

Teresa Krawczyk

wykładowca wyższych uczelni (w tym UE w Krakowie), również na studiach podyplomowych z zakresu rachunkowości jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych, centralizacji i rozliczenia VAT w JST oraz sprawozdawczości budżetowej. Wieloletni praktyk administracji skarbowej m.in. jako naczelnik urzędu skarbowego oraz główna księgowa jednostek sektora finansów publicznych. Prowadzi szkolenia dla pracowników państwowych i samorządowych jednostek organizacyjnych sektora finansów publicznych, a także dla pracowników RIO, NIK, ministerstw oraz innych ważnych urzędów państwowych i samorządowych.



Split payment (MPP) i biała lista w jednostkach sektora finansów publicznych

Wstęp

Rozliczanie VAT w sektorze prywatnym jest działaniem standardowym i nie wymaga stosowania szczególnych rozwiązań ewidencyjnych. Natomiast w sektorze finansów publicznych operacje dotyczące VAT należy umiejętnie wprowadzić do systemu finansów jednostki. Dotyczy to zarówno właściwego planowania dochodów i wydatków budżetowych, jak i ewidencjonowania ich w księgach rachunkowych tych jednostek.

Prawidłowa ewidencja rozliczeń VAT w JST powinna zapewnić właściwą wyliczenie dochodów i wydatków budżetowych, czyli spowodować, aby dochody budżetowe uzyskane w wyniku dostawy towarów i usług realizowanej przez JST nie były obciążane VAT, który stanowi dochód budżetu państwa, a wydatki nie były zawyżane o podatek naliczony podlegający odliczeniu.

Nie jest więc możliwe zbudowanie właściwego systemu ewidencjonowania operacji gospodarczych związanych z VAT bez znajomości i zrozumienia specyfiki tego podatku.

Podatnikami VAT są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności (art. 15 ust. 1 ustawy o VAT).

Przez wiele lat jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe były traktowane jako podatnicy VAT odrębni od JST, tj. jednostki macierzystej, która je utworzyła. Tak powszechnie przyjmowały organy podatkowe.

Takie traktowanie od 1 lipca 2017 r. uległo zmianie w świetle wydanego 29 września 2015 r. przez TSUE orzeczenia (wyrok TSUE w sprawie C-276/14 – Gmina Wrocław przeciwko Ministrowi Finansów). Zgodnie z tym orzeczeniem gminna jednostka organizacyjna, której działalność gospodarcza nie spełnia kryterium samodzielności w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE, **nie może być uznana za podatnika podatku od wartości dodanej odrębnie od gminy, w której skład wchodzi.** W konsekwencji należy uznać, że **samorządowe jednostki budżetowe nie posiadają odrębności podatkowej na gruncie przepisów o VAT. Zatem wszelkie czynności przez nie dokonywane powinny być rozliczane przez JST, która je utworzyła.**

Mając na uwadze rozstrzygnięcie TSUE, od 1 stycznia 2017 r. dokonano obowiązkowego „scentralizowania” w samorządach rozliczeń w zakresie VAT (ostateczny zakres tej centralizacji został przedstawiony po rozstrzygnięciu kwestii rozliczenia samorządowych zakładów budżetowych przez NSA w składzie 7 sędziów, w związku z postanowieniem NSA z 17 marca 2015 r., sygn. akt I FSK 1725/14).

Rozstrzygając kwestię podmiotowości na potrzeby rozliczania VAT przez samorządowe zakłady budżetowe, NSA w ustnym uzasadnieniu uchwały (uchwała NSA z 26 października 2015 r., sygn. akt I FPS 4/2015) stwierdził, że:

NSA

Gminne zakłady budżetowe nie mogą być uznane za odrębnego od gminy podatnika VAT, gdyż nie spełniają one warunku samodzielności.

Zgodnie ze zmienionymi przepisami status podatnika VAT czynnego ma więc JST (gmina/powiat/województwo), której **NIP-em posługują się samorządowe jednostki budżetowe i zakłady budżetowe przy wystawianiu i odbieraniu faktury w imieniu podatnika.** Samorządowe jednostki budżetowe i zakłady budżetowe po centralizacji nadal zachowują jednak swój NIP, ponieważ są zobowiązane do posługiwania się nim jako płatnik podatku dochodowego od osób fizycznych i składek ubezpieczeniowych. Ponadto jednostki te są zobowiązane do prowadzenia odpowiednich ewidencji na potrzeby VAT, sporządzenia deklaracji częstkowych VAT, również w sytuacjach, gdy w danym miesiącu nie występują transakcje podlegające ustawie o VAT. Takie rozwiązanie ułatwia pracę jednostce centralnej (urzędowi) odpowiedzialnej za sporządzenie łącznej deklaracji w imieniu jednostki samorządu.

Jednostki samorządowe muszą pamiętać, że w pewnych sytuacjach w ogóle nie są uznawane za podatników VAT. Dzieje się tak wówczas, gdy występują w charakterze organów władzy publicznej, realizując zadania nałożone odrębnymi przepisami prawa, do realizacji których zostały powołane, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych (art. 15 ust. 6 ustawy o VAT).

