowej praktyki, skierował natomiast pytanie prejudycjalne do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE), dotyczące statusu prawnopodatkowego w podatku od towarów i usług samorządowych jednostek budżetowych.

² Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, t.j. Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm., dalej: u.p.t.u.

³ R. Namysłowski, D. Prokop, *Dyrektywa VAT. Polska perspektywa. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 59.

⁴ Zob. np. interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 2 dnia września 2015 r., IBPP3/4512-474/15/SR; interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 12 maja 2015 r., IPTPP2/4512-156/15-4/PRP; interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 1 sierpnia 2014 r., ILPP1/443-407/14-2/AI; interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 12 lutego 2014 r. IPPP2/443-1382/13-2/MM.

⁵ Uchwała składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 czerwca 2013 r., sygn. akt I FPS 1/13.

1. Stan faktyczny i wyrok TSUE w sprawie C-276/14

Komentowany wyrok zapadł na kanwie sporu, jaki toczył się pomiędzy gminą Wrocław a Ministerstwem Finansów w zakresie statusu prawnego samorządowych zakładów budżetowych i gminnych jednostek budżetowych powiązanych z gminą Wrocław. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczył wykładni art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112. Zdaniem gminy Wrocław, okoliczność, że wyłącznie gmina spełnia kryterium przewidziane w art. 15 ust. 1 i 2 u.p.t.u. z uwagi na samodzielne prowadzenie działalności gospodarczej, powinna skłonić organy podatkowe do uznania, że wyłącznie gmina może być podatnikiem podatku od towarów i usług w związku z działalnością gospodarczą wykonywaną przez taką jednostkę. W interpretacjach indywidualnych wydanych w powyższym zakresie minister finansów potwierdził dotychczasową praktykę organów podatkowych, że jednostki budżetowe i gmina to odrębni podatnicy podatku od towarów i usług. Gmina Wrocław na wydane interpretacje wniosła do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu skargi o uchylenie tych interpretacji, które zostały oddalone. Rozpoznając skargę kasacyjną gminy Wrocław, Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że w ramach skargi zachodzą istotne wątpliwości prawne i postanowił wystąpić do składu powiększonego Naczelnego Sądu Administracyjnego z pytaniem, czy gminna jednostka budżetowa jest podatnikiem podatku od towarów i usług. Skład powiększony Naczelnego Sądu Administracyjnego uznał, że w celu ustalenia, czy gminna jednostka budżetowa wykonuje działalność gospodarczą samodzielnie, należy wziąć pod uwagę zarówno przepisy krajowe w zakresie podatku od towarów i usług, jak i dyrektywę 2006/112. W odniesieniu do art. 9 ust. 1 tej dyrektywy skład powiększony Naczelnego Sądu Administracyjnego stwierdził, że istnieje pewna rozbieżność pomiędzy różnymi wersjami językowymi tego przepisu, ponieważ niektóre z nich używają wyrażenia „samodzielnie”, a inne „niezależnie”. Naczelny Sąd Administracyjny w powiększonym składzie orzekł, iż na podstawie prawa krajowego gminna jednostka budżetowa nie jest podatnikiem podatku od towarów i usług ze względu na brak jej niezależności przy prowadzeniu działalności gospodarczej. W odniesieniu do analizy statusu prawnego jednostki budżetowej jako podatnika podatku od towarów i usług skład powiększony stwierdził, że gmina jako podstawowa jednostka samorządu terytorialnego ma osobowość prawną, przysługuje jej prawo własności oraz inne prawa majątkowe, podczas gdy gminna jednostka budżetowa stanowi jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej. To gmina decyduje o utworzeniu, zakresie kompetencji, połączeniu lub likwidacji jednostki budżetowej. Ponadto Naczelny Sąd Administracyjny podkreślił również, że jednostka budżetowa nie odpowiada za szkody wyrządzone swoją działalnością gospodarczą, odpowiedzialność ponosi bowiem wyłącznie gmina. Sąd zastanawiał się jednak, czy w świetle prawa Unii Europejskiej można wyciągnąć te same wnioski, dlatego też zwrócił się do TSUE z pytaniem prejudycjalnym:

