Prawne aspekty organizacji i funkcjonowania samorządowych centrów usług wspólnych

pod redakcją

Krystiana M. Ziemskiego

Iwony M. Wieczorek

NARODOWY INSTYTUT SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

PRZYSZŁOŚĆ

ROZWÓJ

SAMORZĄD

NARODOWY INSTYTUT
SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO
ul. Zielona 18, 90-601 Łódź

www.nist.gov.pl

AKADEMIA SAMORZĄDOWA

WYDAWNICTWO
UNIWERSYTETU
ŁÓDZKIEGO

http://dx.doi.org/10.18778/8088-287-4.08

Rozdział 7

Finansowo-prawne aspekty organizacji i funkcjonowania samorządowych centrów usług wspólnych

Paweł Grzybowski, Paweł Kaźmierczak, Piotr Koźmiński

7.1. Wprowadzenie

Koncepcja CUW od wielu lat organizacyjnie sprawdza się na całym świecie. Pole do rozwoju daje przede wszystkim na gruncie biznesowym jednakże z dużym powodzeniem funkcjonują także próby jej wdrożenia w struktury administracji publicznej. Wspólne działanie tworzy skalę umożliwiającą redukcję kosztów jednostkowych, zwiększenie zaangażowania personelu oraz ukształtowania specjalistycznych kadr.

Doświadczenia CUW wskazują na ich przydatność w takich obszarach działalności podmiotów jak prowadzenie wspólnych zakupów towarów i usług, planowanie i realizacja inwestycji, centralizacja funkcji administracyjnych w zakresie rachunkowości, kadr i płac. Potencjalny przedmiot wspólnej obsługi CUW determinuje jednak konieczność zachowania – w praktyce ich wdrażania – standardów prawnych zakreślonych przez ustawodawcę w sposób szczególny w dziedzinie gospodarki finansowej, rachunkowości, sprawozdawczości oraz rozliczenia należności publicznoprawnych jednostek obsługiwanych. W konsekwencji prawidłowe ukształtowanie zakresu czynności i odpowiedzialności osób uczestniczących w realizacji zadań powierzonych CUW stanowić będzie niejednokrotnie o sukcesie utworzenia tego typu rozwiązań.

Z punktu widzenia regulacji VAT – zwłaszcza w dobie obecnej rewolucji w postrzeganiu na gruncie VAT statusu jednostek organizacyjnych tworzonych przez samorząd terytorialny – działalność CUW jawi się jako jedna z niewielu formuł zapewniających systemowe i ujednolicone podejście do zagadnienia, a także umniejszających obszary potencjalnych ryzyk prawnofinansowych.

7.2. Finansowy zakres działania CUW – następstwa ukształtowania zakresu działania CUW wobec rozliczania należności publicznoprawnych[1]

7.2.1. Odpowiedzialność kierowników jednostek obsługujących a odpowiedzialność kierowników jednostek obsługiwanych w świetle regulacji art. 53 u.f.p.

Zasadą jest, że za całość gospodarki finansowej odpowiedzialny jest kierownik jednostki sektora finansów publicznych[2]. W przypadku wdrożenia w jednostce samorządu terytorialnego wspólnej obsługi samorządowych jednostek organizacyjnych zaliczanych do sektora finansów publicznych, samorządowych instytucji kultury lub też innych, zaliczanych do sektora finansów publicznych samorządowych osób prawnych, utworzonych w celu wykonywania zadań publicznych (z wyłączeniem przedsiębiorstw, instytutów badawczych, banków i spółek prawa handlowego), odpowiedzialność tę należy określać, mając każdorazowo na uwadze zakres obowiązków powierzonych jednostce (jednostkom) obsługującej w ramach wspólnej obsługi.

Ustawodawca w art. 53 ust. 5 u.f.p. wprost wskazuje, że kierownik jednostki obsługującej jest odpowiedzialny za gospodarkę finansową oraz rachunkowość i sprawozdawczość jednostki obsługiwanej w zakresie obowiązków powierzonych uchwałą albo porozumieniem w przedmiocie wspólnej obsługi.

Dążąc do precyzyjnej identyfikacji relacji pomiędzy zakresem odpowiedzialności kierowników jednostek obsługujących a zakresem odpowiedzialności kierowników jednostek obsługiwanych, zasadne jest uprzednie zdefiniowanie podmiotu oraz przedmiotu tej odpowiedzialności.

Choć w przepisach u.f.p. brak jest legalnej definicji pojęcia „kierownik jednostki", to powszechnie akceptuje się pogląd, że w przypadku jednostek sektora finansów publicznych, obejmujących jednostki samorządu terytorialnego oraz tworzonych przez ich organy stanowiące jednostek organizacyjnych, ustalenie osoby (grupy osób), której należy przypisać ten status, nie powinno rodzić szczególnych trudności[3]. Odnotować przy

1 Autorami tego podrozdziału są Paweł Kaźmierczak i Piotr Koźmiński.

2 *Cf.* art. 53 ust. 1 u.f.p.

3 Szerzej na temat: L. Lipiec-Warzecha, *Komentarz do art. 4 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych,* Warszawa 2012, SIP Lex.

tym warto, że na gruncie rachunkowości, zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 6 u.r., przez kierownika jednostki rozumie się członka zarządu lub innego organu zarządzającego, a jeżeli organ jest wieloosobowy – członków tego organu, z wyłączeniem pełnomocników ustanowionych przez jednostkę[4 5].

Stanowisko kierownika jednostki sektora finansów publicznych wiązać należy w szczególności z obowiązkami i uprawnieniami w zakresie prowadzenia gospodarki finansowej oraz odpowiedzialnością z tego tytułu.

O sformułowanie definicji legalnej ustawodawca nie pokusił się także w odniesieniu do pojęcia „gospodarka finansowa". W literaturze wskazuje się, że zakres tego pojęcia rozumieć należy możliwie szeroko[6]. Dokonując wykładni tego terminu, zasadne jest sięgnięcie m.in. do treści art. 3 u.f.p., wskazującego na otwarty katalog procesów, składających się na finanse publiczne, a obejmujących procesy związane z gromadzeniem środków publicznych oraz ich rozdysponowywaniem. Procesy te to w szczególności:

1) gromadzenie dochodów i przychodów publicznych;
2) wydatkowanie środków publicznych;
3) finansowanie potrzeb pożyczkowych budżetu państwa;
4) zaciąganie zobowiązań angażujących środki publiczne;
5) zarządzanie środkami publicznymi;
6) zarządzanie długiem publicznym;
7) rozliczenia z budżetem Unii Europejskiej.

Odnotować w tym miejscu należy istnienie wątpliwości, dotyczących traktowania sprawozdawczości jako elementu gospodarki finansowej, o której mowa w art. 41 u.f.p. Na mocy tego przepisu jednostki sektora finansów publicznych obowiązane są do sporządzania sprawozdań

---

4 Zgodnie z treścią art. 40 ust. 1 u.f.p., jednostki sektora finansów publicznych prowadzą rachunkowość zgodnie z przepisami o rachunkowości, z uwzględnieniem zasad określonych w niniejszej ustawie [t.j. u.f.p. – przypis Autorów].

5 Często przepisy prawa wprost wskazują kierownika poszczególnych jednostek. Przykładowo, w myśl przepisów u.s.o., szkołą lub placówką kieruje nauczyciel mianowany lub dyplomowany, któremu powierzono stanowisko dyrektora, do którego kompetencji należy m.in. dysponowanie środkami określonymi w planie finansowym szkoły lub placówki, zaopiniowanym przez radę szkoły lub placówki, i ponosi odpowiedzialność za ich prawidłowe wykorzystanie, a także może organizować administracyjną, finansową i gospodarczą obsługę szkoły lub placówki. Istotną okolicznością na etapie opracowywania koncepcji wspólnej obsługi administracyjnej w konkretnym przypadku, jest regulacja u.s.g., stanowiąca, że kierownikiem urzędu gminy jest wójt (burmistrz, prezydent miasta). Kierownikiem starostwa jest starosta, a kierownikiem urzędu marszałkowskiego jest marszałek województwa.

6 *Cf.* M. Bitner, [w:] W. Misiąg (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2015, s. 201; L. Lipiec-Warzecha, *Komentarz do art. 53 ustawy o finansach publicznych*, Warszawa 2012, SIP Lex.

z wykonania procesów związanych z gromadzeniem środków publicznych oraz ich rozdysponowywaniem. Szczegóły dotyczące rodzajów, form, terminów oraz sposobów sporządzania tych sprawozdań określane są przez Ministra Finansów w drodze rozporządzenia. Wspomniane wyżej wątpliwości rodzą się na tle orzecznictwa komisji, orzekających w sprawie naruszenia dyscypliny finansów publicznych, dotyczącego powierzania pracownikowi jednostki określonych obowiązków w zakresie gospodarki finansowej w trybie art. 53 ust. 2 u.f.p. W myśl poglądu w nim wyrażanego, sformułowanie, zgodnie z którym kierownik jednostki sektora finansów publicznych może powierzyć określone obowiązki w zakresie gospodarki finansowej pracownikom jednostki, nie daje możliwości powierzenia pracownikowi, w oparciu o tę podstawę prawną, sprawozdawczości budżetowej[7]. Także odrębne wskazanie przez ustawodawcę w treści art. 53 ust. 5 u.f.p. sprawozdawczości i rachunkowości – jako elementów pozostających poza sferą gospodarki finansowej – nie rozwiewa tych wątpliwości, wręcz przeciwnie.

Zasygnalizowane powyżej kwestie łączą się z zagadnieniem powierzenia określonych obowiązków w zakresie gospodarki finansowej pracownikom jednostki[8]. Od sposobu postrzegania pojęcia „gospodarka finansowa" zależeć będzie bowiem nie tylko podstawa prawna, przypisania odpowiedzialności za określone obowiązki kierownikowi jednostki (u.f.p. bądź u.r.), ale także zidentyfikowanie obowiązków, które mogą być przekazane pracownikowi w trybie powierzenia, o którym mowa w art. 53 ust. 2 u.f.p.

Zasadnicze pytanie, które wiąże się z powierzeniem pracownikowi obowiązków z zakresu gospodarki finansowej jednostki, koncentruje się wokół kwestii przejścia odpowiedzialności z kierownika jednostki na tego pracownika w zakresie powierzonych obowiązków. W tym względzie przyjąć należy, że powierzenie określonych obowiązków nie wyłącza automatycznie odpowiedzialności kierownika jednostki. Kierownik – w przypadku powierzenia części obowiązków – nadal pozostaje odpowiedzialny za całość gospodarki finansowej jednostki i nie traci uprawnienia do działania w powierzonym zakresie[9]. Zauważyć jednak należy, że na gruncie u.n.d.f.p. powierzenie stanowić będzie – w określo-

7 Orzeczenie Regionalnej Komisji Orzekającej z dnia 14 czerwca 2013 r., sygn. NDB-50/Ł/23/2013; *Cf.* wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 26 września 2010 r., sygn. V SA/Wa 103/10, CBOSA.

8 Jak stanowi art. 53 ust. 2 u.f.p., przyjęcie obowiązków przez pracowników jednostki powinno być potwierdzone dokumentem w formie odrębnego imiennego upoważnienia albo wskazania w regulaminie organizacyjnym tej jednostki.

9 E. Ruśkowski (red.), *Finanse publiczne. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2013, s. 249.

nych przypadkach – przesłankę do pociągnięcia pracownika do odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych[10] oraz ewentualnego ograniczenia zakresu odpowiedzialności kierownika jednostki. Niezależnie od tego, kierownik jednostki może również zostać do takiej odpowiedzialności pociągnięty – w przypadku czynów polegających na zaniechaniu (wszak powierzenie obowiązków nie spowodowało ograniczenia uprawnienia do działania w powierzonym zakresie), ewentualnie z tytułu niewykonania lub nienależytego wykonania obowiązków w zakresie kontroli zarządczej[11].