Podatnicy VAT mogą występować w charakterze podatników czynnych lub podatników zwolnionych z podatku, dlatego w działalności samorządowych

jednostek istotne znaczenie ma właściwe rozpoznanie, czy wykonywane przez nie czynności mieszczą się w katalogu czynności:

- podlegających opodatkowaniu VAT (zostały one określone w art. 5 ust. 1 ustawy o VAT),
- w stosunku do których nie stosuje się przepisów ustawy o VAT, a które zostały określone w art. 6 tej ustawy (przede wszystkim w zakresie umów prawnie nieskutecznych, np. między jednostkami organizacyjnymi nieposiadającymi osobowości prawnej, tj. jednostkami budżetowymi i samorządowymi zakładami budżetowymi tego samego samorządu),
- zwolnionych na podstawie art. 43 ustawy o VAT.

Zwolnienie z VAT dotyczy podatników wykonujących wyłącznie czynności zwolnione z podatku na podstawie przepisów ustawy o VAT (art. 43 ust. 1), przepisów wykonawczych do ustawy, bądź podatników, których wartość sprzedaży opodatkowanej nie przekroczyła łącznie w poprzednim roku podatkowym limitu określonego w przepisach ustawy (art. 113 ust. 1 ustawy o VAT).

Obowiązek podatkowy od 1 stycznia 2014 r. powstaje z chwilą dokonania dostawy towaru bądź wykonania usługi (art. 19a ustawy o VAT).

Definicja ustawowa usług jest bardzo szeroka. Zgodnie z nią przez świadczenie usług należy rozumieć przede wszystkim określone zachowanie podatnika na rzecz odrębnego podmiotu, które zasadniczo wynika z dwustronnego stosunku zobowiązaniowego zakładającego istnienie podmiotu będącego odbiorcą (nabywcą usługi), jak również podmiotu świadczącego usługę.

Usługą, od której należy naliczyć VAT, jest np. nieodpłatne udostępnienie sali konferencyjnej przez szkołę, przedszkole czy urząd gminy (powiatu) na rzecz organizacji pozarządowej, która organizuje konferencję dla mieszkańców.

Generalnie – poza wyjątkami wskazanymi w art. 7 ust. 2 i art. 8 ust. 2 ustawy o VAT – opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają czynności odpłatne.

Aby uznać dane świadczenie za odpłatne, musi istnieć stosunek prawny między świadczącym usługę a odbiorcą. W zamian za wykonanie usługi powinno zostać wypłacone wynagrodzenie. Musi istnieć bezsporny związek między świadczoną usługą i przekazanym za nią wynagrodzeniem. Oznacza to, że z danego stosunku prawnego, na podstawie którego wykonywana jest usługa, musi wynikać wyraźna korzyść na rzecz świadczącego usługę.

Nie każda jednak czynność stanowiąca dostawę towarów czy świadczenie usług podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Warunek drugi – czynność musi być wykonana przez podatnika.

Dopiero co jednostki samorządu terytorialnego uporały się z przeprowadzeniem centralizacji VAT. Nie był to proces łatwy, tym bardziej że nadal wzorcowy plan kont nie zawiera jednolitych kont uwzględniających prowadzenie rozliczeń VAT po centralizacji. Obecnie jednostki sektora finansów publicznych muszą **zmierzyć się z kolejnymi wyzwaniami**.

W ostatnim czasie wprowadzono **wiele zmian w zakresie VAT** związanych z uszczelnianiem VAT, m.in.:

- **obowiązkowy split payment (MPP),**
- **biała lista podatników VAT.**

Obowiązkowy MPP i biała lista to **dwa odrębne reżimy**, w ramach których jednostka powinna wywiązać się z nałożonych obowiązków, aby uniknąć określonych konsekwencji.

Oba narzędzia zostały wprowadzone w celu uszczelniania systemu podatkowego i walki z oszustwami.

W 2020 r. obowiązują nowelizacje wprowadzone jeszcze w 2019 r., choćby od 1 stycznia 2020 r. np. sankcje za niestosowanie obowiązkowego mechanizmu podzielonej płatności (MPP) czy sankcje za zapłatę na rachunek kontrahenta spoza białej listy. Od 1 kwietnia duże podmioty (a jednostki sektora finansów publicznych od 1 lipca 2020 r.) będą składać nowy JPK_VAT.

W e-booku zostały przedstawione zagadnienia dotyczące wprowadzonych regulacji z VAT istotne również dla jednostek sektora finansów publicznych. Przedstawione wyjaśnienia mają służyć pomocą przy rozwiązywaniu problematycznych sytuacji.

VAT stanowi istotną część finansów JST. Specyficzny charakter czynności wykonywanych przez organy samorządowe powoduje, że często mają one problemy z rozliczeniem VAT.

W praktyce trudno ustalić, kiedy jednostki sektora finansów publicznych (organy samorządowe) są zobowiązane do rozliczenia VAT, jak powinny się zachować, aby wykonać coraz to nowe obowiązki nakładane przez ustawodawcę w tym podatku, jakie przepisy VAT powinny zastosować do wykonywanych przez siebie czynności i jak ujmować w swoich ewidencjach rozliczenie zdarzeń objętych tych podatkiem.

E-book sygnalizuje najważniejsze kwestie dotyczące wprowadzonych aktualnie nowych praktyk w rozliczeniach VAT – tych, które mają największy wpływ na działalność jednostek sektora finansów publicznych (samorządu terytorialnego) jako podatnika tego podatku.

Jednostki muszą prawidłowo wywiązywać się z tych obowiązków, ponieważ za ich niewłaściwe wypełnianie **grożą im dotkliwe sankcje** wprowadzone w ustawie o VAT, związane z omawianymi zagadnieniami.