

JAN CHARYTONIUK

Ewidencja podatku od towarów i usług (VAT) w jednostkach sektora finansów publicznych



Spis treści

Ewidencja podatku od towarów i usług (VAT) w jednostkach sektora finansów publicznych

1. VAT w jednostkach sektora finansów publicznych	5
1.1. Podatnicy VAT w świetle uchwały NSA z 2013 r.	8
1.1.1. Państwowe jednostki budżetowe	9
1.1.2. Jednostki samorządu terytorialnego	11
1.1.3. Samorządowe zakłady budżetowe	15
1.2. Samorządowe jednostki budżetowe a VAT w świetle uchwały NSA z 2013 r.	16
1.2.1. Gminne jednostki budżetowe jako jednostki organizacyjne niebędące podatnikami VAT	17
1.2.2. Działalność gospodarcza w gminnych jednostkach budżetowych	23
1.2.3. Tryb postępowania w gminnych jednostkach budżetowych w przypadku wystąpienia czynności podlegających opodatkowaniu VAT	24
1.2.4. VAT w powiatowych i wojewódzkich jednostkach budżetowych	26
2. VAT w rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych – zagadnienia ogólne	27
2.1. Regulacje w zakresie VAT w rachunkowości państwowych jednostek budżetowych	28
2.2. Regulacje w zakresie VAT w rachunkowości jednostek samorządu terytorialnego	30
2.3. Regulacje w zakresie VAT w rachunkowości samorządowych zakładów budżetowych	30
2.4. Regulacje w zakresie VAT w rachunkowości samorządowych jednostek budżetowych	31

3. Zasady ewidencji księgowej VAT w jednostkach sektora finansów publicznych	31
3.1. Ewidencja księgowa VAT w państwowych jednostkach budżetowych	32
3.2. Ewidencja księgowa VAT w jednostkach samorządu terytorialnego	40
3.2.1. Ewidencja księgowa VAT w urzędzie jednostki samorządu terytorialnego wynikająca z czynności wykonywanych przez urząd na rzecz jednostki samorządu terytorialnego jako podatnika VAT	40
3.2.2. Ewidencja księgowa VAT w urzędzie jednostki samorządu terytorialnego wynikająca z czynności wykonywanych przez inne niż urząd jednostki budżetowe na rzecz jednostki samorządu terytorialnego jako podatnika VAT	49
3.3. Ewidencja księgowa VAT w samorządowych zakładach budżetowych	53
3.4. Ewidencja księgowa VAT w samorządowych jednostkach budżetowych	56
3.4.1. Ewidencja księgowa VAT w gminnych jednostkach budżetowych według zasad obowiązujących przed podjęciem uchwały NSA z 2013 r.	56
3.4.2. Ewidencja księgowa VAT w jednostkach budżetowych w związku z sentencją uchwały NSA z 2013 r.	62
4. Uchwała NSA I FPS 1/13 z 24 czerwca 2013 r.	68
5. VAT w pytaniach i odpowiedziach	80
5.1. Czy kwota zwrotu VAT stanowi przychód?	80
5.2. Czy dochody i wydatki należy planować w kwotach netto czy brutto?.....	81
5.3. Jak należy ujmować w ewidencji jednostki należność od urzędu skarbowego z tytułu rozliczeń VAT?	84
5.4. Czy zwrot VAT stanowi przychód z tytułu dochodów budżetowych?	86
5.5. Czy urząd jednostki samorządu terytorialnego może regulować należny VAT z własnego rachunku bankowego?	87
6. Wzór informacji jednostki budżetowej przedkładanych do jednostki samorządu terytorialnego z realizacji w jej imieniu czynności opodatkowanych VAT	87

Ewidencja podatku od towarów i usług (VAT) w jednostkach sektora finansów publicznych

Wstęp

W jednostkach sektora finansów publicznych czynności podlegające opodatkowaniu VAT występują w ograniczonym zakresie z uwagi na fakt, że większość zadań jednostki te wykonują nieodpłatnie. W jednostkach organizacyjnych samorządu gminnego, powiatowego i wojewódzkiego, posiadających osobowość prawną, rozliczenia VAT odbywają się na ogólnych zasadach.