Z perspektywy kształtowania odpowiedzialności związanej z realizacją wspólnej obsługi, kluczowe znaczenie ma określenie zakresu obowiązków powierzonych jednostkom obsługującym w ramach wspólnej obsługi. Kierownik jednostki obsługującej jest bowiem także ustawowo[12] odpowiedzialny za gospodarkę finansową oraz rachunkowość i sprawozdawczość jednostek obsługiwanych[13]. Podkreślenia wymaga, że zakres wspólnej obsługi nie może obejmować kompetencji kierowników jednostek zaliczanych do sektora finansów publicznych do dysponowania środkami publicznymi oraz zaciągania zobowiązań, a także sporządzania i zatwierdzania planu finansowego oraz przeniesień wydatków w tym planie. W konsekwencji te obszary pozostaną poza zakresem odpowiedzialności kierownika jednostki obsługującej. Z kolei w przypadku powierzenia obowiązków z zakresu rachunkowości i sprawozdawczości jednostek obsługiwanych, możliwe jest jedynie ich całościowe (kompleksowe) przekazanie. Kierownik CUW będzie więc ponosił odpowiedzialność za obydwa wyżej wskazane aspekty działalności jednostek obsługiwanych.

Mając na uwadze powyższe reguły odpowiedzialności, związane z wdrożeniem wspólnej obsługi, niezwykle istotne jest zapewnienie przejrzystych zasad komunikacji pomiędzy jednostką obsługującą a jednostkami obsługiwanymi. W tym zakresie zasadne jest rozważenie opracowania wewnętrznych procedur, które szczegółowo regulowałyby te kwestie.

---

10 *Cf.* art. 4 ust. 1 pkt 3 u.n.d.f.p.

11 *Cf.* M. Bitner, [w:] W. Misiąg (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2015, s. 209.

12 *Cf.* art. 53 ust. 5 u.f.p.

13 W tym kontekście nieczytelna jest korelacja norm prawnych, wyrażonych w art. 53 ust. 5 u.f.p. (określającej ustawową odpowiedzialność kierownika jednostki obsługującej za gospodarkę finansową oraz rachunkowość i sprawozdawczość jednostek obsługiwanych) oraz w art. 10c ust.2 u.s.g. (wskazującej na powierzenie całości spraw związanych z rachunkowością oraz sprawozdawczością, w przypadku woli powierzenia jednostce obsługującej – w przedmiocie jej działania – obowiązków z zakresu rachunkowości i sprawozdawczości jednostek obsługiwanych).

Dotyczyć powinny one przede wszystkim realizacji prawa jednostki obsługującej do żądania od jednostek obsługiwanych informacji oraz wglądu w dokumentację w zakresie niezbędnym do wykonywania zadań w ramach wspólnej obsługi tych jednostek. Z drugiej strony, organizacja wspólnej obsługi powinna uwzględniać prawo jednostek obsługiwanych do żądania od jednostki obsługującej informacji oraz wglądu w dokumentację w zakresie zadań wykonywanych przez jednostkę obsługującą w ramach wspólnej obsługi. Powyższe regulacje wewnętrzne mogą mieć istotny wpływ na ocenę okoliczności stanowiących o odpowiedzialności osób wykonujących poszczególne czynności.

Podsumowując, zauważyć należy, że reguły odpowiedzialności, związane ze wspólną obsługą, oparte są na jej podziale, w myśl zasady „tyle odpowiedzialności, ile zadań". Stanowczo trzeba więc podkreślić, że w konsekwencji utworzenia centrum usług wspólnych nie dochodzi do transferu odpowiedzialności za całość gospodarki finansowej jednostki obsługiwanej, a jedynie za określone zadania w tym obszarze, z uwzględnieniem zakresu powierzenia, wyrażonego uchwałą bądź porozumieniem w przedmiocie utworzenia CUW.

7.2.2. Obowiązki i prawa CUW w zakresie rachunkowości (art. 4 u.r.)

Umożliwiając zapewnienie wspólnej obsługi, w szczególności administracyjnej, finansowej i organizacyjnej jednostek obsługiwanych (poprzez wydanie stosownej uchwały, określającej między innymi jednostki obsługiwane oraz zakres obowiązków powierzonych jednostkom obsługującym w ramach wspólnej obsługi) ustawodawca jednocześnie wskazał konieczność zachowania określonych rygorów jej realizacji. W przypadku bowiem powierzenia obowiązków z zakresu rachunkowości i sprawozdawczości jednostek obsługiwanych, zadania te należy przekazać wyłącznie w całości.

Zgodnie z treścią art. 4 ust. 3 u.r., rachunkowość jednostki obejmuje:

1) przyjęte zasady (politykę) rachunkowości;
2) prowadzenie, na podstawie dowodów księgowych, ksiąg rachunkowych, ujmujących zapisy zdarzeń w porządku chronologicznym i systematycznym;
3) okresowe ustalanie lub sprawdzanie drogą inwentaryzacji rzeczywistego stanu aktywów i pasywów;
4) wycenę aktywów i pasywów oraz ustalanie wyniku finansowego;
5) sporządzanie sprawozdań finansowych;
6) gromadzenie i przechowywanie dowodów księgowych oraz pozostałej dokumentacji przewidzianej ustawą;

7) poddawanie badaniu, składanie do właściwego rejestru sądowego, udostępnianie i ogłaszanie sprawozdań finansowych w przypadkach przewidzianych ustawą; a także realizację szczególnych zasad rachunkowości, określonych dla jednostek sektora finansów publicznych[14].

Ustawodawca równolegle zastrzegł[15], że kierownik jednostki obsługującej jest odpowiedzialny między innymi za rachunkowość jednostki obsługiwanej, przy czym może powierzyć określone obowiązki w zakresie rachunkowości pracownikom jednostki. Przyjęcie obowiązków przez te osoby powinno być potwierdzone dokumentem w formie odrębnego, imiennego upoważnienia albo wskazania w regulaminie organizacyjnym tej jednostki.

Wprowadzając powyższą regulację do art.53 u.f.p., ustawodawca jednocześnie doprecyzował materię art. 4 ust. 5 u.r., (w świetle której obecnie[16] kierownik jednostki, ***o ile odrębne przepisy nie stanowią inaczej***, ponosi odpowiedzialność za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości, określonych ustawą, w tym z tytułu nadzoru, również w przypadku, gdy określone obowiązki w zakresie rachunkowości – z wyłączeniem odpowiedzialności za przeprowadzenie inwentaryzacji w formie spisu z natury – zostaną powierzone innej osobie lub przedsiębiorcy, o którym mowa w art. 11 ust. 2 u.r., za ich zgodą. Przyjęcie odpowiedzialności przez inną osobę lub przedsiębiorcę powinno być stwierdzone w formie pisemnej. W przypadku gdy kierownikiem jednostki jest organ wieloosobowy, a nie została wskazana osoba odpowiedzialna, odpowiedzialność ponoszą wszyscy członkowie tego organu.

Reguły ponoszenia i zakresu odpowiedzialności tytułem prowadzenia rachunkowości jednostek obsługiwanych zasadniczo określa obecnie art.53 ust.5 u.f.p., wprowadzając szeroką odpowiedzialność kierownika jednostki obsługującej.

Zapewnienie przez centrum usług wspólnych jednostkom obsługiwanym realizacji spraw z zakresu rachunkowości skutkuje z konieczności także ich bezpośrednim prowadzeniem.

Zgodnie z treścią art. 11 ust.2 u.r., jednostka sektora finansów publicznych może powierzyć prowadzenie ksiąg rachunkowych innej jednostce sektora finansów publicznych, na zasadach określonych w przepisach odrębnych. Przy czym w przypadku, gdy księgi rachunkowe są prowadzone poza siedzibą jednostki lub miejscem sprawowania zarządu, kierownik

14 *Cf.* art.40 u.f.p. i nast.

15 *Cf.* art.53 ust.5 u.f.p.

16 Tj. od dnia 1 stycznia 2016 r.

jednostki jest obowiązany: powiadomić właściwy urząd skarbowy o miejscu prowadzenia ksiąg rachunkowych w terminie 15 dni od dnia ich wydania oraz zapewnić dostępność ksiąg rachunkowych wraz z dowodami księgowymi uprawnionym organom zewnętrznej kontroli lub nadzoru, w siedzibie jednostki lub w miejscu sprawowania zarządu, albo w innym miejscu, za zgodą organu kontroli lub nadzoru.

Przyjąć zatem należałoby (z uwagi na to, że jednostki sektora finansów publicznych pełnią także rolę podatników należności publicznoprawnych, np. scentralizowany system rozliczeń podatku od towarów i usług JST wraz z jednostkami organizacyjnymi o statusie jednostek budżetowych oraz samorządowych zakładów budżetowych, rozliczenie należności w podatku dochodowym przez samorządowe zakłady budżetowe), że stosowny obowiązek informowania dotyczyć będzie także (w odpowiednim zakresie) jednostek obsługiwanych, których prowadzenie rachunkowości przejęła jednostka obsługująca.

7.2.3. Odpowiedzialność i obowiązki głównego księgowego w świetle regulacji art. 54 u.f.p.

Fundamentalne znaczenie dla realizacji wspólnej obsługi ma funkcja głównego księgowego. Jak wynika z art. 54 ust. 1 u.f.p., głównym księgowym jednostki sektora finansów publicznych jest pracownik, któremu kierownik jednostki powierza obowiązki i odpowiedzialność w zakresie:

1) prowadzenia rachunkowości jednostki;
2) wykonywania dyspozycji środkami pieniężnymi;
3) dokonywania wstępnej kontroli:
   a) zgodności operacji gospodarczych i finansowych z planem finansowym;
   b) kompletności i rzetelności dokumentów dotyczących operacji gospodarczych i finansowych.

Odnosząc się do pierwszego z wyżej wymienionych obszarów, uwzględnić należy przede wszystkim treść – przytoczonego powyżej – art. 4 ust. 3 u.r., stanowiącego o zakresie rachunkowości jednostki.

Zaznaczyć należy, że, w odniesieniu do powierzenia obowiązków i odpowiedzialności w zakresie rachunkowości głównemu księgowemu, zastosowanie znajduje reżim u.r. Skutkuje to brakiem pełnego wyłączenia odpowiedzialności kierownika jednostki w tym zakresie[17].

Drugim obowiązkiem, przypisanym do stanowiska głównego księgowego, jest wykonywanie dyspozycji środkami pieniężnymi. Należy je od-

17 *Cf.* art. 4 ust. 5 u.r.

różnić od dysponowania środkami publicznymi. Wyjaśnić trzeba, że rolą głównego księgowego jest realizacja merytorycznych decyzji kierownika jednostki, dotyczących wydatkowania środków publicznych. Mamy tu zatem do czynienia z rozdziałem kompetencji do wydawania dyspozycji środkami pieniężnymi, która stanowi czynność wykonującą plan finansowy i pozostaje w gestii kierownika jednostki, oraz kompetencji do wykonywania dyspozycji, traktowanej jako czynność „materialno-techniczna" czy też „organizacyjno-techniczna"[18]. Zasada oddzielenia funkcji dysponenta środków publicznych i głównego księgowego ma zapobiegać ewentualnym nadużyciom lub też nieprawidłowościom, związanym z dysponowaniem środkami publicznymi[19]. Warto odnotować, że reguła ta została wyrażona również w treści art. 59 u.s.g., w myśl którego dyspozycja środkami pieniężnymi gminy jest oddzielona od kasowego jej wykonania.

Do zakresu odpowiedzialności oraz obowiązków głównego księgowego należy także dokonywanie wstępnej kontroli. Dotyczy ona zgodności operacji gospodarczych i finansowych z planem finansowym oraz kompletności i rzetelności dokumentów dotyczących operacji gospodarczych i finansowych. Materialnym wyrazem dokonania przez głównego księgowego wstępnej kontroli jest jego podpis, złożony na dokumentach odnoszących się do danej operacji. Złożenie podpisu przez głównego księgowego na dokumencie, obok podpisu pracownika właściwego rzeczowo, oznacza że:

1) nie zgłasza on zastrzeżeń do przedstawionej przez właściwych rzeczowo pracowników oceny prawidłowości tej operacji i jej zgodności z prawem;
2) nie zgłasza zastrzeżeń do kompletności oraz formalno-rachunkowej rzetelności i prawidłowości dokumentów dotyczących tej operacji;
3) zobowiązania wynikające z operacji mieszczą się w planie finansowym jednostki.

W kontekście realizacji wstępnej kontroli, z uwagi na jej przedmiot, obejmujący m.in. weryfikację kompletności i rzetelności dokumentów dotyczących operacji gospodarczych i finansowych, sygnalizacyjnie wskazać wypada na regulacje z zakresu rachunkowości, dotyczące dowodów księgowych. W art. 22 u.r. wyraźnie zwraca się uwagę na kryterium rzetelności, tj. zgodności z rzeczywistym przebiegiem operacji gospodarczej,

---

18 *Cf.* M. Bitner, [w:] W. Misiąg (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2015, s. 209.