Czy w świetle art. 4 ust. 2 Traktatu o Unii Europejskiej⁶ w związku z art. 5 ust. 3 TUE jednostka organizacyjna gminy (lokalnego organu władzy w Polsce) może być uznana za podatnika podatku od towarów i usług, w sytuacji, gdy wykonuje czynności w charakterze innym niż organ władzy publicznej w rozumieniu art. 13 dyrektywy 2006/112, pomimo że nie spełnia warunku samodzielności (niezależności) przewidzianego w art. 9 ust. 1 tej dyrektywy?

TSUE orzekł, że art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112 interpretować należy w ten sposób, że podmioty prawa publicznego, takie jak gminne jednostki budżetowe, nie mogą być uznane za podatników podatku od towarów i usług, ponieważ nie spełniają one kryterium samodzielności przewidzianego w tym przepisie. Trybunał wyjaśnił, że zgodnie z art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112 podatnikiem jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy rezultaty takiej działalności. Jednak poprzez odstępstwo od tej ogólnej zasady opodatkowania, art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112 wyłącza podmioty prawa publicznego z kategorii podatnika w związku z działalnością, którą podejmują, albo transakcjami, których dokonują jako organy władzy publicznej, chyba że wykluczenie tych podmiotów z kategorii podatników prowadziłoby do znaczących zakłóceń konkurencji⁷. Zatem, aby podmiot prawa publicznego został uznany za podatnika w rozumieniu dyrektywy 2006/112, powinien on samodzielnie prowadzić działalność gospodarczą. TSUE stwierdził, że nie jest kwestionowany gospodarczy charakter rozpatrywanej działalności. Bezsporne, zdaniem TSUE, było również to, że sprawa dotyczyła działalności gospodarczej, która nie wchodziła w zakres wyjątku przewidzianego w art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112. W celu ustalenia, czy gminna jednostka budżetowa prowadzi działalność gospodarczą samodzielnie, należy zatem zbadać, jak wynika z orzecznictwa TSUE, czy w ramach prowadzonej działalności gospodarczej jest ona podporządkowana gminie, do której należy⁸. Warunek prowadzenia działalności gospodarczej samodzielnie, o którym mowa w art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112, został zdefiniowany w sposób negatywny w art. 10 tej dyrektywy, zgodnie z którym działalność gospodarcza nie jest prowadzona samodzielnie, a tym samym nie prowadzi do opodatkowania podatkiem od towarów i usług, o ile między daną osobą a jej pracownikiem zachodzi stosunek podporządkowania porównywalny ze stosunkiem ustanowionym umową o pracę. Przepis ten przytacza trzy kryteria dotyczące związku pod-

⁶ Traktat o Unii Europejskiej, wersja skonsolidowana: Dz.Urz. UE C 326 z dnia 26.10.2012, s. 13, ze zm., dalej: TUE.

⁷ Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 25 marca 2010 r. w sprawie C-79/09, Komisja Europejska przeciwko Królestwu Niderlandów.

⁸ Zob. np. wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 25 lipca 1991 r. w sprawie C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla przeciwko Recaudadores de Tributos de las Zonas primera y segunda; wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 23 marca 2006 r. w sprawie C-210/04, Ministero dell'Economia e delle Finanze i Agenzia delle Entrate przeciwko FCE Bank plc.; wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 12 listopada 2009 r. w sprawie C-154/08, Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Królestwu Hiszpanii.

porządkowania, które odnoszą się do istnienia sytuacji zależności w zakresie warunków pracy, warunków wynagrodzenia oraz odpowiedzialności.

