

UCHWAŁA BUDŻETOWA JAKO PODSTAWA GOSPODARKI FINANSOWEJ JEDNOSTKI SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO W ŚWIELE USTAWY Z DNIA 30 CZERWCA 2005 ROKU O FINANSACH PUBLICZNYCH - WYBRANE ZAGADNIENIA

Niniejszy artykuł ma na celu omówienie i wskazanie niektórych uregulowań wprowadzonych „nową” ustawą z dnia 30 czerwca 2005 r.³ o finansach publicznych, która została uchwalona po blisko dwóch latach od momentu złożenia jej projektu do Sejmu. Ustawodawca uporządkował wielokrotnie nowelizowaną ustawę z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych⁴, m. in. zagadnienia związane z prefinansowaniem projektów unijnych, rozliczeniami z budżetem Unii Europejskiej jak również nowymi regulacjami dotyczącymi limitów zadłużenia samorządów. Przedmiotem artykułu jest omówienie wybranych elementów uchwały budżetowej na podstawie nuofp.

Jednym z podstawowych elementów niezależności samorządu terytorialnego jest prawo samodzielnego prowadzenia gospodarki finansowej. Samodzielność finansowa gwarantowana jest przez Konstytucję RP oraz przez przepisy ustrojowe, tj. art. 51 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym⁵, art. 51 ust. 1 ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym⁶, art. 61 ust. 1 ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa⁷.

Podstawą gospodarki finansowej jednostki samorządu terytorialnego jest budżet, uchwalany przez organ stanowiący w formie uchwały budżetowej zwykłą większością głosów, w obecności co najmniej połowy jej ustawowego składu - w głosowaniu jawnym. Wyjątek, w kwestii głosowania, w przypadku związku międzygminnego, stanowi podejmowanie uchwał zgromadzenia bezwzględną większością głosów wobec statutowej liczby członków zgromadzenia. Do gospodarki finansowej związków międzygminnych stosuje się odpowiednio przepisy o gospodarce finansowej gmin.

Obowiązek podjęcia uchwały budżetowej wynika z art. 165 ust. 3 nuofp, zgodnie z którym uchwała budżetowa stanowi podstawę gospodarki finansowej jednostki samorządu terytorialnego w roku budżetowym. Uchwałę budżetową organ stanowiący jest zobowiązany uchwalić przed rozpoczęciem roku budżetowego, a w szczególnie uzasadnionych przypadkach nie później niż do 31 marca roku budżetowego (art. 182 nuofp).

Uchwalenie budżetu poprzedzone jest opracowaniem do 15 listopada roku poprzedzającego rok budżetowy projektu uchwały budżetowej, wraz z objaśnieniami i informacją o stanie mienia komunalnego oraz z opracowaną prognozą łącznej kwoty długu na koniec roku budżetowego i lata następne, który Zarząd jednostki samorządu terytorialnego przedkłada organowi stanowiącemu jednostki samorządu i regionalnej izbie obrachunkowej - celem zaopiniowania (art. art. 180, 181 nuofp).

³ Zwaną dalej nuofp. W momencie oddawania artykułu do druku ustawa czeka na rozstrzygnięcie Trybunału Konstytucyjnego. Ustawę w części dotyczącej audytu wewnętrznego skierował do Trybunału Konstytucyjnego Prezydent Rzeczypospolitej Polskiej.

⁴ Dz. U. z 2003 r. Nr 15, poz. 148, zwana dalej uofp.

⁵ Dz. U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1591 z późn. zm.

⁶ Dz. U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1521 z późn. zm.

⁷ Dz. U. z 2001 r. Nr 142 poz. 1590 z późn. zm.

Uchwała budżetowa jest aktem szczególnego rodzaju, w związku z czym przedmiot jej regulacji nie może wykraczać poza treści nakazane lub dopuszczone obowiązującym prawem. Uchwała budżetowa winna zawierać elementy obligatoryjne, bez których nie spełniając ustawowych wymogów może być uznana za sprzeczną z prawem, a więc nieważną w części lub całości oraz elementy fakultatywne, których brak nie powoduje takich skutków.