19 L. Lipiec-Warzecha, *Komentarz do art. 54 ustawy o finansach publicznych*, Warszawa 2012, SIP Lex.

którą dokumentują, oraz kompletności i braku błędów rachunkowych. Kryterium kompletności spełnione zostanie, gdy dowód księgowy będzie zawierał co najmniej:

1) określenie rodzaju dowodu i jego numeru identyfikacyjnego;
2) określenie stron (nazwy, adresy) dokonujących operacji gospodarczej;
3) opis operacji oraz jej wartość, jeżeli to możliwe, określoną także w jednostkach naturalnych;
4) datę dokonania operacji, a gdy dowód został sporządzony pod inną datą – także datę sporządzenia dowodu;
5) podpis wystawcy dowodu oraz osoby, której wydano lub od której przyjęto składniki aktywów;
6) stwierdzenie sprawdzenia i zakwalifikowania dowodu do ujęcia w księgach rachunkowych przez wskazanie miesiąca oraz sposobu ujęcia dowodu w księgach rachunkowych (dekretacja), podpis osoby odpowiedzialnej za te wskazania.

Główny księgowy w razie ujawnienia nieprawidłowości (w zakresie określonym w art. 54 ust. 3 u.f.p.) zwraca dokument właściwemu rzeczowo pracownikowi, a w przypadku nieusunięcia nieprawidłowości odmawia jego podpisania. O odmowie podpisania dokumentu i jej przyczynach główny księgowy zawiadamia pisemnie kierownika jednostki. Kierownik jednostki może wstrzymać realizację zakwestionowanej operacji albo wydać w formie pisemnej polecenie jej realizacji. Jeżeli kierownik jednostki wyda polecenie realizacji zakwestionowanej operacji, niezwłocznie zawiadamia o tym zarząd jednostki samorządu terytorialnego, uzasadniając realizację zakwestionowanej operacji. W przypadku gdy polecenie wyda wójt, burmistrz, prezydent miasta, starosta lub marszałek województwa, zawiadamia on organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego oraz właściwą regionalną izbę obrachunkową.

W celu realizacji swoich zadań, główny księgowy ma prawo:

1) żądać od kierowników innych komórek organizacyjnych jednostki udzielania w formie ustnej lub pisemnej niezbędnych informacji i wyjaśnień, jak również udostępnienia do wglądu dokumentów i wyliczeń będących źródłem tych informacji i wyjaśnień;
2) wnioskować do kierownika jednostki o określenie trybu, zgodnie z którym mają być wykonywane przez inne komórki organizacyjne jednostki prace niezbędne do zapewnienia prawidłowości gospodarki finansowej oraz ewidencji księgowej, kalkulacji kosztów i sprawozdawczości finansowej.

Wyjaśnić należy, że powierzenie przez kierownika jednostki głównemu księgowemu obowiązków i odpowiedzialności w zakresie dokonywania wstępnej kontroli nie wyłącza jego odpowiedzialności za całość gospodarki finansowej jednostki.

Jak stanowi art. 54 ust. 2a u.f.p., w przypadku utworzenia centrum usług wspólnych, jeżeli w ramach wspólnej obsługi jednostka obsługująca, zaliczana do sektora finansów publicznych, zapewnia realizację zadań głównego księgowego przez osobę spełniającą określone przepisami wymogi, w jednostce obsługiwanej nie zatrudnia się głównego księgowego. Uwzględniając treść przytoczonej regulacji, zaznaczyć trzeba, że ustawodawca nie wskazuje wyraźnie, kto jest głównym księgowym jednostek obsługiwanych. Jak wynika z uzasadnienia do projektu ustawy „*Z uwagi na fakt, że za przejęte zadania odpowiedzialność na gruncie ustawy o finansach publicznych spoczywa na kierowniku jednostki obsługiwanej, zasadne jest, aby przekazanie obowiązków głównego księgowego odbywało się na poziomie kierownika. Jak już wskazywano kierownik jednostki obsługiwanej w dalszym ciągu będzie dokonywał dyspozycji w odniesieniu do środków publicznych, natomiast odpowiedzialność za realizację tej dyspozycji będzie należała do kierownika jednostki obsługującej*".

Oznacza to, że w razie ujawnienia nieprawidłowości w dokumencie dotyczącym operacji finansowych, kierownik jednostki obsługującej zwraca dokument właściwemu rzeczowo pracownikowi, a w przypadku nieusunięcia nieprawidłowości odmawia jego podpisania i zawiadamia o tym pisemnie kierownika obsługiwanej jednostki. Kierownik obsługiwanej jednostki może wstrzymać realizację zakwestionowanej operacji albo wydać w formie pisemnej polecenie jej realizacji. W takiej sytuacji kierownik jednostki obsługującej niezwłocznie zawiadamia o tym w formie pisemnej organ wykonawczy jednostki samorządu terytorialnego. W celu realizacji swoich zadań, kierownik jednostki obsługującej ma także prawo:

1) żądać od kierowników obsługiwanych jednostek udzielania w formie ustnej lub pisemnej niezbędnych informacji i wyjaśnień, jak również udostępnienia do wglądu dokumentów i wyliczeń będących źródłem tych informacji i wyjaśnień;
2) wnioskować do kierownika jednostki obsługiwanej o określenie trybu, zgodnie z którym mają być wykonywane przez podległe mu komórki organizacyjne prace niezbędne do zapewnienia prawidłowości gospodarki finansowej oraz ewidencji księgowej, kalkulacji kosztów i sprawozdawczości finansowej.

Tytułem podsumowania wskazać należy, że zapewnienie przez centrum usług wspólnych realizacji zadań głównego księgowego jednostki sektora finansów publicznych nie powoduje przejścia odpowiedzialności za całość gospodarki finansowej jednostki obsługiwanej. Podobnie, zatrudnienie w jednostce obsługującej głównego księgowego nie będzie powodować wyłączenia odpowiedzialności kierownika centrum usług wspólnych za gospodarkę finansową jednostek obsługiwanych w zakresie obowiązków powierzonych w ramach wspólnej obsługi na podstawie uchwały lub porozumienia.

7.2.4. Obliczanie, pobieranie i wpłacanie należności publicznoprawnych (art. 31 O.p.)

Przyjmując, że w ramach wspólnej obsługi możliwa jest również (w zakresie przedmiotowym, obejmującym kwestie rozliczeń należności pracowniczych i pochodnych im należności publicznoprawnych) realizacja obowiązków płatnika należności publicznoprawnych, wskazać należy na wynikający z art. 31 O.p. obowiązek wyznaczenia w strukturze centrum usług wspólnych osób, do których obowiązków należeć będzie obliczanie i pobieranie podatków oraz terminowe wpłacanie organowi podatkowemu pobranych kwot, a także zgłoszenia właściwemu miejscowo organowi podatkowemu imion, nazwisk i adresów tych osób. Zgłoszenia takiego należy dokonać w terminie wyznaczonym do dokonania pierwszej wpłaty, a w razie zmiany w tym zakresie – w terminie 14 dni od dnia, w którym wyznaczono inną osobę.

Wyżej przytoczona regulacja O.p. statuuje zatem powinność wyznaczenia osób (w ramach wewnętrznej struktury centrum usług wspólnych, któremu przypisano realizację takich zadań), do których obowiązków należeć będzie faktyczne obliczanie, pobieranie i terminowe wpłacanie podatków organowi podatkowemu[20].

Wprowadzając zatem do centrum usług wspólnych realizację funkcji płatnika, należy uwzględnić treść powyższych regulacji. Jest to istotne zwłaszcza w toku opracowywania zakresów obowiązków pracowników centrum usług wspólnych.

Uwzględniając istotę działalności CUW, zasadne jest, aby w takim wypadku, realizując obowiązek, o którym mowa w art. 31 O.p., kierownik jednostki obsługiwanej – jako płatnik – wskazał w zgłoszeniu do organów skarbowych CUW. Z kolei kierownik CUW powinien wyznaczyć konkretną osobę, do której obowiązków należeć będzie obliczanie i pobieranie podatków oraz terminowe wpłacanie organowi podatkowemu pobranych kwot, i zgłosić dane tej osoby organom podatkowym.

Co ważne, wyznaczenie osoby odpowiedzialnej za wykonywanie czynności związanych z poborem należności publicznoprawnych nie powoduje uzyskania przez tę osobę statusu płatnika lub inkasenta (płatnikiem i inkasentem pozostaje ta jednostka, na którą przepisy prawa podatkowego nakładają obowiązki obliczenia, pobrania i odprowadzenia podatku lub tylko pobrania i zapłaty należności podatkowej). Przekazanie do cen-

20 Należy zauważyć, że wiąże się to z koniecznością udzielenia stosownych uprawnień w ramach struktury danego podmiotu, co w szczególności dotyczy udzielenia dostępu do rachunku bankowego oraz upoważnień do dokonywania przelewów.

trum usług wspólnych obowiązków i odpowiedzialności za rozliczenia poszczególnych jednostek jako płatnika nie spowoduje zatem wyłączenia odpowiedzialności jednostek obsługiwanych w tym obszarze[21].

7.3. Funkcjonowanie samorządowych centrów usług wspólnych w kontekście centralizacji rozliczeń VAT przez jednostki samorządu terytorialnego[22]

7.3.1. VAT w jednostkach samorządu terytorialnego – centralizacja rozliczeń jako system prawnie preferowany

Wykonywanie przez jednostki samorządu terytorialnego działań nakierowanych na zapewnienie realizacji potrzeb mieszkańców wspólnoty samorządowej spowodowało, że stały się one podmiotami wykonującymi czynności o charakterze cywilnoprawnym, na gruncie uVAT postrzeganymi jako działalność gospodarcza, opodatkowana tymże podatkiem.

W obecnym brzmieniu ustawa o podatku od towarów i usług stanowi w art. 15 ust. 1, że podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. Stosownie do przepisu art. 15 ust. 2 uVAT, działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody, również wówczas, gdy czynność została wykonana jednorazowo, w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonywania czynności w sposób częstotliwy.

W myśl art. 15 ust. 6 uVAT, nie uznaje się jednak za podatnika organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy w zakresie

21 Zgodnie z art. 30 O.p. płatnik, który nie wykona nałożonych na niego stosownymi przepisami obowiązków, odpowiada za podatek niepobrany lub podatek pobrany a niewpłacony. Płatnik odpowiada za tego rodzaju należności całym swoim majątkiem.

22 Autorami tego podrozdziału są Paweł Grzybowski i Paweł Kaźmierczak.

realizowanych zadań, nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych.

Niewątpliwie jednostki samorządu terytorialnego (zarówno w świetle orzecznictwa sądowego, jak i doktryny ukształtowanej na gruncie VAT) postrzegane są – w sferze działań władczych – jako organy władzy publicznej, a tym samym czynności podejmowane przez ich organy w sferze *imperium* z reguły wyłączone są z systemu VAT.

Równolegle, jednostki te – posiadając osobowość prawną oraz wykonując działania we własnym imieniu – prowadzą w określonych sytuacjach samodzielnie działalność gospodarczą w rozumieniu art. 15 ust. 2 uVAT, tj. działalność odznaczającą się określoną stałością i stopniem zorganizowania. W wykonywaniu tej działalności JST nie podlega czyjemukolwiek podporządkowaniu.

W dotychczasowej praktyce jednym z wielu zagadnień problematycznych, dot. VAT w JST, był odrębny status podatkowy jednostek organizacyjnych tworzonych przez organ stanowiący JST (tj. jednostek budżetowych oraz samorządowych zakładów budżetowych) dla realizacji działań JST. Przyjęta w tym zakresie powszechna praktyka organów podatkowych zakładała rejestrację na potrzeby VAT jednostek organizacyjnych JST jako podatników VAT, odrębnych od tworzących je jednostek. Założenie takie wiązało się z akceptacją poglądu, zgodnie z którym jednostki organizacyjne JST mogą samodzielnie prowadzić działalność gospodarczą.