Stosując te kryteria, TSUE określił okoliczności, które należy uwzględnić przy ocenie samodzielności działalności gospodarczej gminnych jednostek budżetowych w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112. Kryteria wymagające uwzględnienia obejmują zatem wykonywanie działalności przez dany podmiot we własnym imieniu, na własny rachunek i własną odpowiedzialność, oraz okoliczność, że ponosi on ryzyko gospodarcze związane z prowadzeniem działalności. TSUE ocenił, że jednostki budżetowe wykonują działalność gospodarczą im powierzoną w imieniu i na rachunek gminy Wrocław, a także nie odpowiadają one za szkody spowodowane tą działalnością, ponieważ odpowiedzialność ponosi tylko gmina. Jednostki budżetowe nie ponoszą również ryzyka gospodarczego związanego z prowadzoną działalnością, ponieważ nie dysponują własnym majątkiem, nie osiągają własnych dochodów oraz nie ponoszą kosztów takiej działalności, albowiem uzyskane przez nie dochody są wpłacane do budżetu gminy Wrocław, a wydatki są pokrywane bezpośrednio z tego budżetu⁹. Zatem w odpowiedzi na wątpliwości sądu odsyłającego TSUE stwierdził, że wniosek odnoszący się do art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112, jako że dotyczy wyłącznie kwestii opodatkowania podatkiem od towarów i usług podmiotów prawa publicznego lub osób prywatnych, nie wpływa na gwarancje przewidziane w art. 4 ust. 2 TUE. Wniosek ten jest także zgodny z zasadą pomocniczości przewidzianą w art. 5 ust. 3 TUE, albowiem, jak wynika z motywu 65 dyrektywy 2006/112, jej cel, czyli harmonizacja ustawodawstw państw członkowskich w celu ustanowienia wspólnego systemu podatku od towarów i usług, może być lepiej osiągnięty na poziomie Unii Europejskiej.

Należy również podkreślić, że wyrok TSUE w sprawie C-276/14 dotyczył samorządowych jednostek budżetowych, natomiast nie analizowano w nim podmiotowości samorządowych zakładów budżetowych w zakresie podatku od towarów i usług, co pozostawiono do rozstrzygnięcia Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu. Poszerzony skład Naczelnego Sądu Administracyjnego w dniu 26 października 2015 roku w podjętej uchwale stwierdził, że:

W świetle art. 15 ust. 1 oraz art. 86 ust. 1 u.p.t.u. gmina ma prawo do odliczenia podatku naliczonego z faktur zakupowych związanych z realizacją inwestycji, które następnie przekazane zostały do gminnego zakładu budżetowego, realizującego powierzone mu zadania własne tej gminy, jeżeli te inwestycje są wykorzystywane do sprzedaży opodatkowanej podatkiem od towarów i usług¹⁰.

⁹ Por. wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 23 marca 2006 r. w sprawie C-210/04, Ministero dell'Economia e delle Finanze i Agenzia delle Entrate przeciwko FCE Bank plc. W wyroku omówiony został warunek odnoszący się do ryzyka gospodarczego. Trybunał, orzekł, że oddział banku nie był samodzielny jako bank, ponieważ nie dysponując kapitałem założycielskim, nie ponosi sam ryzyka gospodarczego związanego z własną działalnością. W rezultacie nie mógł on zostać uznany za podatnika podatku od towarów i usług.

¹⁰ Uchwała składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 października 2015 r., sygn. akt I FPS 4/15.

2. Kwestia ograniczenia skutków wyroku C-276/14 w czasie

W trakcie prowadzonego postępowania rząd polski zwrócił się do TSUE z wnioskiem o ograniczenie skutków wyroku w czasie. TSUE, rozpatrując ten wniosek, wskazał, że ograniczenie skutków wyroku w czasie może być stosowane jedynie w wyjątkowych sytuacjach. Aby doszło do tego rodzaju ograniczenia, spełnione powinny zostać dwie istotne przesłanki, a mianowicie dobra wiara zainteresowanych i ryzyko wystąpienia poważnych trudności¹¹. Pod tym względem, jak podkreślił TSUE, rząd polski nie wykazał ryzyka wystąpienia poważnych trudności (na rozprawie przyznał bowiem, że nie jest w stanie ocenić spornych konsekwencji gospodarczych). Trybunał uznał zatem, że nie ma podstaw do ograniczenia skutków wyroku w czasie.