Uchwała budżetowa powinna odpowiadać określonym zasadom legislacyjnym, tj. powinna zawierać oznaczenie aktu prawnego (rodzaj, numer, nazwę organu podejmującego akt, datę uchwalenia oraz przedmiot aktu), podstawę prawną wydania oraz część normatywną, której jednostką redakcyjną i systematyczną jest paragraf, w miarę potrzeb dzielony na ustępy, a te na punkty i litery.

W uchwale budżetowej powinien się znaleźć zapis określający termin wejścia jej w życie oraz podpis przewodniczącego organu stanowiącego. Podpisane powinny być również wszystkie załączniki dołączone do uchwały. Zakres przedmiotowy budżetu przejawia się w treści, rodzajach oraz formach dochodów i wydatków budżetowych⁸.

Obligatoryjne elementy uchwały budżetowej – wybrane zagadnienia

Sposób przedstawienia treści uchwały budżetowej jednostki samorządu terytorialnego oraz jej obligatoryjne elementy określa art. 184 nuofp. W treści uchwały budżetowej należy wyodrębnić część normatywną oraz załączniki zawierające szczegółowe zestawienia wielkości liczbowych odnoszących się do uchwalonego budżetu⁹.

Zgodnie z ust. 1 tegoż artykułu nuofp - uchwała budżetowa jednostki samorządu terytorialnego określa:

- 1) prognozowaną kwotę dochodów jednostki samorządu terytorialnego według źródeł działań klasyfikacji budżetowej. Ogólną kwotę dochodów z wyszczególnieniem dochodów własnych, subwencji, dotacji należy podać w części normatywnej uchwały. W załączniku do uchwały budżetowej należy podać uszczegółowiony plan dochodów.
- 2) prognozowaną kwotę wydatków - z wyodrębnieniem:
 - wydatków bieżących, w tym z wyszczególnieniem zaplanowanych kwot wynagrodzeń i pochodnych od wynagrodzeń, dotacji przekazanych przez jednostkę samorządową, wydatków na obsługę długu jednostki samorządu terytorialnego, wydatków przypadających do spłaty w danym roku budżetowym (zgodnie z zawartą umową) z tytułu poręczeń i gwarancji udzielonych przez jednostkę samorządu terytorialnego,
 - wydatków majątkowych; nuofp w art. 184 nie stawia wymogów co do specyfikacji wydatków majątkowych – jednak uwzględniając jawność i przejrzystość finansów należałoby z kwoty wydatków majątkowych wyodrębnić wydatki na zadania inwestycyjne. Łączna kwota planowanych wydatków inwestycyjnych wykazana w uchwale budżetowej winna być zgodna z planowaną kwotą wydatków na dany rok budżetowy wykazaną w załączniku do tej uchwały dotyczącym limitów na wieloletnie

⁸ K. Sawicka: Zakres budżetu Municipium S.A. Warszawa 2002.

⁹ J. Glumińska-Pawlicka, K. Sawicka: Budżet jednostki samorządu terytorialnego. Zachodnie Centrum Organizacji Zielona Góra 2002.

programy inwestycyjne. W przypadku braku wieloletniego programu z wykazem zadań inwestycyjnych uszczegółowionym do działu, rozdziału, paragrafu.

W części normatywnej uchwały należy podać łączne kwoty wymienionych wyżej dochodów i wydatków, natomiast w załącznikach do uchwały uszczegółowione do działu, rozdziału, paragrafu (w zależności od szczegółowości uchwalonego budżetu).

3) wynik budżetu - stanowiący różnicę łącznych kwot dochodów i wydatków określany jako deficyt gdy planowane wydatki są większe od dochodów albo jako nadwyżka w sytuacji gdy dochody przewyższają wydatki. W części normatywnej uchwały należy wskazać źródła pokrycia deficytu lub przeznaczenie nadwyżki budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Szczegółowe zestawienie planu przychodów i rozchodów związanych z finansowaniem niedoboru lub rozdysponowaniem nadwyżki, zgodnie z art. 16 ust. 3 nuofp ujęte w układzie paragrafów klasyfikacji budżetowej, należy wykazać w załączniku do uchwały budżetowej.