Stanowisko takie powszechnie prezentowane było przez organy podatkowe w swoich orzeczeniach, np.: Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 6 maja 2009 r. nr IBPP4/443-344/09/AZ oraz z dnia 31 marca 2011 r. nr IBPP4/443-317/11/EJ, a także Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 6 lipca 2010 r. nr ILPP1/443-425/10-2/HW oraz z dnia 19 lipca 2011 r. nr ILPP1/443-671/11-2/BD. Dla przykładu, podać można fragment uzasadnienia jednej ze wskazanych wyżej interpretacji, stanowiącej niejako wyraz ówczesnego rozumienia tego zagadnienia przez Ministra Finansów[23].

„*Podkreślić przy tym należy, iż inne niż urzędy gmin (powiatów) i urzędy marszałkowskie, gminne jednostki organizacyjne, działające w formie np. zakładów budżetowych, jednostek budżetowych i gospodarstw pomocniczych, o ile oczywiście spełniają kryteria dotyczące statusu podatnika VAT przewidziane w powołanym wyżej art. 15 ustawy, powinny dla celów rozliczeń z tytułu podatku od towarów i usług rejestrować się jako odręb-*

23 Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu dnia 19 lipca 2011 r. nr ILPP1/443-671/11-2/BD.

ne podmioty tego podatku i posiadać odrębne dla potrzeb VAT oznaczenie (numery) NIP. (…)

W świetle powołanych wyżej regulacji prawnych oraz opisu stanu faktycznego należy stwierdzić, że jeżeli wyodrębnione ze struktury Gminy jednostki budżetowe prowadzą działalność gospodarczą w sposób samodzielny, oceniany w oparciu o obiektywne kryteria, i wykonują czynności podlegające opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, to podmioty te należy uznać za odrębnych od Gminy podatników podatku VAT.

Oznacza to, że Gmina i jej jednostki budżetowe dla celów rozliczeń z tytułu podatku VAT nie powinny zostać zarejestrowane jako jeden podatnik VAT, i w konsekwencji nie powinny posługiwać się jednym numerem NIP, nadanym Gminie".

Podobne stanowisko zajmowały też sądy administracyjne. Przykładowo Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu[24] wskazał, że: *„(…) co do zasady samorządowa jednostka budżetowa jako jednostka organizacyjna nie mająca osobowości prawnej jest podatnikiem podatku od towarów i usług i podlega odrębnej rejestracji dla celów podatku VAT. Istotnym jest, że samorządowe jednostki budżetowe posiadają wyodrębniony zespół środków organizacyjnych, majątkowych, jak i osobowych, co pozwala tym jednostkom na samodzielne działanie, związane z wykonywaniem różnorakich zadań własnych jednostki samorządu terytorialnego, przez którą zostały powołane. Posiadają ustaloną w statutach odrębną strukturę organizacyjną własny zakres działania. W szczególności podkreślić należy, że samorządowe jednostki budżetowe są też uczestnikami obrotu gospodarczego poprzez fakt zawierania umów cywilnoprawnych oraz na podstawie prawa pracy. (…)".*

W powołanym wyroku Sąd uznał, powołując się na art. 15 uVAT, że o możliwości uznania jednostki nieposiadającej osobowości prawnej za podatnika podatku VAT decyduje także „samodzielne wykonywanie działalności gospodarczej". W tym zakresie Sąd stanął w istocie na stanowisku, zgodnie z którym określenie samodzielności danej jednostki powinno mieć w tym przypadku charakter obiektywny. Zdaniem Sądu, o możliwości przypisania jednostce samodzielności na gruncie VAT świadczyć mogą również regulacje u.f.p. Zgodnie z powołanymi regulacjami, samorządowa jednostka budżetowa może z prowadzonej działalności osiągać dochód, którego źródła określa plan dochodów (art. 11 ust. 1 i ust. 3 u.f.p.), posiadać własne mienie (art. 12 ust. 2 u.f.p.), i, w rozumieniu tej ustawy, zaciągać własne zobowiązania, które dopiero

24 Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z 25 października 2011 r., sygn. I SA/Wr 1147/11, CBOSA.

po likwidacji przejmowane są przez jednostkę nadrzędną (art. 12 ust. 4 pkt 2 u.f.p.). Powyższe w ocenie orzekającego w sprawie Sądu przesądza, że na gruncie uVAT co do zasady należy uznać jednostkę budżetową gminy za jednostkę samodzielnie wykonującą działalność gospodarczą. Przedstawiony powyżej pogląd o podmiotowości prawnopodatkowej jednostek budżetowych w VAT funkcjonował w orzecznictwie do połowy 2013 r. Ówczesny stan rzeczy zakwestionowany został uchwałą Naczelnego Sądu Administracyjnego, podjętą w składzie siedmiu sędziów w dniu 24 czerwca 2013 r.[25].

NSA stwierdził, że w świetle art. 15 ust. 1 i 2 uVAT gminne jednostki budżetowe nie są podatnikami podatku od towarów i usług.

7.3.2. Uchwała NSA z dnia 24 czerwca 2013 r. – gminna jednostka budżetowa nie jest podatnikiem VAT

Kanwą uchwały były dwie interpretacje indywidualne Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 21.03.2011 r. Nr ILPP1/443-1325/10-2/BD oraz ILPP1/443-1325/10-3/BD, które w swej treści zbieżne były z ówczesną linią argumentacji Ministerstwa Finansów (przywołaną powyżej). W toku czynności procesowych losy obu interpretacji znalazły swój finał przed NSA. Rozpatrując sprawę, Sąd powziął wątpliwości, które w jego opinii powinny zostać rozstrzygnięte przez ten Sąd w powiększonym składzie.

W tym stanie rzeczy, NSA stwierdził, że w świetle art. 15 ust. 1 i 2 uVAT gminne jednostki budżetowe nie są podatnikami podatku od towarów i usług.

W treści uzasadnienia ww. uchwały NSA wskazał, że prawnopodatkowy status gminnej jednostki budżetowej należy rozważać w kontekście jej szczególnego statusu prawnego oraz sposobu prowadzenia gospodarki finansowej. W tej sytuacji Sąd wskazał na szczególne powiązania między jednostką budżetową a jej jednostką macierzystą. Otóż szczególne powiązania pomiędzy dwoma podmiotami uzewnętrzniają się w dużym uzależnieniu działalności jednostki od działalności samej gminy, w ramach osobowości, w której działa jednostka. Istotne w tym sensie pozostają przede wszystkim postanowienia regulacji u.f.p., w myśl których jednostka budżetowa pokrywa całość swoich wydatków z budżetu jednostki

25 Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 czerwca 2013 r., sygn. I FPS 1/13, CBOSA. Kanwą uchwały były dwie interpretacje indywidualne Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 21 marca 2011 r. Nr ILPP1/443-1325/10-2/BD oraz ILPP1/443-1325/10-3/BD.

macierzystej oraz odprowadza całość osiągniętych dochodów na rachunek bankowy gminy (zasada budżetowania brutto). Powyższe najpełniej obrazuje ścisły sposób powiązania budżetu jednostki, a co za tym idzie, również charakteru jej działalności, z budżetem i działalnością jednostki macierzystej, czyli samej gminy.

Jak podkreślał NSA, wszystkie czynności wykonywane na podstawie umów cywilnoprawnych, które mogą być opodatkowane VAT, jednostki budżetowe podejmują w imieniu i na rzecz gminy, w ramach limitu środków przyznanych im na dany rok w uchwale budżetowej. W przypadku jednostki budżetowej, charakterystyczny jest brak związku między skutkiem tych czynności w aspekcie finansowym a wydatkami jednostki. W związku z tym np. odprowadzenie podatku należnego dokonywane jest z tej części budżetu gminy, która została przekazana do dyspozycji jednostki w planie finansowym. Natomiast zwrot podatku wpływa do budżetu gminy, nie powiększając ilości środków finansowych, będących w dyspozycji jednostki budżetowej.

Ponadto, gminna jednostka budżetowa, jako *statio municipi*, nie odpowiada za szkody wyrządzone swoją działalnością – taka odpowiedzialność ciąży na gminie. Nie ponosi ona również ryzyka związanego z podejmowaniem czynności opodatkowanych, z uwagi na brak związku pomiędzy jej wydatkami a dochodami. Bez względu na wypracowany dochód, otrzyma taką ilość środków finansowych na swoje wydatki, jaka była uchwalona w budżecie gminy.

Jak ocenił NSA, prowadzenie działalności gospodarczej w ogóle nie jest celem jednostki budżetowej. Taka działalność może wystąpić jedynie przy okazji innej aktywności o zasadniczym charakterze. Działalność gospodarcza gminy zasadniczo powinna być realizowana z wykorzystaniem innych form gospodarki komunalnej.

Podsumowując ustalenia NSA, w największym uproszczeniu wskazać można następujące elementy, decydujące o braku podmiotowości prawnopodatkowej jednostki budżetowej na gruncie VAT:

- brak własnego mienia;
- działanie w ramach osobowości prawnej gminy;
- budżetowanie brutto;
- brak autonomii jednostki w gospodarce finansowej;
- brak odpowiedzialności za szkody wyrządzone swoją działalnością (pełną odpowiedzialność za działanie jednostki ponosi gmina).

Właśnie ze wskazanych powyżej powodów NSA uznał, że gminna jednostka budżetowa nie prowadzi i nie może prowadzić samodzielnej działalności gospodarczej. Wynika stąd, że na gruncie VAT jakąkolwiek działalność gospodarczą, wykonywaną przez jednostkę budżetową, należy postrzegać jako działalność gospodarczą samej gminy, a to z kolei wskazuje, że podatnikiem z tytułu tej działalności winna być sama gmina.

7.3.3. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości UE w sprawie C-276/14 – koniec wątpliwości w zakresie statusu podatkowego jednostek budżetowych

Postanowieniem z dnia 10 grudnia 2013 r. Naczelny Sąd Administracyjny przedstawił Trybunałowi Sprawiedliwości Unii Europejskiej [dalej również: „TSUE"] zagadnienie prawne, dotyczące statusu prawno-podatkowego jednostek budżetowych na gruncie VAT.

TSUE, odpowiadając na pytanie prejudycjalne, wskazał, że art. 9 ust. 1 Dyrektywy VAT powinien być interpretowany w ten sposób, że podmioty prawa publicznego, takie jak gminne jednostki budżetowe, nie mogą być uznane za podatników VAT, ponieważ nie spełniają kryterium samodzielności, przewidzianego w tym przepisie.

W uzasadnieniu wyroku TSUE wskazał, że w celu ustalenia, czy jednostka budżetowa prowadzi działalność gospodarczą samodzielnie, należy zbadać, co wynika również z orzecznictwa Trybunału, czy w ramach prowadzenia tej działalności jest ona podporządkowana gminie, do której należy. W tym względzie, jak stwierdził TSUE, powołując się na wydaną w sprawie opinię Rzecznika Generalnego, aby ocenić istnienie wspomnianego podporządkowania, należy zbadać, czy dana osoba wykonuje działalność we własnym imieniu, na własny rachunek i własną odpowiedzialność oraz czy ponosi ona, związane z prowadzeniem działalności, ryzyko gospodarcze.

W rozpatrywanej sprawie, jak wskazał TSUE, z postanowienia odsyłającego wynika, że jednostki budżetowe, będące przedmiotem postępowania głównego, wykonują działalność gospodarczą powierzoną im w imieniu i na rachunek gminy oraz że nie odpowiadają one za szkody spowodowane tą działalnością, ponieważ odpowiedzialność tę ponosi wyłącznie gmina. Owe jednostki nie ponoszą ryzyka gospodarczego, związanego z rzeczoną działalnością, ponieważ nie dysponują własnym majątkiem, nie osiągają własnych dochodów i nie ponoszą kosztów dotyczących takiej działalności, bowiem uzyskane dochody są wpłacane do budżetu gminy, a wydatki są pokrywane bezpośrednio z tego budżetu. W związku z powyższym, TSUE zajął stanowisko potwierdzające w całości tezy uchwały NSA z dnia 24 czerwca 2013 r., że gminę i jej jednostki budżetowe, w sytuacji takiej jak w postępowaniu głównym, należy uznać za jednego i tego samego podatnika w rozumieniu art. 9 ust.1 dyrektywy VAT.

Co ważne, wobec wątpliwości NSA, wyrażonych w postanowieniu odsyłającym, TSUE zaznaczył, że wniosek odnoszący się do art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT, jako że dotyczy wyłącznie kwestii opodatkowania podatkiem VAT podmiotów prawa publicznego lub osób prywatnych, nie wpływa na gwarancje, przewidziane w art. 4 ust. 2 TSUE.