Pozytywnie należy ocenić stanowisko ministra finansów opublikowane w tym samym dniu, w którym został wydany wyrok TSUE, w którym poinformował, że niezbędna jest centralizacja rozliczeń podatkowych jednostek samorządu terytorialnego. Minister Finansów podkreślił także, że centralizacja nastąpi „w przód”, jednak samorządy będą miały prawo dokonywać korekt rozliczeń. Aby zapewnić jednostkom samorządu terytorialnego czas na przygotowanie się do nowego modelu rozliczeń podatku od towarów i usług, odrębne rozliczenia samorządowych jednostek organizacyjnych miały nie być kwestionowane do połowy 2016 roku. Jednak komunikatem z 16 grudnia 2015 roku przedłużono termin zakończenia procesu centralizacji rozliczeń do końca 2016 roku.

3. Centralizacja rozliczeń jednostki samorządu terytorialnego i jej jednostek organizacyjnych

Wyrok TSUE w przedstawionej powyżej sprawie rozstrzygnął ostatecznie sporne kwestie związane ze statusem samorządowej jednostki budżetowej i zakładu budżetowego jako podatnika podatku od towarów i usług. Najważniejszą konsekwencją wyroku TSUE jest obowiązek dostosowania modelu rozliczeń podatku od towarów i usług w jednostkach samorządu terytorialnego do wytycznych zgodnych z wykładnią dokonaną przez TSUE, czyli przeprowadzenie procesu centralizacji rozliczeń podatku od towarów i usług. Pojęcie „centralizacji” nie zostało nigdzie zdefiniowane i w najbardziej ogólnym ujęciu należy je rozumieć jako konieczność połączenia, dla celów podatku od towarów i usług, rozliczeń podatkowych samorządowych jednostek budżetowych oraz zakładów budżetowych z rozliczeniami jednostki samorządu terytorialnego¹². W scentrali-

¹¹ Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 22 stycznia 2015 r. w sprawach połączonych: C-401/13 – Vasiliki Balazs przeciwko Casa Județeană de Pensii Cluj i C-432/13 – Casa Județeană de Pensii Cluj przeciwko Attila Balazs.

¹² Por. A. Duda, *Centralizacja rozliczeń podatkowych gmin w zakresie podatku VAT*, „Prawo Finansów Publicznych” 2016, nr 2, s. 7.

zowanym modelu rozliczeń podatku od towarów i usług tylko jednostka samorządu terytorialnego będzie uznawana za podatnika tego podatku. Jednostka samorządu terytorialnego i jej jednostki organizacyjne będą funkcjonować pod jednym numerem identyfikacji podatkowej, co oznacza, że numer jednostki samorządu terytorialnego, jej nazwa oraz adres będą na umowach oraz fakturach. Natomiast w celu zapewnienia identyfikacji samorządowej jednostki budżetowej lub zakładu budżetowego ich nazwa może być używana w charakterze dopisku. Cały ciężar związany z rozliczaniem podatku należnego z tytułu transakcji podlegających opodatkowaniu dokonywanych przez samorządowe jednostki budżetowe oraz zakłady budżetowe, ewidencjonowaniem tej sprzedaży i składaniem deklaracji do urzędu skarbowego w modelu scentralizowanym będzie spoczywał na jednostce samorządu terytorialnego. Wszystkie gminne, powiatowe i wojewódzkie jednostki budżetowe oraz zakłady budżetowe rozliczające do tej pory podatek od towarów i usług z tytułu własnej działalności będą zobowiązane złożyć do urzędów skarbowych zgłoszenie o zaprzestaniu wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu tym podatkiem.