Deficyt budżetu jednostki samorządu terytorialnego może być sfinansowany przychodami pochodzącymi z:

- sprzedaży papierów wartościowych wyemitowanych przez jednostkę samorządu terytorialnego,
- kredytów,
- pożyczek,
- prywatyzacji majątku jednostki samorządu terytorialnego,
- nadwyżki budżetu jednostki samorządu terytorialnego z lat ubiegłych,
- wolnych środków jako nadwyżki środków pieniężnych na rachunku bieżącym budżetu jednostki samorządu terytorialnego, w tym wynikających z rozliczeń kredytów i pożyczek z lat ubiegłych.

Rozchodami publicznymi zgodnie z art. 6 ust. 2 nuofp są:

- spłaty otrzymanych pożyczek i kredytów,
- wykup papierów wartościowych,
- pożyczki udzielone przez samorząd innym podmiotom,
- płatności wynikające z odrębnych ustaw, których źródłem finansowania są przychody z prywatyzacji majątku Skarbu Państwa oraz majątku jednostek samorządu terytorialnego,
- pożyczki udzielone na finansowanie przejściowe zadań realizowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej (prefinansowanie),
- inne operacje finansowe związane z zarządzaniem długiem publicznym i płynnością.

Pojęcie długu publicznego

Z zagadnieniem finansowania deficytu, zaciąganiem kredytów i pożyczek wiąże się nierozdzielnie pojęcie długu, którego prognozę oraz planowane spłaty zobowiązań na bieżący rok budżetowy i lata następne jednostka samorządu terytorialnego dołącza do uchwały budżetowej. W załączniku tym wykazany jest poziom zadłużenia jednostki samorządowej w stosunku do planowanych dochodów na rok bieżący i lata następne.

Ustawodawca w nuofp doprecyzowuje pojęcie „państwowego długu publicznego”. Art. 11 ust. 1 pkt 4 określa, że do państwowego długu publicznego wchodzi zobowiązania wymagalne wynikające z:

- odrębnych ustaw oraz prawomocnych orzeczeń sądów lub ostatecznych decyzji administracyjnych oraz
- uznane za bezsporne przez właściwą jednostkę sektora finansów publicznych, będącą dłużnikiem.

Zapis w tym artykule określa wyraźnie, iż orzeczenia sądowe, z których wynikają zobowiązania wymagalne zaliczane do długu publicznego - winny być prawomocne. Dotychczas jednostka samorządu musiała uwzględniać w kwocie długu sumy wynikające z orzeczeń sądów nawet wówczas jeżeli przysługiwały od wyroku środki odwoławcze.

Zgodnie z art. 170 nuofp – łączna kwota długu jednostki samorządu terytorialnego na koniec roku budżetowego nie może przekroczyć 60% wykonanych dochodów ogółem tej jednostki w tym roku budżetowym. Ograniczenia tego nie stosuje się do emitowanych papierów wartościowych, kredytów i pożyczek zaciąganych w związku ze środkami określonymi w umowie zawartej z podmiotem dysponującym funduszami strukturalnymi lub Funduszem Spójności Unii Europejskiej oraz pochodzących z Sekcji Gwarancji Europejskiego Funduszu Orientacji i Gwarancji.

Spląty otrzymanych rat kredytów i pożyczek zgodnie z art. 169 nuofp nie mogą przekroczyć 15% planowanych na dany rok budżetowy dochodów jednostki samorządu terytorialnego. Ograniczeń tych nie stosuje się do emitowanych papierów wartościowych, kredytów i pożyczek zaciągniętych w związku ze środkami określonymi w umowie zawartej z podmiotem dysponującym funduszami strukturalnymi lub Funduszem Spójności Unii Europejskiej. Podobnie stosuje się 15% ograniczenia do poręczeń i gwarancji udzielonych samorządowym osobom prawnym realizującym zadania jednostki samorządowej z wykorzystaniem środków pochodzących z funduszy strukturalnych lub Funduszu Spójności Unii Europejskiej.