Znacznie bardziej skomplikowane niż w samorządowych osobach prawnych są rozliczenia VAT i ewidencja księgowa tych operacji w państwowych i samorządowych jednostkach budżetowych oraz w samorządowych zakładach budżetowych. Dotychczas podmiotowość prawnopodatkowa wymienionych jednostek organizacyjnych nie była kwestionowana. Sytuacja w tym zakresie zmieniła się w 2013 r. w związku z uchwałą NSA z 2013 r., ale tylko w odniesieniu do gminnych jednostek budżetowych. Wcześniej, w wyniku interpretacji podatkowych orzeczeń sądów administracyjnych, podmiotowość podatkową utraciły urzędy jednostek samorządu terytorialnego, które mimo że nie są podatnikami podatku, to wykonują czynności podlegające opodatkowaniu w imieniu samorządów terytorialnych i prowadzą ewidencję księgową tych czynności.

Celem niniejszego opracowania jest przybliżenie dotychczasowych zasad praktycznej ewidencji księgowej w państwowych i samorządowych jednostkach budżetowych, w gminach, powiatach i województwach samorządowych oraz uwzględnienie wpływu uchwały NSA z 24 czerwca 2013 r. na prowadzenie tej ewidencji w gminach i w gminnych jednostkach budżetowych w sytuacji, gdy sentencja uchwały okaże się zbieżna z orzeczeniem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

Z książki można dowiedzieć się, w jakim stopniu uchwała NSA uwzględnia realia, w jakich funkcjonują samorządowe jednostki budżetowe, oraz jakie są możliwe rozwiązania księgowe w przypadku wejścia w życie tej uchwały. W książce **zaproponowano m.in., w związku z zakładaną utratą przez samorządowe jednostki budżetowe statusu odrębnego podatnika VAT, zmiany w dokumentacji opisującej przyjęte zasady rachunkowości**, polegające na wprowadzeniu do planów kont jednostek budżetowych konta 241 „Rozrachunki z urzędem gminy z tytułu VAT”, a w urzędzie gminy – konta 241 „Rozrachunki z jednostkami budżetowymi z tytułu VAT” oraz **wzór informacji** jednostki budżetowej z realizacji

czynności opodatkowanych VAT w imieniu jednostki samorządu terytorialnego składanej w celu sporządzenia deklaracji VAT-7 przez jednostkę samorządu terytorialnego.

Ponadto zamieszczono **propozycje ewidencji VAT:**

- w państwowych jednostkach budżetowych,
- w jednostkach samorządu terytorialnego, w tym w urzędzie jednostki samorządu terytorialnego w przypadku czynności wykonywanych przez urząd na rzecz jednostki samorządu terytorialnego jako podatnika VAT oraz w przypadku czynności wykonywanych przez inne niż urząd jednostki budżetowe na rzecz jednostki samorządu terytorialnego jako podatnika VAT,
- w samorządowych zakładach budżetowych,
- w samorządowych jednostkach budżetowych, w tym w gminnych jednostkach budżetowych według zasad obowiązujących przed podjęciem uchwały NSA z 2013 r. oraz w związku z sentencją uchwały NSA z 2013 r.

1. VAT w jednostkach sektora finansów publicznych

W dotychczasowej historii samorządu terytorialnego zagadnienia związane z praktycznym stosowaniem przepisów ustaw o podatku od towarów i usług (dalej: VAT) są pełne kontrowersyjnych rozwiązań będących efektem działalności resortu odpowiedzialnego za określenie właściwych zasad w zakresie szczególnych zasad gospodarki finansowej oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, samorządowych jednostek i zakładów budżetowych. Stanowiska resortu finansów prezentowane w interpretacjach przepisów o VAT z reguły były potwierdzane w orzeczeniach sądów administracyjnych. Początkowo działania resortu wyrażały się ustaleniami kontroli skarbowej polegającymi na stwierdzeniu, że **gminy:**

- **nie dokonywały zgłoszeń rejestracyjnych,**
- **nie prowadziły ewidencji na potrzeby VAT,**
- **nie wystawiały faktur VAT,**
- **nie składały deklaracji podatkowych VAT-7,**
- **nie wpłacały kwot stanowiących zobowiązania podatkowe.**