W dniu 29 września, czyli w dniu wydania rozstrzygnięcia przez TSUE, Minister Finansów orzekł w omawianej sprawie[26]. W wydanym komunikacie wskazano, że wszelkie czynności dokonywane przez jednostki budżetowe powinny być rozliczane przez jednostkę samorządu terytorialnego, która je utworzyła. Założono zatem obowiązkowe scentralizowanie w samorządach rozliczeń w zakresie VAT. Ostateczny zakres centralizacji miał zostać przedstawiony po rozstrzygnięciu kwestii zakładów budżetowych (co ciekawe, w tej sprawie ówcześnie oczekiwano na wydanie uchwały siedmiu sędziów NSA, bowiem, w związku z postanowieniem NSA z dnia 17 marca 2015 r., sygn. akt. I FSK 1725/14, Naczelny Sąd Administracyjny powziął wątpliwość, czy ustalenia dotyczące jednostek budżetowych można odnosić również do zakładów budżetowych. Jak się okazało, Naczelny Sąd Administracyjny uchwałą z dnia 26 października 2015 r., sygn. I FPS 4/15 orzekł o uznaniu zakładów budżetowych i gmin je tworzących za jednego podatnika VAT).

Jednocześnie w swoim komunikacie Minister poinformował m.in. o tym, że zostały podjęte prace legislacyjne w celu dopracowania koncepcji centralizacji w sposób, który zapewni najmniej uciążliwą zmianę sposobu rozliczania VAT przez samorządy i utworzone przez nie jednostki budżetowe.

7.3.4. Przepisy regulujące kwestie techniczne, związane z centralizacją rozliczeń VAT w samorządzie

Na początku 2016 roku Ministerstwo Finansów przedstawiło, datowany na dzień 14 stycznia 2016 r., 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 publicznych[27].

Następnie w dniu 23 maja 2016 r. Rządowe Centrum Legislacji opublikowało zmodyfikowaną wersję tego projektu, o nazwie „Ustawa o zasadach rozliczeń w podatku od towarów i usług oraz dokonywania zwrotu środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub od państw członkowskich EFTA, a także ze środków publicznych, przeznaczonych na realizację projektów przez jednostki samorządu terytorialnego". Zmodyfikowany projekt z dnia 5 kwietnia 2016 r. trafił do Stałego Komitetu Rady Ministrów w dniu 20 maja 2016 r. Następnie po uwzględnieniu

26 Komunikat w tym zakresie dostępny na stronach internetowych Ministerstwa Finansów: www.mf.gov.pl.

27 https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12281103/katalog/12332864

uwag oraz opinii Komisji Prawniczej, projekt ustawy (z raz jeszcze zmienionym tytułem) – „Ustawa o zasadach rozliczeń w podatku od towarów i usług oraz dokonywania zwrotu środków publicznych przeznaczonych na realizację projektów finansowych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub od państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu przez jednostki samorządu terytorialnego", w dniu 23 czerwca 2016 r. został przekazany Sekretarzowi Rady Ministrów. Następnie Rada Ministrów w dniu 11 lipca 2016 r. przyjęła projekt oraz skierowała go do Sejmu RP. Ostatecznie projektowane regulacje – jako rządowy projekt ustawy o zasadach rozliczeń w 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 – uchwalone zostały dnia 5 września 2016 r., a następnie opublikowane w Dzienniku Ustaw z 13 września 2016 r. pod pozycją: 1454 z datą wejścia w życie ustawy: 1 października 2016 r.

Ustawa w swej treści przewiduje regulacje dotyczące:

- rozliczeń w podatku od towarów i usług za okres rozliczeniowy upływający 31 grudnia 2016 r. oraz okresy rozliczeniowe poprzedzające ten okres;
- korekt rozliczeń w podatku od towarów i usług za okresy rozliczeniowe upływające przed dniem podjęcia przez nie rozliczania tego podatku wraz ze wszystkimi jednostkami organizacyjnymi;
- zwrotu środków publicznych, przeznaczonych na realizację projektów finansowych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub od państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA), w przypadku zmiany kwalifikowalności podatku od towarów i usług w związku z wyrokiem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 29 września 2015 r. w sprawie C-276-14.

Istotnym elementem ustawy jest również zagadnienie korekt rozliczeń VAT, dokonywanych przez jednostki samorządu terytorialnego przed podjęciem rozliczenia scentralizowanego – ustawa szczegółowo odnosi się do warunków dokonywania takich korekt, zarówno od strony podatku naliczonego, jak i podatku należnego.

Ustawa reguluje także kwestie temporalne związane z rozliczeniem VAT oraz wskazuje na następstwo prawne jednostki samorządu terytorialnego (której jednostki organizacyjne rozliczały się jako odrębni podatnicy) przejmującej wszelkie przewidziane w przepisach dotyczących podatku, prawa i obowiązki jednostek organizacyjnych.

7.4. Obowiązki podatników VAT – potencjalny zakres czynności CUW

7.4.1. Uwagi wstępne

Samorządowa centralizacja VAT w istocie doprowadzi do sytuacji, w której związane z zakresem opodatkowania VAT czynności o charakterze technicznym scentralizowane zostaną w rękach niewielu osób, zatrudnionych często na jednym szczeblu aparatu organizacyjnego JST. Możliwość skoncentrowania tych czynności w rękach CUW daje ogromne szanse optymalnego wykorzystania zarówno zasobów kadrowych, jak i technicznych. Z perspektywy wykonywania czynności związanych z rozliczaniem VAT wskazać należy, że CUW jako zaplecze administracyjno-organizacyjne przejmie jedynie materialno-techniczne obowiązki podatnika VAT, jakim jest JST. W żadnym zakresie natomiast nie przejmie statusu podatnika VAT, przysługującego jednostce samorządu. W związku z powyższym w pierwszej kolejności do obowiązków CUW, jako jednostki przejmującej techniczne obowiązki podatnika VAT, niewątpliwie zaliczyć trzeba będzie techniczne aspekty prowadzenia podatkowej dokumentacji ewidencyjno-sprawozdawczej.

7.4.2. Ewidencyjne obowiązki podatników VAT

Jednym z podstawowych obowiązków wszystkich podatników podatku od towarów i usług jest obowiązek prowadzenia ewidencji podatkowej. Służy to zapewnieniu możliwości wypełniania obowiązków nałożonych przez uVAT oraz wydane do niej przepisy wykonawcze, w szczególności prawidłowego rozliczania się z podatku od towarów i usług, kontroli prawidłowości rozliczeń przez podmioty zewnętrzne oraz samych podatników. Jej podstawowym przeznaczeniem jest umożliwienie podatnikowi prawidłowego wypełniania deklaracji, składanych na podatek od towarów i usług.

Przepisy polskiej ustawy o podatku od towarów i usług do obowiązku prowadzenia ewidencji odnoszą się przede wszystkim w art. 109. Przepis ten stanowi implementacje art. 242 Dyrektywy VAT, zgodnie z którym każdy podatnik prowadzi ewidencję księgową w sposób wystarczająco szczegółowy do celów stosowania VAT. W praktyce podatnicy VAT prowadzą zazwyczaj dwa rodzaje ewidencji: ewidencję sprzedaży VAT (rejestr sprzedaży VAT) oraz ewidencję zakupów VAT (rejestr zakupów VAT).

Szczególny rodzaj podatnika VAT, jakim bez wątpienia pozostają organy władzy publicznej, a zatem także jednostka samorządu terytorialnego, posiada obowiązek prowadzenia ewidencji wyłącznie w zakresie, w jakim wykonuje czynności opodatkowane VAT. Uwagi wymaga fakt, że w ewidencji (tak samo zresztą jak w deklaracji podatkowej) JST uwzględnia wyłącznie te działania, w związku z podjęciem których jest podatnikiem VAT. Zatem wszelka działalność podejmowana przez JST w charakterze organu władzy publicznej (w stosunku do której znajdzie zastosowanie art. 15 ust. 6 uVAT) nie znajdzie odzwierciedlenia w ewidencji podatkowej VAT.

7.4.3. Prowadzenie ewidencji VAT

Zgodnie z regulacją art. 109 ust 3 uVAT podatnicy (z wyjątkiem podatników korzystających ze zwolnienia podmiotowego lub wykonujących tylko czynności objęte zwolnieniem przedmiotowym) są zobowiązani prowadzić ewidencję. Powinna ona zawierać przede wszystkim:

- kwoty podatku naliczonego z czynności, w stosunku do których podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego;
- dane niezbędne do określenia przedmiotu i podstawy opodatkowania;
- wysokość podatku należnego;
- kwoty podatku naliczonego, obniżające kwotę podatku należnego;
- kwotę podatku podlegającą wpłacie do urzędu skarbowego lub zwrotowi z tego urzędu;
- inne dane służące do prawidłowego sporządzenia deklaracji.

Z technicznego punktu widzenia wskazać należy, że ani regulacja uVAT, ani przepisy wykonawcze nie określają formy, w jakiej ewidencja powinna być prowadzona przez podatnika. Przepisy nie określają również jakiegokolwiek jej wzoru. Wynika z powyższego, że ewidencja prowadzona może być w dowolnej formie, np. papierowej, elektronicznej, uwzględniającej w jednym zestawieniu rejestr sprzedaży, oraz rejestr zakupów, jak i oddzielającej te dane. Istotne, aby sporządzona przez podatnika ewidencja zawierała wszystkie niezbędne informacje, pozwalające mu wywiązać się z ciążących na nim obowiązków związanych z samoobliczeniem podatku. Przepisy nie wskazują też terminu, w którym sporządzić należy ewidencję. Uwzględniając jednak jej funkcjonalny charakter, trzeba również pamiętać o terminach sporządzenia deklaracji podatkowej. Z racji tego najlepiej, aby ewidencja prowadzona była na bieżąco, gdyż tylko wtedy podatnik zyskuje możliwość wypełnienia deklaracji podatkowej we właściwym czasie.

7.4.4. Sporządzanie deklaracji VAT

Na gruncie VAT zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy prawa, czyli na podstawie zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa wiąże powstanie zobowiązania podatkowego[28]. Z powyższym łączy się jest obowiązek dokonania przez podatnika VAT tzw. samoobliczenia podatku. Oznacza to, że podatnik sam, tj. bez wezwania organu w odpowiednim terminie, powinien obliczyć oraz wpłacić na rachunek bankowy organu podatek we właściwej wysokości. Z technicznego punktu widzenia podatnik obowiązek samoobliczenia realizuje w drodze wypełnienia oraz złożenia deklaracji podatkowej. To właśnie na odpowiednim formularzu podatnik wskazuje wartość podatku (o ile taki wystąpi), który podlega wpłacie na rachunek bankowy organu podatkowego.

W polskim systemie podatkowym nie stworzono funkcjonalnej definicji deklaracji podatkowej. Można posiłkować się w tej kwestii art. 3 pkt 5 O.p., zgodnie z którym przez deklaracje rozumie się również zeznania, wykazy oraz informacje, do których składania zobowiązani są podatnicy, płatnicy oraz inkasenci. Definicja ta nie oddaje jednak charakteru, jaki przypisywany jest deklaracji podatkowej. W praktyce wykształcono pogląd, zgodnie z którym deklaracja służy przekazywaniu organom podatkowym tych informacji, które są istotne z punktu widzenia rozliczeń podatkowych.

Do składania deklaracji podatkowych zobowiązani są podatnicy, o których mowa w art. 15 uVAT. W tym zakresie, podobnie zresztą jak przy analizowaniu zagadnień związanych z przedmiotem ewidencji VAT, szczególną uwagę zwrócić należy na ust. 6 wspomnianego przepisu. Otóż organów władzy publicznej nie uznaje się za podatnika VAT w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych. Oznacza to, że JST w deklaracji podatkowej ujmie jedynie te czynności, w odniesieniu do których posiada status podatnika VAT.

Wskazać należy także, w okolicznościach obowiązkowej centralizacji VAT, że skoro jednostka organizacyjna JST nie posiada statusu podatnika VAT, wszelkie czynności podejmowane przez jednostkę organizacyjną na gruncie VAT znajdą odzwierciedlenie w deklaracji podatkowej, składanej przez JST[29]. W istocie zatem to JST będzie niejako składać deklarację za swoje jednostki organizacyjne.

