

Stanowisko

Krajowej Rady Regionalnych Izb Obrachunkowych z dnia 16 lutego 2010 r. w sprawie właściwego numeru identyfikacji podatkowej NIP dla jednostki samorządu terytorialnego.

I. Stan prawny

1) ustawa z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (Dz. U. z 2004 r. nr 269, poz. 2681 z późn. zm.)

Art. 2

1. Osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, które na podstawie odrębnych ustaw są podatnikami, podlegają obowiązkowi ewidencyjnemu oraz otrzymują numery identyfikacji podatkowej, zwane dalej "NIP".
2. Obowiązkowi ewidencyjnemu podlegają również inne podmioty niż wymienione w ust. 1, jeżeli na podstawie odrębnych ustaw są podatnikami, a w szczególności zakłady (oddziały) osób prawnych oraz płatnicy podatków; podmioty te również otrzymują NIP.
3. Obowiązkowi ewidencyjnemu podlegają także podmioty będące, na podstawie odrębnych ustaw, płatnikami składek na ubezpieczenia społeczne lub ubezpieczenia zdrowotne, zwane dalej "płatnikami składek ubezpieczeniowych"; podmioty te również otrzymują NIP

Art. 3 ust. 1 i 2

1. Ewidencji podatników, płatników podatków i płatników składek ubezpieczeniowych dokonują naczelnicy urzędów skarbowych.
2. Nadanie NIP następuje w drodze decyzji wydanej przez naczelnika urzędu skarbowego.

2) ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. nr 14, poz. 176 z późn. zm.)

Art. 31

Osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nie posiadające osobowości prawnej, zwane dalej "zakładami pracy", są obowiązane jako płatnicy obliczać i pobierać w ciągu roku zaliczki na podatek dochodowy od osób, które uzyskują od tych zakładów przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej lub spółdzielczego stosunku pracy, zasiłki pieniężne z ubezpieczenia społecznego wypłacane przez zakłady pracy, a w spółdzielniach pracy – wypłaty z tytułu udziału w nadwyżce bilansowej.

3) ustawa z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz. U. z 2009 r. nr 205, poz. 1585 z późn. zm.)

Płatnikiem składek na ubezpieczenie społeczne jest urząd gminy jako pracodawca, w myśl art. 4 pkt 2.

4) ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2004 r. nr 54, poz. 535 z późn. zm.)

Art. 15 ust. 1, 2 i 6

1. Podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.
2. 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. Działalność gospodarcza obejmuje również czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.
6. Nie uznaje się za podatnika organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych.

Art. 96 ust. 1, 3, 4 i 11

1. Podmioty, o których mowa w art. 15, są obowiązane przed dniem wykonania pierwszej czynności określonej w art. 5 złożyć naczelnikowi urzędu skarbowego zgłoszenie rejestracyjne, z zastrzeżeniem ust. 3.
3. Podmioty wymienione w art. 15, zwolnione od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9 lub wykonujące wyłącznie czynności zwolnione od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 i art. 82 ust. 3, mogą złożyć zgłoszenie rejestracyjne.
4. Naczelnik urzędu skarbowego rejestruje podatnika i potwierdza jego zarejestrowanie jako "podatnika VAT czynnego" lub w przypadku podatników, o których mowa w ust. 3 - jako "podatnika VAT zwolnionego".
11. Podatnik zarejestrowany jako podatnik VAT czynny jest obowiązany umieszczać numer identyfikacji podatkowej na fakturach oraz w ofertach.

5) ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2001 r. nr 142, poz. 1591 z późn. zm.)

Art. 2 ust. 1 i 2

1. Gmina wykonuje zadania publiczne w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność.
2. Gmina posiada osobowość prawną.

Art. 33 ust. 1, 2 i 3

1. Wójt wykonuje zadania przy pomocy urzędu gminy.
2. Organizację i zasady funkcjonowania urzędu gminy określa regulamin organizacyjny, nadany przez wójta w drodze zarządzenia.
3. Kierownikiem urzędu jest wójt.

6) ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2009 r. nr 157, poz. 1240 z późn. zm.)**Art. 249 ust. 3**

3. W planie finansowym urzędu jednostki samorządu terytorialnego ujmuje się wszystkie wydatki budżetowe nieujęte w planach finansowych innych jednostek budżetowych, w tym wydatki związane z funkcjonowaniem organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego i zarządu jednostki samorządu terytorialnego.

7) rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 lipca 2006 r. w sprawie szczegółowych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetów państwa, budżetów jednostek samorządowych oraz niektórych jednostek sektora finansów publicznych (Dz. U. nr 142, poz. 1020 z późn. zm.).**II. Stan faktyczny**

NIP czyli numer identyfikacji podatkowej nadawany jest przez właściwy urząd skarbowy osobom fizycznym, osobom prawnym oraz jednostkom organizacyjnym niemającym osobowości prawnej, które na podstawie odrębnych ustaw są podatnikami albo płatnikami podatków lub składek ubezpieczeniowych. W przypadku rozliczania podatku od towarów i usług urząd nadaje podatnikowi tego podatku NIP dla potrzeb VAT-u, po dokonaniu – z dniem wykonania pierwszej czynności objętej tym podatkiem – zgłoszenia rejestracyjnego (art. 96 ustawy o VAT).

Naczelnik urzędu skarbowego rejestrując podatnika potwierdza jego status podatnika czynnego, czyli uprawnionego do odliczeń podatku VAT (art. 96 ust. 4) lub zwolnionego (art. 96 ust. 3).

Przed 1 maja 2004 r. urzędy skarbowe rejestrowały jako czynnych podatników – urzędy gmin (takie było również stanowisko ministra finansów). Zmiany w tym zakresie nastąpiły po złożeniu wniosków aplikacyjnych o przyznanie środków z funduszy pomocowych Unii Europejskiej, gdy instytucje wdrażające zażądały przedłożenia przez gminy, będące stroną umowy o realizację inwestycji z udziałem tych środków – numeru NIP i zaświadczenia o statusie podatnika VAT. Spowodowało to rejestrację niektórych gmin jako podatników VAT.

W konsekwencji w skali kraju można spotkać następujące rozwiązania: podatnikami VAT są jednocześnie gmina i jej urząd, podatnikiem VAT jest tylko urząd gminy lub podatnikiem VAT jest wyłącznie gmina.

Coraz powszechniejszy jest jednak pogląd – wyrażany w indywidualnych interpretacjach izb skarbowych oraz orzeczeniach sądów administracyjnych – że podatnikiem VAT jest wyłącznie gmina. Uznano bowiem, że tylko gmina wyposażona w osobowość prawną i związaną z nią samodzielność działania, w tym samodzielność gospodarczą (art. 2 ust. 2 ustawy o samorządzie gminnym) spełnia wszystkie wymogi definicji podatnika VAT, określonej w art. 15 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług.

W orzecznictwie ugruntowany został również pogląd, że urząd gminy nie może być podatnikiem VAT, gdyż nie ma statusu jednostki organizacyjnej gminy (utworzonej przez gminę w celu realizacji jej zadań); jest bowiem – w myśl art. 33 ust. 2 ustawy o samorządzie gminnym – jednostką pomocniczą organu wykonawczego gminy, której celem jest zapewnienie sprawnej realizacji zadań tego organu. Wykonywanie tych zadań następuje zawsze w imieniu i na rzecz gminy; jeżeli są to czynności opodatkowane podatkiem VAT, wówczas podatnikiem tego podatku jest gmina.

Urząd gminy, będący płatnikiem podatku dochodowego od zatrudnionych pracowników oraz płatnikiem składek ubezpieczeniowych, zobowiązany jest – zgodnie z przepisami art. 2 ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników – posiadać do rozliczeń z tych tytułów odrębny NIP, natomiast do rozliczeń podatku VAT urząd gminy powinien stosować NIP nadany gminie.