Nieistotny w tego typu sprawach był fakt, że wymienione czynności były wykonywane przez urzędy gmin (miast) i w związku z tym budżet państwa nie był narażony na uszczuplenie należności podatkowych. Bez znaczenia również okazało się w tych sprawach wcześniejsze masowe rejestrowanie urzędów gmin jako odrębnych podatników VAT. Na etapie rejestracji przez urzędy skarbowe nie zorientowano się, że rejestracją są obejmowane urzędy gmin (miast), które – według późniejszych orzeczeń i interpretacji – stanowią jedynie aparat pomocniczy organów wykonawczych samorządów gminnych. Odwołania w tych sprawach do izb skarbowych kończyły się ich oddaleniem, podobnie jak skargi do sądów administracyjnych. Po rozszerzeniu samorządu terytorialnego o samorząd powiatowy i samorząd województwa w orzeczeniach sądów administracyjnych rozstrzygnięcia odnoszące się dotychczas do samorządu gminnego zostały przeniesione do spraw dotyczących zarejestrowanych jako podatnicy VAT starostw powiatowych i urzędów marszałkowskich. W jednej ze skarg do sądu administracyjnego złożonych przez powiat podniesiono, że na podstawie przepisów obowiązującego wówczas rozporządzenia Ministra Finansów z 28 lipca 2006 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych jednostek sektora finansów publicznych, a zwłaszcza załączników nr 1 i 2 tego rozporządzenia, brak jest możliwości prawnej dokonywania rozliczeń VAT przez starostwo powiatowe funkcjonujące w strukturach samorządu powiatowego jako jednostka budżetowa. W uzasadnieniu odrzucenia skargi sąd administracyjny stwierdził, iż okoliczność, że starostwo działa w formie jednostki budżetowej, nie ma wpływu na kwestię podmiotowości w VAT. To, że starostwo jest jednostką budżetową, oznacza, że jest jednostką sektora finansów publicznych działającą w takiej, a nie innej formie organizacyjno-prawnej. W uzasadnieniu oddalenia skargi stwierdzono również, że przepisy określające zasady rachunkowości w żadnej mierze nie mają wpływu na kwestię podmiotowości w VAT, a ujmując inaczej to, że podmiot jest zobowiązany do prowadzenia określonej księgowości, nie stanowi przesłanki bycia podatnikiem. W związku ze stosowaniem w orzecznictwie sądów administracyjnych zasady, że **urząd jednostki samorządu terytorialnego jako struktura pracownicza nie może być podatnikiem VAT**, nastą-

piło powszechne, ale w różnym czasie, rejestrowanie jednostek samorządu terytorialnego jako podatników VAT. W związku z tym w księgach rachunkowych urzędów jednostek samorządu terytorialnego funkcjonujących jako jednostki budżetowe były równolegle księgowane dokumenty zewnętrzne wystawiane na jednostkę samorządu terytorialnego jako osobę prawną lub na urząd jako jednostkę budżetową. Dowody księgowe wystawiane przez urząd i ujmowane w księgach rachunkowych jednostki budżetowej również dzieliły się na dowody:

- wystawione przez jednostkę samorządu terytorialnego jako osobę prawną,
- urzędu jako jednostki budżetowej.

Stan ten nie był kwestionowany przez urzędy skarbowe. Taki stan więc trwał w najlepsze, aż do czasu podjęcia przez Naczelny Sąd Administracyjny w składzie 7 sędziów **uchwały I FPS 1/13 z 24 czerwca 2013 r.** (dalej: uchwała NSA z 2013 r.) **stanowiącej, że w świetle art. 15 ust. 1 i 2 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (dalej: ustawa o VAT) gminne jednostki budżetowe nie są podatnikami podatku od towarów i usług.**

***Uwaga!** Treść uchwały NSA znajduje się na str. 68.*

Uchwała ta została podjęta w efekcie konieczności rozwiązania zagadnienia, które wyłoniło się w toku rozpoznawania skarg kasacyjnych gminy W. od wyroków Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z 25 października 2011 r., sygn. akt I SA/Wr 1147/11 oraz I SA/Wr 1148/11, w których Sąd oddalił skargi gminy W. na interpretacje indywidualne Ministra Finansów, działającego przez upoważnionego Dyrektora Izby Skarbowej w P. z 21 marca 2011 r., dotyczące VAT w zakresie sposobu rejestracji jednostek budżetowych gminy jako podatników VAT. Sentencja omawianej uchwały NSA odpowiada stanowisku gminy W., która, wnosząc skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu i domagając się uchylenia zaskarżonych interpretacji Ministra Finansów, podniosła m.in. zarzut naruszenia przepisów prawa materialnego w stopniu mającym wpływ na wynik sprawy, tj. art. 15 ust. 1 i 6 oraz art. 96 ust. 1 ustawy o VAT poprzez ich niewłaściwe zastosowanie, polegające na uznaniu, że **jednostki budżetowe są co do zasady odrębnymi podatnikami VAT**, mimo że przepisy regulujące ich status powodują, iż brak jest podstaw do uznania, że prowadzą samodzielną działalność gospodarczą. Minister Finansów uznał to stanowisko gminy W. za nieprawidłowe. Stwierdził, że jeżeli wyodrębnione ze struktury gminy jednostki budżetowe prowadzą działalność gospodarczą w sposób samodzielny, oceniany na podstawie obiektywnych kryteriów, i wykonują przy tym czynności opodatkowane VAT, to jednostki te należy uznać za odrębnych od gminy podatników VAT.