---

28 *Vide*: art. 21 § 1 pkt 1 O.p.

29 Przykładowo, jeżeli jednostka organizacyjna JST (np. szkoła) wykonuje czynność opodatkowaną (np. wynajmuje salę sportową) – czynność ta, jako zdarzenie powodujące obowiązek w VAT, wykazana zostanie w deklaracji VAT składanej przez JST, a nie szkołę.

Podatnicy VAT zobowiązani są do składania deklaracji VAT w urzędzie skarbowym we właściwym, określonym przepisami prawa terminie. W przypadku deklaracji podstawowej – deklaracji VAT-7 – termin ten to 25 dzień miesiąca następującego po każdym kolejnym miesiącu. W przypadku natomiast deklaracji kwartalnej – deklaracji VAT-7K – jest to 25 dzień miesiąca następującego po każdym kolejnym kwartale.

Aktualny wzór deklaracji opracowywany jest przez Ministra Finansów w drodze rozporządzenia[30]. Deklaracja podatkowa co do zasady składa się z określonych części[31].

Oczywiście z obowiązkiem sporządzenia deklaracji wiązać może się szereg innych czynności. Należy wspomnieć chociażby o okoliczności popełnienia błędu w sporządzanej deklaracji. W takiej sytuacji podatnik może być zobowiązany (lub może skorzystać z możliwości) do złożenia korekty deklaracji. Ze złożeniem korekty deklaracji wiąże się także obowiązek sporządzenia uzasadnienia przyczyn jej sporządzenia.

Powyższe uwagi ukazują jedynie podstawowe obowiązki podatników w zakresie rozliczania podatku VAT. Podkreślić trzeba, że to szczególne ukształtowanie współpracy w zakresie wspólnej obsługi decydować będzie o przekazaniu określonych czynności jednostce obsługującej. Warto wskazać, że optymalne ukształtowanie procedur oraz zakresu czynności powierzonych CUW powinno zmierzać do jak najbardziej kompleksowego przejęcia technicznych obowiązków JST na gruncie VAT. Należy rozważyć, czy inne, potencjalne obowiązki na gruncie VAT, obejmujące swoim zakresem np. wystawianie faktur VAT czy rejestrowanie sprzedaży przy pomocy kasy fiskalnej, również nie powinny znaleźć się w zakresie wspólnej obsługi realizowanej przez CUW.

Powyższe rozważania dotyczyły w swej istocie tego rodzaju czynności, których wykonanie potencjalnie mogłoby obciążać CUW w ramach re-

---

30 *Vide*: przykładowo rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 18 czerwca 2015 r. w sprawie wzorów deklaracji dla podatku od towarów i usług (Dz.U. poz. 914).

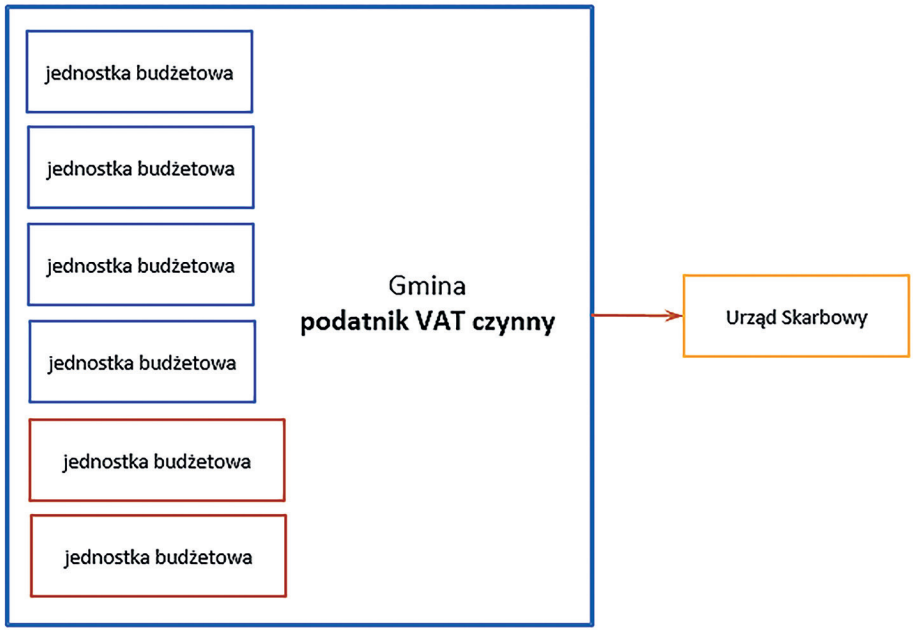
31 Dla prawidłowego wypełnienia deklaracji VAT wymaga się co do zasady podania następujących informacji: wskazanie miejsca i celu złożenia deklaracji, wskazanie danych identyfikujących podatnika, wskazanie danych służących do rozliczenia podatku należnego (zawierających informację o podstawie opodatkowania oraz kwocie podatku z podziałem na poszczególne czynności opodatkowane), wskazanie danych służących do rozliczenia podatku naliczonego (uwzględniających nabycie towarów i usług z podziałem na wartość netto i kwotę podatku naliczonego, oraz kwotę podatku naliczonego do odliczenia), wskazanie obliczenia wysokości zobowiązania podatkowego lub kwoty zwrotu, wskazanie informacji dodatkowych obejmujących przedmiotowo informację na temat dokonanych czynności objętych procedurami szczegółowymi, wskazanie informacji o załącznikach. Należy zostawić miejsce na podpis podatnika lub osoby reprezentującej podatnika. Ostatnią część deklaracji wypełnia organ podatkowy.

alizowania wspólnej obsługi w zakresie VAT. Czynności te objęły jednak wyłącznie spectrum działań obciążających JST jako podatnika VAT. Poniżej przedstawione zostaną pozostałe aspekty, potencjalnie nadające się do przejęcia przez CUW w ramach wspólnej obsługi, a dotyczące technicznej organizacji funkcjonowania JST jako scentralizowanego podatnika.

7.4.5. Przykładowy schemat rozliczania VAT przez JST po centralizacji – zakres spraw mogących stanowić potencjalne obowiązki CUW na gruncie VAT

Uwzględniając tezy wyroku TSUE oraz uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego, wskazać należy, że status podatnika VAT na gruncie uVAT posiadać będzie wyłącznie JST, zatem to JST prowadzić będzie działalność gospodarczą w rozumieniu uVAT. Jednostki organizacyjne będą z kolei realizować na gruncie VAT czynności opodatkowane, działając wyłącznie w imieniu JST. W konsekwencji działania czynione pomiędzy jednostkami (utworzonymi przez tą samą JST i powstałymi z mocy prawa oraz podporządkowanymi tej samej JST) stanowić będą – na gruncie uVAT – przejaw czynności wewnętrznych, niepodlegających opodatkowaniu VAT.

Rozliczenie VAT po scentralizowaniu kształtować będzie się w przedstawiony poniżej sposób.



Rysunek 1. Rozliczenie VAT po scentralizowaniu

Objęcie statusem podatnika VAT bezpośrednio samej JST oznacza, że wszelkie czynności opodatkowane VAT (także realizowane w imieniu JST przez jednostki) podlegać będą rozliczeniu w deklaracji VAT, składanej przez JST we właściwym organie podatkowym. W tym zakresie jednostki organizacyjne JST obowiązane są do przygotowania oraz przedłożenia w odpowiednim terminie następujących danych:

1) rozliczenia VAT związane z działalnością jednostek;
2) cząstkowe ewidencje sprzedaży VAT, w których ujmuje się wykonywane przez jednostki czynności podlegające VAT (Rejestr sprzedaży VAT);
3) cząstkowe ewidencje zakupów VAT, w których ujmuje się wartość towarów i usług nabywanych przez jednostki w związku z prowadzoną działalnością opodatkowaną VAT (Rejestr zakupów VAT);
4) miesięczne informacje, dotyczące działalności podlegającej opodatkowaniu VAT (Informację VAT – pełniącą funkcję swego rodzaju deklaracji cząstkowej VAT).

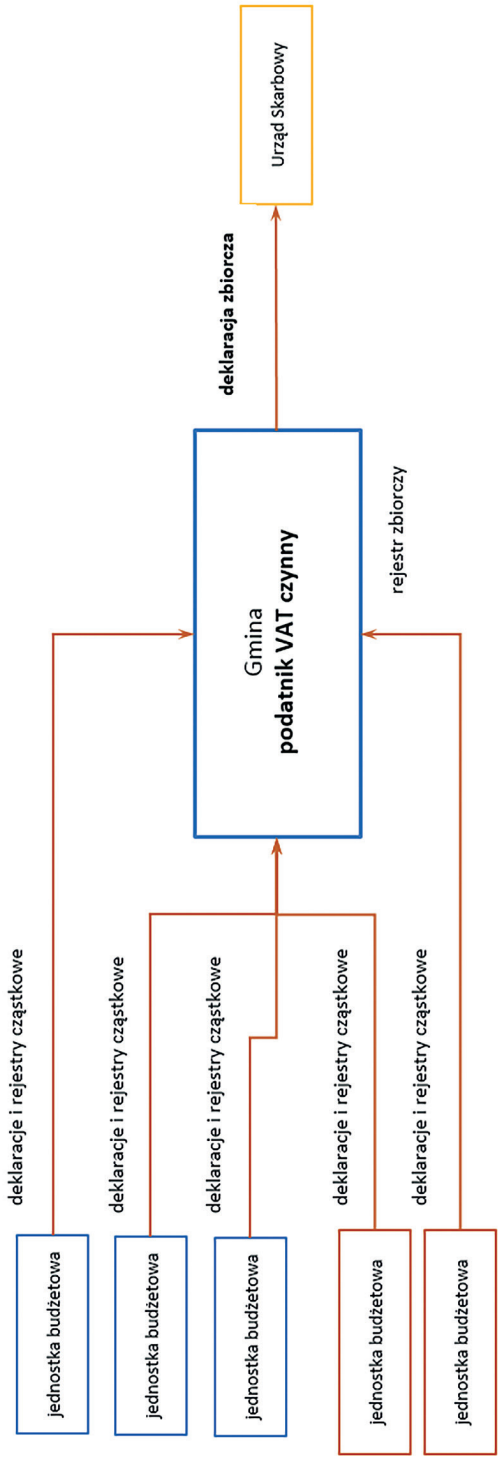
Cząstkowe ewidencje i informacje VAT sporządzone przez jednostki za poszczególne miesiące powinny trafić w stosownym terminie do urzędu JST celem opracowania deklaracji łącznej JST. Czynność tą obrazuje schemat zaprezentowany na Rysunku nr 2.

Cząstkowe ewidencje i informacje VAT, sporządzane przez poszczególne jednostki, będą zatem konsolidowane na poziomie rozliczeń JST z tytułu VAT, a dane w nich zawarte będą odzwierciedlone w składanych przez JST deklaracjach VAT.

Taki kształt scentralizowanych rozliczeń otwiera wiele pól dla funkcjonowania CUW w JST. Wystarczy wskazać, że CUW realizować może w imieniu jednostek obsługiwanych wszystkie czynności obciążające je w związku z koniecznością dostarczenia danych do sporządzenia rejestru zbiorczego oraz deklaracji zbiorczej. W tym zakresie CUW obowiązany byłby do identyfikowania czynności jednostek obsługiwanych na gruncie VAT oraz kwalifikowania ich pod względem opodatkowania VAT, a na tej podstawie, w ramach wspólnej obsługi, CUW byłby zobowiązany przygotowywać cząstkowe ewidencje sprzedaży VAT oraz cząstkowe ewidencje zakupów VAT. Wreszcie CUW odpowiedzialny byłby także za przygotowanie miesięcznej informacji, dotyczącej działalności podlegającej opodatkowaniu VAT.

Ponadto w przypadku takiego ukształtowania zakresu wspólnej obsługi, w której CUW odpowiadałby za realizowanie obowiązków VAT we wszystkich jednostkach organizacyjnych JST (w tym również w urzędzie), jego rola sprowadzałaby się w istocie do sporządzenia rejestrów zbiorczych oraz zbiorczej deklaracji całej JST.