Z zapisu art. 169 ust. 1 ustawy wynika, że ze spląty zadłużenia uwzględnianego do limitu 15% wyłączono splatę rat krótkoterminowych kredytów i pożyczek. Ww. artykuł ust. 1 określając, że do limitu wliczane są spląty rat kredytów i pożyczek, odwołuje się tylko do kredytów i pożyczek, o których mowa w art. 82 ust. 1 pkt 2 i 3 - nie uwzględnia więc tych zaciągniętych na pokrycie przejściowego deficytu budżetu jednostki występującego w ciągu roku. Jednak odsetki od takich krótkoterminowych zobowiązań muszą być uwzględnione przy określaniu ustawowego wskaźnika spląty, co wynika z odniesienia się do całego art. 82 ust. 1, a więc do wszystkich kredytów i pożyczek. Również obligacje krótkoterminowe, tj. splęcane w tym samym roku papiery wartościowe nie będą wliczane do limitu obsługi zadłużenia¹⁰.

Inne elementy uchwały budżetowej

Zgodnie z art. 166 nuofp uchwała budżetowa może oprócz limitów wydatków na okres roku budżetowego, określać limity wydatków na wieloletnie programy inwestycyjne

¹⁰ S. Huczek: *Finanse komunalne w nowej ustawie o finansach publicznych - wybrane zagadnienia*. „Finanse Komunalne” 2005.

z wyodrębnieniem wydatków na finansowanie poszczególnych programów i projektów realizowanych ze środków pochodzących z Unii Europejskiej, ze źródeł zagranicznych nie podlegających zwrotowi oraz na zadania wynikające z kontraktów wojewódzkich zawartych między Radą Ministrów a samorządem województwa. Wymienione programy ujmowane są w wykazie stanowiącym załącznik do uchwały. Załącznik powinien odpowiadać wymogom art. 166 ust. 2 uofp. Kolejne uchwały budżetowe powinny określać nakłady na uruchomiony program, projekt lub zadanie a zmiana kwot wydatków na powyższe winna następować w drodze uchwały organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego.

Ponadto, uchwała budżetowa winna określać wydatki na programy i projekty realizowane ze środków przeznaczonych na realizację programów przedakcesyjnych, środków pochodzących z funduszy strukturalnych i Funduszu Spójności oraz innych środków - w części związanej z realizacją zadań jednostki samorządu terytorialnego.

Obligatoryjnym elementem uchwały budżetowej są plany przychodów (w tym dotacje z budżetu jednostki samorządowej) i wydatków (w tym wpłaty do budżetu) zakładów budżetowych, gospodarstw pomocniczych jednostek budżetowych, funduszy celowych i dochodów własnych jednostek budżetowych. Szczegółowe zasady gospodarki finansowej jednostek budżetowych, zakładów budżetowych i gospodarstw pomocniczych jednostek budżetowych oraz zasad i terminów rocznych rozliczeń i wpłat do budżetu zostały określone w Rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 26 stycznia 2005 r.¹¹.

Podstawą gospodarki finansowej zakładu budżetowego i gospodarstwa pomocniczego są roczne plany finansowe obejmujące przychody, w tym dotacje z budżetu, koszty i inne obciążenia, stan środków obrotowych, stan należności i zobowiązań na początek i koniec okresu oraz rozliczenia z budżetem (zgodnie z art. 24 ust. 3 i art. 26 ust. 3 ustawy o finansach publicznych). Przychody i wydatki zakładów budżetowych i gospodarstw pomocniczych w kwotach ogólnych winny być określone w uchwale budżetowej natomiast uszczegółowione w załączniku do niej.