Uchwała NSA z 2013 r. orzeka, że **jedynie gminne jednostki budżetowe nie są podatnikami VAT**. W uzasadnieniu orzeczenia Naczelny Sąd Administracyjny odnosi się do podmiotowości podatkowej państwowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych, ale pomija kwestię podmiotowości podatkowej w zakresie VAT powiatowych i wojewódzkich jednostek budżetowych.

Omawiana **uchwała NSA nie odnosi się do sposobu ewidencji księgowej w gminie rozliczeń z tytułu VAT**, wynikających z czynności opodatkowanych VAT, realizowanych przez gminne jednostki budżetowe. Rozwiązanie tego problemu może okazać się bardzo trudne, biorąc pod uwagę regulacje w zakresie rachunkowości zawarte w ustawie z 29 września 1994 r. o rachunkowości, w ustawie z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (dalej: uofp) i w przepisach wykonawczych wydanych na podstawie tej ustawy. O tym, że problem z rozliczaniem

VAT w gminach w wyniku orzeczenia NSA uległ poważnej komplikacji, świadczy **informacja Ministerstwa Finansów, że do czasu przedstawienia koncepcji rozliczania VAT w jednostkach budżetowych gmin organy podatkowe nie będą kwestionować dotychczasowych praktyk – zarówno jeśli chodzi o rozliczenia jednostek budżetowych, jak i jednostek samorządu terytorialnego.** W związku z postanowieniem NSA z 10 grudnia 2013 r. o skierowaniu do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej pytania prejudycjalnego w sprawie będącej przedmiotem uchwały NSA z 2013 r., przedstawienie przez Ministerstwo Finansów koncepcji rozliczania w jednostkach budżetowych gmin uległo odroczeniu do czasu wydania orzeczenia przez Trybunał – **do czasu otrzymania tego orzeczenia nadal będzie aktualne stanowisko Ministerstwa Finansów wyrażane w indywidualnych interpretacjach, uznające samorządowe jednostki budżetowe za odrębnych podatników VAT.**

Z wyjaśnień urzędowych...

W odpowiedzi na przekazane drogą elektroniczną pismo z 15 listopada 2013 r. w sprawie rozliczania VAT w jednostkach budżetowych gmin w związku z uchwałą NSA, sygn. akt I FPS 1/13, Ministerstwo Finansów uprzejmie wyjaśnia:

W dniu 10 grudnia 2013 r. Naczelny Sąd Administracyjny postanowił (sygn. I FSK 311/12) skierować do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej pytanie prejudycjalne, mające na celu rozstrzygnięcie, czy jednostka organizacyjna gminy może być uznana za podatnika VAT w sytuacji, gdy wykonuje czynności w charakterze innym niż organ władzy publicznej w rozumieniu art. 13 dyrektywy 2006/112/WE Rady z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE z 11 grudnia 2006 r. Nr L 347, s. 1 i nast. ze zm.), pomimo że nie spełnia warunku samodzielności (niezależności) przewidzianego w art. 9 ust. 1 tej dyrektywy.

Pytanie do TSUE zostało skierowane w sprawie będącej przedmiotem uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego z 24 czerwca 2013 r., sygn. I FPS 1/13, w której NSA uznał, że w świetle art. 15 ust. 1 i 2 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, z późn.zm.) gminne jednostki budżetowe nie są podatnikami podatku od towarów i usług z uwagi na to, że nie prowadzą samodzielnie działalności gospodarczej.

W związku ze skierowaniem pytania prejudycjalnego Ministerstwo Finansów uprzejmie informuje, że podziela wątpliwości istniejące w sprawie, które znalazły wyraz w pytaniu prejudycjalnym, zwłaszcza że wskazana przez Sąd w pytaniu kwestia nie była badana w cytowanej uchwale NSA.