Powyższa sytuacja budzi wątpliwości i stawia szereg istotnych problemów praktycznych, na które w korespondencji z regionalnymi izbami obrachunkowymi zwracają uwagę skarbnicy gmin (*wystąpienie 10 skarbników z gmin województwa lubelskiego, stanowiące swego rodzaju akt desperacji, pisma kierowane do RIO w Opolu i Bydgoszczy*). Zmiana statusu podatnika (z urzędu gminy na gminę) drastycznie zmienia bowiem dotychczasowe zasady rozliczeń tego podatku, a orzeczenia sądów i interpretacje izb skarbowych nie rozstrzygają problemu ujmowania operacji księgowych w księgach rachunkowych, co dla skarbników jest materia niezwykle istotną.

Zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 28 lipca 2006 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych jednostek sektora finansów publicznych (Dz. U. Nr 142, poz. 1020 z późn. zm.) – w organie gminy nie prowadzi się ewidencji umożliwiającej skomplikowane rozliczenia podatku VAT (nie ewidencjonuje się sprzedaży i zakupów). Wszystkie dochody o charakterze cywilno-prawnym, które obciążone są podatkiem od towarów i usług oraz wszystkie wydatki, od których ewentualnie można dokonać odpisu podatku naliczonego ujmowane są w ewidencji urzędu gminy oraz jednostek organizacyjnych jst. Jeśli urzędy gmin – dokonujące zakupu i sprzedaży w imieniu gminy – prowadzą ewidencję tych operacji w swoich urządzeniach księgowych, to wydaje się, że

faktury powinny być wystawiane z numerem ewidencji podatkowej tych jednostek i one winny dokonywać rozliczenia VAT z urzędem skarbowym. W tej sytuacji właściwie nie ma możliwości wykorzystania numeru ewidencji podatkowej nadanego jednostce samorządu terytorialnego jako osobie prawnej.

Skarbnicy sformułowali konkretne pytania m. in.:

1. Czy należy wyrejestrować jako czynnego podatnika podatku od towarów i usług Urząd Gminy, a zarejestrować gminę, w celu posługiwania się na dowodach księgowych dokumentujących sprzedaż i zakup numerem NIP nadanym osobie prawnej?
2. Jakich kont używać w celu księgowania rozrachunków z tytułu podatku od towarów i usług gdy podatnikiem jest gmina, a nie Urząd Gminy? W których księgach dokonywać rozliczeń VAT?
3. Czy zmiany podmiotu rozliczającego VAT można dokonać w ciągu roku budżetowego (np. na dzień 1 października) i czy zmianę podmiotu podatkowego należy uwidocznnić w obecnie prowadzonych księgach?
4. Czy można księgować w jednym rejestrze operacje gospodarcze dokonywane z nr NIP gminy i z NIP-em Urzędu Gminy (wydatki płacowe i pochodne, materiały do bieżącego funkcjonowania)?

Problemy te przekazane zostały do Ministerstwa Finansów, niestety nadal nie ma na nie odpowiedzi.

Wnioski

Biorąc pod uwagę:

- brak szczegółowych uregulowań prawnych w zakresie podatku VAT w odniesieniu do jednostek samorządu terytorialnego
- znaczną liczbę problemów dotyczących interpretacji przepisów związanych z podatkiem VAT (a jednocześnie brak jednolitych rozstrzygnięć, wyjaśnień i stanowisk Ministerstwa Finansów),

prowadzenie przez regionalne izby obrachunkowe działalności szkoleniowej, instruktażowej oraz kontrolnej w zakresie poprawności ujmowania w księgach rachunkowych jednostek samorządu terytorialnego operacji dotyczących VAT jest znacznie utrudnione.

W związku z tym Krajowa Rada RIO uznaje za wskazane zwrócić uwagę w wystąpieniu skierowanym do Ministra Finansów na potrzebę jednoznacznego rozstrzygnięcia sygnalizowanych problemów, również przez odpowiednią zmianę obowiązujących przepisów, uwzględniającą specyfikę funkcjonowania jednostek samorządu terytorialnego.