Takie ukształtowanie wspólnej obsługi bez wątpienia mogłoby zoptymalizować działanie JST na gruncie VAT. Wystarczy wskazać chociażby na optymalne wykorzystanie kapitału ludzkiego, a także zasobów technicznych, takich jak sprzęt komputerowy wraz z niezbędnym specjalistycznym oprogramowaniem, np. księgowym, czy materiały biurowe.



Rysunek 2. Deklaracje VAT i rejestry po scentralizowaniu

7.4.6. Inne okoliczności podlegające ocenie przy projektowaniu optymalnego modelu funkcjonowania CUW

Powierzając CUW realizację skonsolidowanego rozliczenia VAT, należy mieć na uwadze również konieczność zapewnienia prawidłowości dystrybuowanych danych rachunkowych oraz właściwego ukształtowania upoważnień i odpowiedzialności osób realizujących czynności z ramienia CUW. W tym względzie istotne jest zachowanie reguł, określonych w szczególności przepisami u.r., u.f.p. oraz ustawą – Kodeks karny skarbowy[32].

7.5. Identyfikacja czynności powierzonych CUW na gruncie VAT

7.5.1. Czynności opodatkowane VAT

Nawiązując do uwag przedstawionych w rozdziale 3 (*Zakres działania samorządowych centrów usług wspólnych),* a także zakresu czynności możliwych do przekazania CUW, określonych odpowiednio w uchwale organu stanowiącego lub porozumieniu, zawieranym pomiędzy CUW a określonego rodzaju jednostką obsługiwaną, wskazać należy na okoliczność wystąpienia po stronie CUW czynności mogących potencjalnie podlegać identyfikacji na gruncie VAT.

Opisane powyżej zagadnienie rozpatrywać trzeba w ścisłym związku ze stroną podmiotową działalności CUW. Otóż uwzględniając ustawowy katalog podmiotów mogących posiadać status jednostki obsługującej, podkreślić należy, iż w świetle przepisów uVAT, a także przedstawionych na wcześniejszym etapie niniejszego rozdziału uwag, dotyczących zagadnienia centralizacji VAT, CUW, jako jednostka zapewniająca wspólną obsługę (administracyjną, finansową czy organizacyjną), może posiadać status podatnika VAT (zarówno bowiem związek komunalny, jak i jednostka samorządu terytorialnego – a w jej ramach jednostka organizacyjna, będąca CUW – mogą posiadać status podatnika VAT).

Wykonywanie przez CUW wspólnej obsługi administracyjnej, finansowej i organizacyjnej może potencjalnie podlegać, w zależności

32 Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (tekst jedn. Dz.U. z 2013 r. poz. 186 z późn. zm.), np. art. 9, art. 56 tejże ustawy.

od charakteru wykonywanych działań, kwalifikacji na gruncie VAT, odpowiednio jako świadczenie usług lub jako dostawa towarów. Zabieg ten wymaga jednak szczegółowej oceny konkretnego przypadku, połączonej z analizą poszczególnych pozycji klasyfikacji statystycznej, dotyczącej towarów i usług, która znajduje zastosowanie w opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług[33].

Podkreślenia wymaga, szczególnie w kontekście strukturalnego, podmiotowego ukształtowania relacji pomiędzy podmiotem obsługującym a obsługiwanym, że świadczeniem usług w powyższym rozumieniu będzie tylko taka czynność, w przypadku której istnieje bezpośredni konsument, odbiorca świadczenia, odnoszący z niego korzyść. Dopóki nie ma podmiotu, który odnosiłby lub powinien odnosić konkretne (wymierne) korzyści o charakterze majątkowym, wiążące się z danym świadczeniem, dopóty świadczenie to nie będzie świadczeniem usług w rozumieniu uVAT. Świadczenie zakłada zatem istnienie podmiotu będącego jego odbiorcą. Musi to być podmiot inny niż wykonujący usługę. Świadczenie na własną rzecz nie jest usługą, gdyż nie występuje wówczas konsument usługi. Zwraca się uwagę, że świadczenie, które nie jest konsumowane, musi pozostać poza sferą objętą opodatkowaniem VAT[34]. W nieco innym ujęciu świadczenie usług podlega opodatkowaniu VAT tylko wtedy, gdy pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą istnieje stosunek prawny, na podstawie którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych[35]. Powyższe uwagi należy odpowiednio stosować do dostawy towarów.

Poszczególne samorządowe ustawy ustrojowe, odnosząc się do problematyki działalności CUW, wskazują, że wśród podmiotów mogących prowadzić wspólną obsługę znajdują się podmioty takiego typu jak jednostka budżetowa będąca aparatem pomocniczym organu (odpowiednio urząd gminy, starostwo, urząd marszałkowski), inna jednostka organizacyjna JST powołana w tym właśnie celu, oraz, na szczeblu gminnym i powiatowym, jednostka organizacyjna związku komunalnego (odpowiednio związku międzygminnego, powiatów, powiatowo-gminnego). Status podmiotu

33 Od dnia 1 stycznia 2011 r. istnieje Polska Klasyfikacja Wyrobów i Usług, wprowadzona rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 29 października 2008 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) – (Dz.U. Nr 207, poz. 1293 z późn. zm.).

34 *Cf.* A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *VAT. Komentarz*, Warszawa 2011, s. 143–144; Wojewódzki Sąd Administracyjny w Kielcach w wyroku z dnia 15 marca 2012 r., sygn. I SA/Ke 93/12, CBOSA.

35 *Vide:* orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej: wyrok z dnia 3 marca 1994 r. w sprawie C-16/93 Tolsma oraz wyrok z dnia 21 marca 2002 r. w sprawie C-174/00 Krennemer Golf.

obsługiwanego i obsługującego na gruncie VAT (a także wzajemna relacja tych podmiotów) odgrywa zasadniczą rolę w ocenie ewentualnie wykonywanych czynności pod kątem ich opodatkowania VAT.

7.5.2. Wspólna obsługa jednostek organizacyjnych JST zaliczanych do sektora finansów publicznych

W pierwszej kolejności rozważenia wymaga model, w którym wspólna obsługa realizowana jest przez jednostkę organizacyjną JST będącą aparatem pomocniczym organu, oraz inną jednostkę organizacyjną. Z punktu widzenia regulacji uVAT oraz uwag wskazanych w zakresie centralizacji VAT, jednostka organizacyjna JST (a zatem zarówno aparat pomocniczy, jak i inna jednostka organizacyjna) korzysta z podmiotowości podatkowoprawnej jednostki, która ją utworzyła. CUW pozostający w strukturach organizacyjnych JST, w świetle scentralizowanego modelu rozliczeń, działać będzie jako jeden podatnik, czyli JST (odpowiednio gmina, powiat, województwo).

Realizacja wspólnej obsługi administracyjnej, finansowej oraz organizacyjnej jednostek organizacyjnych JST w oparciu o model funkcjonowania CUW, zakładający powierzenie obsługi jednostce organizacyjnej JST, nie powoduje w istocie wykonywania czynności w charakterze podatnika VAT i nie podlega opodatkowaniu na gruncie tego podatku.

Pochylając się nad alternatywnym do przedstawionego powyżej modelu ukształtowania realizacji wspólnej obsługi dla jednostek organizacyjnych JST – realizowanej przez jednostkę organizacyjną związku komunalnego – wskazać należy w istocie na podobne konkluzje. Zarówno bowiem status podatkowoprawny związku komunalnego, jak i stosunek prawny, w ramach którego jednostka obsługiwana nawiązuje relacje z jednostką obsługującą JST, pozostają analogiczne do przedstawionego powyżej. Jedynym elementem charakterystycznym dla tego typu relacji jest wyodrębnienie organizacyjne związku komunalnego oraz JST, tworzących ten związek. Z perspektywy VAT model ten w aspekcie podmiotowym zakłada realizacje czynności pomiędzy dwoma odrębnymi od siebie podatnikami VAT. W tym zakresie wymaga uwagi fakt, że na gruncie VAT czynności wykonywane przez jednostki organizacyjne, powołane przez podmioty będące podatnikami VAT, będą w istocie czynnościami wykonywanymi przez tychże podatników.

Odnosząc się pokrótce do statusu prawnopodatkowego związków komunalnych w VAT, wskazać należy na przykładzie związku międzygminnego na następujące kwestie. W świetle art. 64 ust. 1 u.s.g. związek międzygminny jest tworzony przez gminy – w celu wspólnego wykonywania zadań publicznych. Zadania publiczne wykonuje przy tym w imieniu

własnym i na własną odpowiedzialność[36]. Posiada również osobowość prawną[37]. Jako podmiot powołany w celu realizacji ściśle określonych w statucie zadań publicznych, w ramach ich wykonywania funkcjonuje jako organ władzy publicznej[38].

Biorąc pod uwagę wielokrotnie przywoływane już regulacje przepisów art. 15 ust. 1, ust. 2 oraz ust. 6 uVAT, podkreślić trzeba, że związki komunalne – podobnie jak JST – nie są uznawane za podatników VAT w zakresie, w jakim realizują zadania nałożone odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane. Oczywiście zasada ta nie obowiązuje w momencie, gdy związek komunalny wykonuje czynności na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych.

W powyższym kontekście, w sposób analogiczny do uwag na temat powierzenia wspólnej obsługi jednostce organizacyjnej JST, wskazać należy na formalnoprawny charakter związania obu podmiotów.

Zgodnie z przepisami regulującymi funkcjonowanie CUW, w odniesieniu do jednostek organizacyjnych wspólną obsługę jednostce organizacyjnej związku komunalnego powierza organ stanowiący JST w drodze uchwały. Podnieść w tym miejscu należy raz jeszcze, że związek komunalny jest podatnikiem podatku VAT w zakresie, w jakim dokonuje odpłatnych czynności na podstawie umów cywilnoprawnych. Nie ulega zatem wątpliwości, że powierzenie określonego rodzaju zadania przez JST jednostce organizacyjnej związku komunalnego w drodze aktu normatywnego o charakterze wewnętrznie obowiązującym, nie ma waloru czynności cywilnoprawnej. Nie może też budzić sprzeciwu stwierdzenie, że zapewnienie przez JST wspólnej obsługi, a więc przekazanie zadań o charakterze techniczno-materialnym – niejako nawet na zewnątrz swojej struktury – służy zoptymalizowaniu pracy całego aparatu danej

36 *Cf.* art. 65 ust. 1 i ust. 2 u.s.g. – w treści którego ustawodawca w zasadzie powiela regulację art. 2 ust. 1 u.s.g. w zakresie dotyczącym gminy. Wykonywanie zadań publicznych **w imieniu własnym** oznacza, że związek międzygminny, działając jako twór prawny odrębny od tworzących go gmin, nie działa w imieniu tych gmin, lecz jest niezależnym podmiotem praw i obowiązków związanych z realizacją przypisanych mu zadań – Z. Pławecki, *Komentarz do art. 65 ustawy o samorządzie gminnym*, SIP Lex.

37 *Cf.* art. 65 ust. 2 u.s.g.

38 Skutkiem przeniesienia praw i obowiązków z jednego podmiotu (lub podmiotów) na drugi jest to, że podmiot, który przekazuje te zadania (gmina) wyzbywa się ich na rzecz drugiego podmiotu (związku międzygminnego). Oznacza to zarazem, że wraz z przejściem praw i obowiązków na rzecz związku międzygminnego przechodzą kompetencje z tymi prawami i obowiązkami związane, a gminy tracą prawo do wykonywania konkretnego zadania publicznego (*Cf.* wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wlkp. z dnia 26 lipca 2006 r., II SA/Go 247/06, SIP Legalis).

jednostki samorządowej i związane jest bezpośrednio z wykonywaniem przez nią zadań publicznych. Z między innymi tego powodu, że wykonywanie tych zadań dokonuje się na podstawie aktu publicznoprawnego, nie można mówić o jakimkolwiek działaniu związku komunalnego w charakterze podatnika.

Ponadto, jakkolwiek oceniać charakter wykonywania wspólnej obsługi, zakwalifikowanie jej do katalogu przedmiotowego uVAT wiązać musiałoby się z identyfikacją stosunku prawnego, na podstawie którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych pomiędzy jednostką organizacyjną związku komunalnego, a jednostką organizacyjną JST. Związek komunalny w istocie nie otrzymuje od JST za wykonywanie czynności wspólnej obsługi zapłaty w rozumieniu uVAT, a jedynie korzysta ze środków przeznaczonych na jego wyposażenie, zapewniających funkcjonowanie związku. Wątpliwym byłoby zatem w przypadku modelu świadczenia wspólnej obsługi – zakładającego powierzenie obsługi jednostce organizacyjnej związku komunalnego – twierdzenie o istnieniu jakiegokolwiek stosunku prawnego, zakładającego realizację świadczeń wzajemnych opodatkowanych VAT.