W takim stanie rzeczy należy uznać, że na chwilę obecną nie ma podstaw do dokonywania jakichkolwiek modyfikacji istniejących rozwiązań legislacyjnych, jak i funkcjonującej od lat praktyki organów podatkowych pozytywnie weryfikowanej przez orzecznictwo sądów administracyjnych. W konsekwencji, ponieważ stanowisko Trybunału wobec omawianej materii będzie miało rozstrzygające znaczenie dla sposobu funkcjonowania samorządów przede wszystkim w aspekcie praktycznym, do czasu wydania tego orzeczenia nie ma uzasadnienia dla dokonywania za lata ubiegłe korekt deklaracji, faktur i prowadzonych ewidencji, jak również rozliczeń projektów realizowanych przy współudziale środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej.

Reasumując, mając na uwadze utrwaloną praktykę interpretacyjną, znaczenie przedmiotowej kwestii dla wszystkich jednostek samorządowych oraz konieczność zapewnienia pewności stosowania prawa do momentu wydania orzeczenia przez Trybunał Sprawiedliwości UE, pozostaje aktualne dotychczasowe stanowisko Ministra Finansów, wyrażone w wydawanych interpretacjach

indywidualnych, uznające samorządowe jednostki budżetowe za odrębnych podatników podatku od towarów i usług.

Komunikat w tej sprawie został zamieszczony na stronie internetowej www.finance.mf.gov.pl w zakładce „Wyjaśnienia i komunikaty”.

**Pismo Dyrektora Departamentu Podatku od Towarów i Usług
z 19 grudnia 2013 r., znak: PTI/811/90/711/ALX/13/RD132361**

1.1. Podatnicy VAT w świetle uchwały NSA z 2013 r.

W związku z uchwałą NSA z 2013 r. z listy podmiotów z sektora finansów publicznych będących podatnikami VAT mogą ubyc gminne jednostki budżetowe. Podatnikami VAT pozostaną natomiast:

- państwowe jednostki budżetowe,
- jednostki samorządu terytorialnego (gminy, powiaty i województwa samorządowe),
- samorządowe zakłady budżetowe.

Niejasna jest sytuacja w odniesieniu do powiatowych i wojewódzkich jednostek budżetowych. Uchwała NSA z 2013 r. odnosi się wyłącznie do gminnych jednostek budżetowych, bez zaznaczenia, że rozwiązania przyjęte w sentencji uchwały i w jej uzasadnieniu odnoszą się również do powiatowych i wojewódzkich jednostek budżetowych. W uzasadnieniu sentencji uchwały Naczelny Sąd Administracyjny ustosunkował się do kwestii podmiotowości prawnopodatkowej samorządowych zakładów budżetowych poprzez stwierdzenie, że odrębny reżim finansowy, dotyczący tych jednostek organizacyjnych, wynikający z uopf, w szczególności z art. 14 i 15 tej ustawy, a także wyraźne ich wskazanie jako podmiotów realizujących zadania gmin w ramach gospodarki komunalnej, pozwala uznać je za podatników VAT. Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził również w uzasadnieniu uchwały, że **nie można do państwowych jednostek budżetowych odnosić wprost stanowiska dotyczącego gminnych jednostek budżetowych działających w imieniu i na rachunek publicznej osoby prawnej – gminy.**

Należy zaznaczyć, że w związku z omawianą uchwałą Ministerstwo Finansów zadeklarowało, że do końca 2013 r. przedstawi koncepcję rozliczania VAT w jednostkach budżetowych gmin. Resort zapewnia, że dołoży starań, aby skutki uchwały NSA z 2013 r. (Sąd uznał, że jednostki te nie mogą być samodzielnymi podatnikami VAT) były jak najmniej uciążliwe. Termin przedstawienia koncepcji rozliczania VAT – tak jak już wspomniano – został przesunięty w czasie z uwagi na **pytanie prejudycjalne skierowane przez Naczelny Sąd Administracyjny 10 grudnia 2013 r. do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, który ma na celu rozstrzygnięcie, czy jednostka organizacyjna gminy może być uznana za podatnika VAT w sytuacji, gdy wykonuje czynności o charakterze innym niż organy władzy publicznej w rozumieniu art. 19 dyrektywy 2006/112/WE Rady z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, mimo że nie spełnia warunku samodzielności (niezależności) przewidzianego w art. 9 ust. 1 tej dyrektywy.**

Resort zapewnił, że do czasu przedstawienia koncepcji organy podatkowe nie będą kwestionować dotychczasowych praktyk – zarówno jeśli chodzi o rozliczenia jednostek budżetowych, jak i jednostek samorządu terytorialnego.