Podstawą gospodarki finansowej funduszu celowego jest roczny plan finansowy a wydatki mogą być dokonywane do wysokości posiadanych środków. W części normatywnej uchwały należy określić ogólne kwoty przychodów i wydatków. W załączniku do uchwały budżetowej przychody i wydatki funduszy celowych, zgodnie z zapisem art. 16 uofp, wskazującym, że dochody publiczne, wydatki publiczne, przychody jednostek sektora finansów publicznych pochodzące z prowadzonej przez nie działalności oraz pochodzące z innych źródeł - należy kwalifikować według działów i rozdziałów - określających rodzaj działalności oraz według paragrafów - określających rodzaj dochodu, przychodu lub wydatku. Klasyfikacja budżetowa wynika z rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 września 2004 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych¹².

W części normatywnej uchwały należy podać kwoty dotacji przedmiotowych ogółem natomiast w załączniku do uchwały należy odnieść się do podmiotów otrzymujących dotacje

¹¹ Dz. U. Nr 23, poz. 190.

¹² Dz. U. Nr 209, poz. 2132 z późn. zm.

przedmiotowe. Przedmiotowy zakres stosowania dotacji to cel publiczny, którego realizacja należy do obowiązków jednostki zlecającej zadanie.

Następny element uchwały budżetowej to kwoty dotacji celowych (oraz ich zakres) na finansowanie kosztów realizacji inwestycji dla zakładu budżetowego w zakresie określonym w odrębnych przepisach.

Uchwała budżetowa powinna zawierać dochody i wydatki związane z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej i innych zadań zleconych jednostce samorządu terytorialnego odrębnymi ustawami. W części normatywnej uchwały powinny być określone globalne kwoty a w załączniku do uchwały powinien być zamieszczony plan finansowy tych zadań. Plan finansowy powinien zawierać wyodrębnione z budżetu jednostki dochody i wydatki związane z zadaniami zleconymi z administracji rządowej ujęte w działach i rozdziałach, w których zaklasyfikowano dochody jednostki z tytułu otrzymanej z budżetu państwa dotacji na realizację tych zadań.

Organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego powinien określić również udzielane z budżetu dotacje inne niż określone w art. 184 pkt. 11 i 12, przekazywane na podstawie odrębnych przepisów, związane z realizacją zadań samorządu terytorialnego. W części normatywnej uchwały winny być podane globalne kwoty poszczególnych dotacji, natomiast w załączniku do uchwały powinny być wykazane dotacje udzielane z budżetu z podziałem na rodzaje i ze specyfikacją działu i paragrafu klasyfikacji budżetowej.

Zaciąganie zobowiązań przez jednostkę samorządu terytorialnego

Uchwała budżetowa w swojej treści winna zawierać również limit zobowiązań z tytułu zaciąganych kredytów i pożyczek oraz emitowanych papierów wartościowych na:

- pokrycie występującego w ciągu roku **przejściowego deficytu** budżetu jednostki samorządu terytorialnego,
- finansowanie **planowanego deficytu** budżetu jednostki,
- spłatę wcześniej zaciągniętych zobowiązań z tytułu emisji papierów wartościowych oraz spłatę zaciągniętych pożyczek i kredytów.

W ustawie z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych występuje pojęcie niedoboru budżetu oraz wydatków nie znajdujących pokrycia w planowanych dochodach. Natomiast w ustawie z dnia 30 czerwca 2005 r. ustawodawca w art. 82 ust. 1 wprowadza pojęcie deficytu przejściowego i planowanego. Należy uznać, iż występujący w ciągu roku niedobór to jest właśnie przejściowy deficyt, natomiast wydatki nie znajdujące pokrycia w planowanych dochodach to planowany deficyt.

W uchwale budżetowej winno się znaleźć upoważnienie dla organu wykonawczego jednostki samorządu terytorialnego do zaciągania zobowiązań:

- na finansowanie wydatków, o których mowa w art. 166 ust. 1,
- z tytułu umów, których realizacja w roku następnym jest niezbędna dla zapewnienia ciągłości działania jednostki i termin zapłaty upływa w roku następnym.

Opinie regionalnych izb obrachunkowych w świetle ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r.