Jedynie na marginesie warto wskazać, że struktura organizacyjna związków komunalnych, w zakresie w jakim korzysta z regulacji właściwych dla JST, na gruncie VAT postrzegana winna być w sposób analogiczny do struktury JST. Jakiekolwiek stosunki pomiędzy związkiem komunalnym a jego jednostkami organizacyjnymi z perspektywy VAT winny być postrzegane jako niepodlegające opodatkowaniu.

7.5.3. Wspólna obsługa gminnych instytucji kultury oraz innych zaliczanych do sektora finansów publicznych gminnych osób prawnych

Z treści samorządowych ustaw ustrojowych wynika, że w zakresie wspólnej obsługi, jako jednostki obsługiwane, wejść mogą również podmioty niebędące jednostką budżetową oraz zakładem budżetowym JST[39]. Co ważne, współpraca ta, w przeciwieństwie do sytuacji opisanych w poprzednim punkcie, nie opiera się na akcie normatywnym w postaci uchwały organu stanowiącego JST, a na porozumieniu zawieranym pomiędzy dwoma podmiotami. Sytuacja ta na gruncie VAT rodzi szereg pytań w zakresie ewentualnego statusu w VAT czynności podejmowanych przez jednostki obsługujące na rzecz jednostek obsługiwanych, będących odrębnymi od JST podatnikami VAT.

39 W tym zakresie szerzej w rozdziale 4.

Pochylając się nad statusem samorządowej instytucji kultury wskazać należy, iż jej działalność regulują przepisy ustawy o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej[40]. W myśl wskazanej ustawy formami organizacyjnymi działalności kulturalnej są w szczególności: teatry, opery, operetki, filharmonie, orkiestry, instytucje filmowe, kina, muzea, biblioteki, domy kultury, ogniska artystyczne, galerie sztuki oraz ośrodki badań i dokumentacji w różnych dziedzinach kultury.

W kwestii trybu organizacji omawianych podmiotów wyróżnia się państwowe instytucje kultury oraz samorządowe instytucje kultury, które organizowane są przez JST. Prowadzenie działalności kulturalnej jest zadaniem własnym JST o charakterze obowiązkowym. Mówiąc o organizatorze samorządowej instytucji kultury zaznaczyć trzeba, że w jego gestii leży m.in. zapewnienie instytucji środków pieniężnych, niezbędnych do prowadzenia działalności kulturalnej, a także utrzymanie obiektów, w których ta działalność jest prowadzona.

Instytucje kultury, w odróżnieniu od jednostek organizacyjnych JST, posiadają osobowość prawną, którą uzyskują z momentem wpisu do rejestru prowadzonego przez organizatora. W ramach istotnej dla regulacji VAT samodzielności podmiotowej określonego podmiotu wskazać należy, że z wyjątkiem sytuacji, w której dana instytucja kultury jest likwidowana, organizator nie odpowiada za zobowiązania instytucji kultury. Ponadto instytucja kultury samodzielnie gospodaruje przydzieloną i nabytą częścią mienia oraz prowadzi samodzielną gospodarkę w ramach posiadanych środków, kierując się zasadami efektywności ich wykorzystania. Co istotne, w ramach prowadzonej gospodarki finansowej instytucja kultury pokrywa koszty bieżącej działalności i zobowiązania z uzyskiwanych przychodów.

Z powyższych uwag wynika, że samorządowa instytucja kultury cechuje się wyodrębnieniem organizacyjnym oraz samodzielnością w prowadzeniu gospodarki finansowej. Owa samodzielność pozwala uznać samorządową instytucję kultury za odrębną od JST jednostkę, która posiadać może status podatnika VAT niezależnie od statusu jej organizatora.

Z punktu widzenia regulacji uVAT samorządowa osoba prawna, podobnie jak samorządowa instytucja kultury, ze względu na organizacyjne wyodrębnienie oraz samodzielność w prowadzeniu gospodarki finansowej, winna być uznawana za odrębnego od tworzącej ją JST podatnika VAT.

Powyższe rozważania oraz regulacje poszczególnych samorządowych ustaw ustrojowych ukazują możliwość takiego ukształtowania modelu wspólnej obsługi, który polegać będzie na wykonywaniu określonego rodzaju

40 Ustawa z dnia 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r. poz. 406 z późn. zm.).

czynności pomiędzy dwoma odrębnymi od siebie podatnikami VAT. Zagadnienia dotyczące centralizacji VAT nie znajdą tu zatem zastosowania.

Oceniając na gruncie VAT charakter czynności wykonywanych przez jednostkę obsługującą na rzecz jednostek obsługiwanych spoza struktury JST, szczególną analizą należałoby zatem objąć charakter, w jakim CUW świadczyć będzie czynności wykonywane w ramach wspólnej obsługi na rzecz zewnętrznych podmiotów w zakresie zadań opisanym w porozumieniu.

Zarówno JST, jak i związek komunalny działa w charakterze podatnika podatku VAT wyłącznie w zakresie, w jakim dokonuje odpłatnych czynności na podstawie umów cywilnoprawnych, kluczowe zatem wydaje się zidentyfikowanie charakteru prawnego porozumienia, zawieranego pomiędzy podmiotem obsługującym a obsługiwanym.

Oceniając charakter owego porozumienia trudno jest twierdzić, że miałoby ono zostać zawarte pomiędzy jednostką obsługującą a jednostką obsługiwaną w charakterze umowy cywilnoprawnej, nawiązującej w swej treści np. do umowy zlecenia. Argumentem przemawiającym za administracyjnym charakterem porozumienia jest przede wszystkim jego istota. Celem porozumienia jest przekazanie katalogu czynności mających bezpośrednio służyć wykonywaniu zadań publicznych, które mocą ustawy są zastrzeżone dla właściwości konkretnego organu administracji publicznej. Takie porozumienie nie rodzi praw i obowiązków o charakterze cywilnym, dlatego też trudno jest uznać je za umowę prawa cywilnego.

Ponadto wskazać należy, że porozumienie, o którym mowa w samorządowych ustawach ustrojowych, nie ma na celu wywołania skutków gospodarczych, a jedynie administracyjne, zapewniające możliwość realizacji zadań publicznoprawnych. Z powyższym koresponduje twierdzenie, że wyłączenie organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy z kategorii podatników, o których mowa w przepisach VAT, ma charakter wyłączenia podmiotowo-przedmiotowego. Wyłączenie to ma miejsce przy spełnieniu łącznie dwóch przesłanek:

- podmiotowej, gdyż wyłączenie odnosi się tylko do organów władzy publicznej;
- przedmiotowej, ponieważ obejmuje tylko prowadzenie czynności z zakresu władztwa publicznego.

Z drugiej strony warto też wskazać na stanowisko Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, który dokonując analizy zagadnienia wielokrotnie wskazywał, że dla zastosowania art. 4 (5) VI Dyrektywy konieczne jest spełnienie łącznie dwóch przesłanek – działalność musi być wykonywana przez podmiot prawa publicznego i musi być ona wykonywana w celu sprawowania władzy publicznej[41]. Trybunał, dokonując wykładni

41 *Cf.* wyroki w sprawach C-202/90 i C-288/07.

przepisów wspólnotowych w tym zakresie, szczególny nacisk kładł jednak na element konkurencyjności działań organu. W jego ocenie działalność organu władzy publicznej, która w sposób istotny może wpływać na działania podmiotów prywatnoprawnych jako naruszająca zasady konkurencji, winna zostać opodatkowana.

Również polskie sądy administracyjne zajmują podobne stanowisko, wskazując, że wykładnia art. 15 ust. 6 uVAT pozwala przyjąć, że ustawodawca miał na względzie organ władzy publicznej korzystający z władztwa administracyjnego, a nie będący w pozycji zrównanej z innymi uczestnikami obrotu gospodarczego[42]. Kryterium rozróżniającym działanie organu samorządowego w charakterze organu władzy publicznej od działania w charakterze podatnika jest zatem to, czy organ ten działa jako organ władzy, czy też zachowuje się jak przedsiębiorca.

W opisywanej sytuacji wskazać jednak należy przede wszystkim na szereg regulacji, związanych z systemem finansów publicznych, rachunkowością oraz księgowością budżetową. Otóż istnieją sytuacje, w których organ władzy publicznej nie może przekazać swoich zadań, zwłaszcza związanych ze sprawami finansowymi, podmiotom zewnętrznym, w szczególności podmiotom nienależącym do sektora finansów publicznych. W takiej sytuacji w obecnym stanie prawnym jedyną możliwością przekazania np. zadań związanych z księgowością jednostki należącej do sektora finansów publicznych jest zawarcie porozumienia o prowadzeniu wspólnej obsługi z CUW. Pozwala to twierdzić, że ze względu na ww. ograniczenia na rynku podobnych usług, tzw. usług outsourcingowych, nie dojdzie do zachwiania konkurencji w związku z działalnością CUW. M.in. z tego właśnie powodu CUW, zapewniając wspólną obsługę jednostkom obsługiwanym, nie będzie działał w charakterze podatnika i w związku z tym czynności te nie będą podlegały opodatkowaniu na gruncie VAT.

7.6. Podsumowanie

Z perspektywy regulacji VAT oraz centralizacji rozliczenia VAT charakterystyka oraz funkcjonalność działalności CUW zyskują istotne znaczenie. Możliwość skupienia szeregu czynności z zakresu rozliczenia VAT w jednej wyodrębnionej komórce (względnie: jednostce będącej CUW)

42 *Cf.* wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18 kwietnia 2012 r., sygn. I FSK 953/11, CBOSA.

przyczyni się do ujednolicenia procedur związanych z wypełnieniem obowiązków JST z tytułu posiadania statusu podatnika VAT.

Mimo wielu zalet należy pamiętać jednakże o tym, że funkcjonowanie CUW na gruncie VAT wiąże się również z wieloma organizacyjno-formalnymi trudnościami, związanymi chociażby z uwzględnieniem regulacji rachunkowo-księgowych czy pracowniczych. Nie bez znaczenia pozostają także zagadnienia związane z odpowiedzialnością za wykonywane czynności, czy też z formalnym trybem przekazywania uprawnień oraz kompetencji do wykonywania określonego rodzaju zadań.

Przekazujemy Czytelnikom książkę dedykowaną samorządowcom podejmującym nowe wyzwania w obszarze szeroko pojętej racjonalizacji kosztów działania. Opracowanie dotyczy prawnych aspektów organizacji i funkcjonowania samorządowych centrów usług wspólnych. Potrzeba powoływania tego typu jednostek w odniesieniu do samorządów terytorialnych i ich jednostek organizacyjnych była dostrzegana już dużo wcześniej. Działania podejmowane przez poszczególne jednostki samorządu terytorialnego skłoniły do przyjęcia ustawowych rozwiązań umożliwiających tworzenie centrów usług wspólnych z wykorzystaniem różnych form współdziałania.

Autorami opracowania są praktycy, prawnicy i nauczyciele akademicy mający duże doświadczenie zawodowe. Taki skład osobowy pozwolił połączyć wiedzę teoretyczną z doświadczeniem praktycznym, co stanowi o innowacyjnym charakterze publikacji. W książce zaprezentowano w przystępnej formie przegląd zagadnień z zakresu tworzenia centrów usług wspólnych, akcentując zarówno korzyści, jak i zagrożenia z tym związane. Można ją traktować jako kompendium wiedzy na temat wdrażania rozwiązań z zakresu centrów usług wspólnych w jednostkach samorządu terytorialnego.

dr Iwona M. Wieczorek
Dyrektor Narodowego Instytutu Samorządu Terytorialnego

NARODOWY INSTYTUT SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

samorzad.pap.pl
Serwis Samorządowy PAP

WYDAWNICTWO UNIWERSYTETU ŁÓDZKIEGO

www.wydawnictwo.uni.lodz.pl
e-mail: ksiegarnia@uni.lodz.pl
tel. (42) 665 58 63

ISBN 978-83-8088-287-4

9 788380 882874