Jeżeli dotychczas samorządowa jednostka budżetowa lub zakład budżetowy korzystały ze zwolnienia podmiotowego w podatku od towarów i usług ze względu na niską kwotę sprzedaży opodatkowanej, to po wdrożeniu centralizacji zwolnienie to najprawdopodobniej nie będzie miało zastosowania. Podobnie będzie wyglądała sytuacja z obowiązkiem stosowania kas rejestrujących tam, gdzie dotychczas korzystano ze stosownego zwolnienia¹³. Natomiast dzięki centralizacji jednostka samorządu terytorialnego będzie miała prawo do odliczenia podatku naliczonego związanego z zakupami towarów i usług przeznaczonych na działalność samorządowych jednostek budżetowych i zakładów budżetowych, której dotychczas nie miała.

Ministerstwo Finansów opublikowało w dniu 18 stycznia 2016 roku projekt ustawy o zasadach rozliczeń w podatku od towarów i usług oraz dokonywania zwrotu środków europejskich przez jednostki samorządu terytorialnego oraz o zmianie ustawy o finansach publicznych¹⁴. Zgodnie z projektem 1 marca 2016 roku jednostki samorządu terytorialnego miały wstąpić we wszystkie prawa i obowiązki jednostek budżetowych oraz zakładów budżetowych, ale w okresie do 31 grudnia 2016 roku w dalszym ciągu będą mogły utrzymywać odrębne rozliczenia podatku od towarów i usług. Jednak na dzień oddania publikacji do druku projekt ustawy znajdował się jeszcze na etapie prac legislacyjnych w Rządowym Centrum Legislacji.

Projektowany art. 3 ustawy dotyczy sukcesji praw i obowiązków jednostek samorządu terytorialnego, które z dniem wejścia w życie ustawy wstąpią w pra-

¹³ Tamże, s. 9.

¹⁴ Projekt z dnia 14 stycznia 2016 roku ustawy o zasadach rozliczeń w podatku od towarów i usług oraz dokonywania zwrotu środków europejskich przez jednostki samorządu terytorialnego oraz o zmianie ustawy o finansach publicznych, www.legislacja.rcl.gov.pl, [data dostępu 12.02.2016].

wa i obowiązki swoich jednostek budżetowych oraz zakładów budżetowych w zakresie, w jakim dotyczą one podatku od towarów i usług. Regulacje zawarte w art. 3 projektowanej ustawy będą miały zastosowanie odpowiednio do rozliczeń podatku za okresy przed dniem wejścia w życie ustawy. Zgodnie z art. 17 projektu ustawy będzie tak również w przypadku postępowań w zakresie podatku od towarów i usług prowadzonych w odniesieniu do samorządowych jednostek budżetowych i zakładów budżetowych na podstawie Ordynacji podatkowej¹⁵ wszczętych i niezakończonych przed dniem wejścia w życie projektowanej ustawy, jak również wszczętych od dnia wejścia w życie projektowanych przepisów. Ponieważ proponowana regulacja przewiduje wejście przez jednostkę samorządu terytorialnego w prawa i obowiązki swoich jednostek budżetowych oraz zakładów budżetowych także w odniesieniu do rozliczeń przeszłych, nie będzie zatem konieczności wystawiania faktur korygujących, które zmieniałyby dane sprzedawcy i nabywcy, ponieważ jednostka samorządu terytorialnego wchodząc w prawa i obowiązki wszystkich swoich jednostek organizacyjnych, nabędzie również prawo do odliczenia podatku z faktur wystawionych wcześniej na jej jednostki budżetowe oraz zakłady budżetowe.