Ustawodawca w zakresie opinii wydawanych przez regionalne izby obrachunkowe wprowadził dwie zmiany. Pierwsza dotyczy opinii o możliwości spłaty kredytów i wykupu emitowanych papierów wartościowych, druga skutków wydania negatywnej opinii o prognozie kwoty długu załączonej do budżetu. Obecnie, zgodnie z art. 49 ust. 2 ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych - opinie o możliwości spłaty kredytu lub wykupu papierów wartościowych wydawane są na wniosek jednostki samorządu terytorialnego, w przypadku ubiegania się o kredyt lub w przypadku zamiaru emisji obligacji. Natomiast, zgodnie z art. 83 ust. 2 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych „w przypadku ubiegania się przez jednostkę samorządu terytorialnego o udzielenie kredytu lub pożyczki, a także w przypadku zamiaru emisji przez jednostkę samorządu terytorialnego papierów wartościowych, organ wykonawczy tej jednostki jest obowiązany uzyskać opinię regionalnej izby obrachunkowej o możliwości spłaty kredytu lub pożyczki lub wykupu papierów wartościowych ...”. Opinie będą musiały więc być obligatoryjne bowiem organ wykonawczy jest zobowiązany uzyskać taką opinię.

W przypadku wydania przez regionalną izbę obrachunkową opinii negatywnej w zakresie prognozy kwoty długu publicznego, w myśl art. 155 ust. 3 uofp jednostka samorządu terytorialnego zobowiązana jest do podjęcia „odpowiedniej uchwały”, czyli takiej, w której organ stanowiący ustosunkowywał się do opinii regionalnej izby obrachunkowej. Natomiast art. 172 ust. 3 nuofp wskazuje, iż jednostka samorządu terytorialnego, w przypadku uzyskania negatywnej opinii, będzie musiała zmienić uchwałę budżetową tak aby zostały zachowane limity zadłużenia określone w art. 169 i 170. Opinia regionalnej izby uzyskuje w tym przypadku charakter wiążący.

*Ewa Chojecka
Starszy Specjalista
Wydziału Informacji, Analiz i Szkoleń
Regionalnej Izby Obrachunkowej w Bydgoszczy*

NIERUCHOMOŚĆ W ZAMIAN ZA ZALEGŁOŚCI WOBEC GMINY

Szczególnym przypadkiem wygaśnięcia zobowiązania podatkowego, również z zakresu podatków stanowiących dochód gminy, jest przeniesienie własności rzeczy lub praw majątkowych na rzecz gminy. Uregulowanie prawne tego przypadku znajduje się w art. 66 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa¹³.

Warunkiem koniecznym, przy korzystaniu z tej formy wygasania zobowiązań podatkowych, jest złożenie przez podatnika wniosku o przeniesienie prawa własności na gminę w zamian za posiadane zaległości podatkowe. Wniosek ten jest swoistą ofertą, którą burmistrz może przyjąć lub odrzucić. Wygaśnięcie zobowiązania podatkowego w tej formie nigdy nie nastąpi z urzędu.

¹³ Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60.

Najlepiej jeśli we wniosku o przeniesienie prawa własności podatnik poda cenę i załączy dokumenty na potwierdzenie podanej przez siebie ceny. Jeśli organ podatkowy na wartość tę nie przystanie, uzna ją za zawyżoną, wówczas do transakcji nie dojdzie. Przeniesienie własności rzeczy lub praw majątkowych w zamian za zobowiązania podatkowe może nastąpić tylko i wyłącznie w oparciu o osiągnięte w tym temacie porozumienie. Wyobraźmy sobie, że burmistrz, który nie zgadza się z ceną, a wyraża zgodę na skorzystanie z omawianej formy wygaśnięcia zobowiązania podatkowego, nawet jeśli powoła biegłego (któremu trzeba zapłacić za wycenę) i przedstawi podatnikowi swoją propozycję ceny, wówczas podatnik, nie akceptując wyceny burmistrza, ma prawo cofnąć wniosek. Do transakcji nie dojdzie, zaległości podatkowe pozostaną, a oprócz nich pozostaną organowi podatkowemu do zapłacenia koszty za sporządzoną wycenę biegłego rzeczoznawcy.