Projekt ustawy w art. 4 ust. 1 przewiduje obowiązkową centralizację rozliczeń podatku od towarów i usług w jednostkach samorządu terytorialnego od 1 stycznia 2017 roku. Warunkiem niekwestionowania przez samorządowe jednostki budżetowe oraz zakłady budżetowe rozliczeń bezpośrednio za okresy przed centralizacją jest złożenie przez jednostkę samorządu terytorialnego w terminie dwóch miesięcy od momentu wejścia w życie projektowanej ustawy oświadczenia do właściwego naczelnika urzędu skarbowego o wyborze okresu rozliczeniowego, do którego jednostki organizacyjne będą rozliczać podatek od towarów i usług odrębnie. Wybór ten dotyczyć może także okresu rozliczeniowego upływającego przed dniem wejścia w życie projektowanej ustawy. Celem utrzymania do końca grudnia 2016 roku w samorządach bezpośredniego rozliczania podatku od towarów i usług przez jednostki budżetowe oraz samorządowe zakłady budżetowe jest zapewnienie możliwości korzystania do tej daty ze zwolnienia uregulowanego w art. 113 u.p.t.u. tym samorządowym jednostkom organizacyjnym, które na dzień 29 września 2015 roku (data wydania wyroku TSUE w sprawie C-276/14) z tego zwolnienia korzystały. Zwolnienie przysługiwać będzie samorządowym jednostkom budżetowym i zakładom budżetowym, o ile do dnia wejścia w życie przepisów projektowanej ustawy jednostki te nie utraciły prawa do stosowania tego zwolnienia lub z niego nie zrezygnowały. Zwolnienie przewidziane w art. 113 u.p.t.u. przysługiwać będzie również samorządowym jednostkom budżetowym i zakładom budżetowym, których rozliczenia podatku od towarów i usług zostały scentralizowane z jednostką samorządu terytorialnego jeszcze przed dniem wejścia w życie przepisów projektowanej ustawy.

¹⁵ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, t.j. Dz.U. z 2015, poz. 613 ze zm.

4. Korekta rozliczeń dokonywanych przed centralizacją rozliczeń podatku od towarów i usług w jednostkach samorządu terytorialnego

Jednostki samorządu terytorialnego mogą, zgodnie z wyrokiem TSUE, podjąć decyzję o korektach rozliczeń nieobjętych przedawnieniem, przy czym aby zachować zasadę neutralności, korekty te muszą zostać sporządzone w odniesieniu do całego 5-letniego okresu nieobjętego przedawnieniem. W rozdziale 3 projektu ustawy uregulowane zostały zasady sporządzania korekt rozliczeń dokonywanych przez jednostkę samorządu terytorialnego oraz jej jednostki budżetowe i zakłady budżetowe za okresy rozliczeniowe przed centralizacją. Zgodnie z art. 9 projektowanej ustawy jednostka samorządu terytorialnego może dokonać korekt rozliczeń w podatku od towarów i usług za okresy rozliczeniowe upływające przed dniem podjęcia przez nią rozliczania tego podatku wraz ze wszystkimi swoimi jednostkami organizacyjnymi na zasadach przewidzianych przepisami ustawy o podatku od towarów i usług, Ordynacji podatkowej oraz ustawy o kontroli skarbowej¹⁶:

- 1) w odniesieniu do rozliczeń poszczególnych samorządowych jednostek budżetowych i zakładów budżetowych objętych deklaracją, jeżeli korekta tych rozliczeń nie jest związana z wyrokiem TSUE, pod warunkiem:
 - pisemnego uzasadnienia przyczyn dokonanej korekty deklaracji,
 - złożenia pisemnego oświadczenia, że korekta deklaracji nie jest składana w związku z wyrokiem TSUE;
- 2) w odniesieniu do rozliczeń wszystkich samorządowych jednostek budżetowych i zakładów budżetowych objętych deklaracją, jeżeli korekta tych rozliczeń jest związana z wyrokiem TSUE, pod warunkiem:
 - złożenia korekt deklaracji do końca 2017 roku,
 - złożenia pisemnego oświadczenia, że korekta deklaracji jest składana w związku z wyrokiem TSUE,
 - przedłożenia naczelnikowi urzędu skarbowego wykazu wszystkich jednostek organizacyjnych, z podaniem ich nazwy oraz numeru identyfikacji podatkowej,
 - uwzględnienia w składanych korektach deklaracji jednostki samorządu terytorialnego rozliczeń wszystkich jednostek organizacyjnych,
 - złożenia korekt deklaracji za wszystkie okresy rozliczeniowe nieobjęte przedawnieniem, w których jednostka samorządu terytorialnego rozliczała się bez swoich jednostek organizacyjnych,
 - złożenia oświadczenia według wzoru określonego w załączniku do ustawy, czy korekta obejmuje wydatki, w odniesieniu do których jednostka samorządu terytorialnego nie była zobowiązana do zwrotu środków unijnych,
 - pisemnego uzasadnienia przyczyn dokonania korekty.

¹⁶ Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej, t.j. Dz.U. z 2015 r., poz. 553, ze zm.

Korekty deklaracji niespełniające powyższych warunków nie będą wywoływać skutków prawnych.

5. Rozliczenie środków unijnych uzyskanych na realizację zadań w przypadku zmiany kwalifikowalności wydatków

Wyrok TSUE może skutkować w niektórych przypadkach realizowania przez jednostki samorządu terytorialnego projektów współfinansowanych ze środków unijnych zmianą kwalifikowalności wydatków, w sytuacji gdy współfinansowaniu jako wydatek kwalifikowalny podlegał także podatek naliczony przy zakupie towarów i usług. Projekt ustawy przewiduje, że jednostka samorządu terytorialnego lub jej samorządowe jednostki budżetowe i zakłady budżetowe nie są zobowiązane do zwrotu środków unijnych uzyskanych na realizację zadań jednostki samorządu terytorialnego w takim zakresie, w jakim nastąpiła zmiana kwalifikowalności wydatku w części dotyczącej kwoty podatku naliczonego z tytułu nabycia towarów i usług współfinansowanej ze środków unijnych w związku z wyrokiem TSUE. Zatem w sytuacji, gdy wskutek wykładni dokonanej przez TSUE okazałoby się, że jednostka samorządu terytorialnego lub jej jednostki organizacyjne w chwili ponoszenia wydatku miały prawo do odliczenia podatku naliczonego, jednostka samorządu terytorialnego lub jej jednostki organizacyjne zostaną zwolnione z obowiązku zwrotu środków unijnych kwalifikowanych w sposób nieuzasadniony.

Podjęcie jednak przez samorząd decyzji o skorzystaniu z prawa do odliczenia podatku od towarów i usług przed dniem wejścia w życie projektowanej ustawy, z tytułu wydatków, w stosunku do których nastąpiła zmiana ich kwalifikowalności, oznacza konieczność dokonania zwrotu środków unijnych wraz z odsetkami w wysokości określonej jak dla zaległości podatkowych, naliczanymi od dnia przekazania środków unijnych do dnia dokonania ich zwrotu w terminie dwóch miesięcy, licząc od dnia wejścia w życie projektowanej ustawy.

Podsumowanie

Wyrok TSUE ma dla jednostek samorządu terytorialnego przełomowe znaczenie, definitywnie rozstrzyga bowiem spór w zakresie podmiotowości prawnopodatkowej samorządowych jednostek organizacyjnych. Dopiero po 11 latach od wejścia w życie ustawy o podatku od towarów i usług, implementującej przepisy wspólnotowe, jednostki samorządu terytorialnego doczekały się wyjaśnienia fundamentalnych dla ich funkcjonowania kwestii w zakresie podatku od towarów i usług. Centralizacja rozliczeń podatku od towarów i usług w jednostkach samorządu terytorialnego jest niewątpliwie dużym przedsięwzięciem orga-

nizacyjnym, obejmującym konieczność wdrożenia odpowiednich procedur i przeszkolenia pracowników urzędów i samorządowych jednostek organizacyjnych. Jednak scentralizowany model rozliczania podatku od towarów i usług może być podstawą do realizacji oszczędności w samorządach w zakresie wykonania budżetu. W jednostkach samorządu terytorialnego znacznie skuteczniej będzie można podatek od towarów i usług rozliczać, co w efekcie pozytywnie może wpłynąć na stan finansów samorządowych.

Bibliografia

Literatura

- Duda A., *Centralizacja rozliczeń podatkowych gmin w zakresie podatku VAT*, „Prawo Finansów Publicznych” 2016, nr 2.
Namysłowski R., Prokop D., *Dyrektywa VAT. Polska perspektywa. Komentarz*, Warszawa 2012.

Akty prawne

- Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej, t.j. Dz.U. z 2015 r., poz. 553, ze zm.
Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, t.j. Dz.U. z 2015, poz. 613 ze zm.
Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, t.j. Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.
Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, t.j. Dz.U. z 2013 r., poz. 885 ze zm.
Traktat o Unii Europejskiej, wersja skonsolidowana: Dz.Urz. UE C 326 z dnia 26.10.2012, s. 13, ze zm.

Orzecznictwo

- Uchwała składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 czerwca 2013 r., sygn. akt I FPS 1/13.
Uchwała składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 października 2015 r., sygn. akt I FPS 4/15.
Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 25 lipca 1991 r. w sprawie C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla przeciwko Recaudadores de Tributos de las Zonas primera y segunda.
Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 23 marca 2006 r. w sprawie C-210/04, Ministero dell’Economia e delle Finanze i Agenzia delle Entrate przeciwko FCE Bank plc.

- Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 12 listopada 2009 r. w sprawie C-154/08, Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Królestwu Hiszpanii.
- Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 25 marca 2010 r. w sprawie C-79/09, Komisja Europejska przeciwko Królestwu Niderlandów.
- Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 22 stycznia 2015 r. w sprawach połączonych: C-401/13 – Vasiliki Balazs przeciwko Casa Județeană de Pensii Cluj i C-432/13 – Casa Județeană de Pensii Cluj przeciwko Attila Balazs.
- Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 29 września 2015 r. w sprawie C-276/14 Gmina Wrocław przeciwko Ministrowi Finansów.

Inne

- Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 12 lutego 2014 r., IPPP2/443-1382/13-2/MM.
- Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 1 sierpnia 2014 r., ILPP1/443-407/14-2/AI.
- Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 12 maja 2015 r., IPTPP2/4512-156/15-4/PRP.
- Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 2 dnia września 2015 r., IBPP3/4512-474/15/SR.
- Projekt z dnia 14 stycznia 2016 roku ustawy o zasadach rozliczeń w podatku od towarów i usług oraz dokonywania zwrotu środków europejskich przez jednostki samorządu terytorialnego oraz o zmianie ustawy o finansach publicznych, www.legislacja.rcl.gov.pl [dostęp: 12.02.2016].

Centralizing Value Added Tax Accounting in Poland's Local Governments As a Consequence of the Ruling by the Court of Justice of the European Union (C-276/14)

Summary

The ruling by the Court of Justice of the European Union (CJEU) is especially significant for Poland's local governments as it definitely resolves the issue of local governmental units' tax status. The CJEU stated that Article 9, Paragraph 1 of the Council Directive 2006/112/WE of November 28, 2006, regarding a common taxing system for value added taxes (VAT) should be interpreted in such a way that public taxpayers, such as commune budgetary units (the main consideration of the case), cannot be classified as VAT payers, because they do not fulfill the condition of independence as required by the regulation. The CJEU ruling necessitates the introduction of a centralized accounting model for VAT in local governmental units.

Keywords: centralized accounting, budgetary units, local government budgetary units, local governmental units.