Praktyka pokazuje, że podatnicy wychodzą z propozycją oddania w zamian za zobowiązania podatkowe zarówno rzeczy ruchomych jak i nieruchomości. Nierzadkie są przypadki oddawania za zaległości podatkowe: mebli, dzieł sztuki, artykułów budowlanych czy samochodów. Wówczas przeniesienie prawa własności następuje na podstawie umowy zawartej między wójtem (burmistrzem, prezydentem miasta) a podatnikiem. Umowa ta wymaga formy pisemnej. W przypadku odmowy, nie skorzystania z oferty podatnika, organ podatkowy odpowiada zwykłym pismem. Odmowa ta nie ma charakteru czynności administracyjnej o charakterze władczym, a jest jedynie przejawem cywilnoprawnej zasady swobody zawierania umów (sprawa cywilna)¹⁴. W przypadku przenoszenia praw do nieruchomości w zamian za zobowiązania podatkowe należy pamiętać o zachowaniu szczególnej formy umowy - aktu notarialnego. Umowę tę z podatnikiem zawiera organ podatkowy (wójt, burmistrz, prezydent miasta). W tym przypadku nie ma zastosowania art. 18 ust. 2 pkt 9 lit. a ustawy z dnia 8 marca 1990 roku o samorządzie gminnym¹⁵. Zgodnie z tym przepisem do wyłącznej właściwości rady gminy należy podejmowanie uchwał w sprawach majątkowych gminy, przekraczających zakres zwykłego zarządu, dotyczących: określania zasad nabycia, zbycia i obciążenia nieruchomości gruntowych oraz ich wydzierżawiania lub najmu na okres dłuższy niż trzy lata, o ile ustawy szczególne nie stanowią inaczej. W odniesieniu do tego przepisu Ordynację podatkową należy uznać za przepis szczególny (*lex specialis*), a zatem uchwały w sprawie przeniesienia prawa własności nieruchomości oferowanej przez podatnika się nie podejmuje. Ewentualne podjęcie takiej uchwały mogłoby spowodować naruszenie przepisów o tajemnicy skarbowej. Bowiem uchwały i ich podejmowanie są jawne i podawane do publicznej wiadomości, a sprawy z zakresu podatków podlegają właśnie tajemnicy skarbowej.

Za termin wygaśnięcia zobowiązania podatkowego uważa się dzień przeniesienia własności rzeczy lub praw majątkowych, dzień podpisania umowy lub aktu notarialnego. Po zawarciu umowy, organ podatkowy wydaje decyzję stwierdzającą wygaśnięcie zobowiązania podatkowego w całości lub w części. W decyzji tej należy uwzględnić zapis art. 55 § 2 Ordynacji podatkowej. To znaczy, jeżeli cena wykazana w umowie nie pokrywa kwoty zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę, kwotę tę zalicza się proporcjonalnie na poczet kwoty zaległości podatkowej oraz kwoty

¹⁴ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 26 kwietnia 2000 roku sygn. I SA/Wr 31/99 („Monitor Podatkowy” 2000 nr 12, s. 40).

¹⁵ Dz. U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1591 z późn. zm.

odsetek za zwłokę w stosunku, w jakim, w dniu wygaśnięcia zobowiązania podatkowego (podpisania umowy), pozostaje kwota zaległości podatkowej do kwoty odsetek za zwłokę.

Sporządzając miesięczne lub roczne sprawozdanie Rb-27S z wykonania planu dochodów budżetowych jednostek samorządu terytorialnego, należy pamiętać o wykazaniu kwoty zobowiązania podatkowego uzyskanej poprzez zastosowanie art. 66 Ordynacji podatkowej, wpisując ją w kolumnie 6. Tę część (kolumnę) sprawozdania wypełniamy również w odniesieniu do odsetek uzyskanych poprzez przeniesienie prawa własności rzeczy lub praw majątkowych na rzecz gminy.

*Hanna Kmieciak
Kierownik Referatu Podatków i Opłat Lokalnych Urzędu Miejskiego,
doktorant Wydziału Ekonomii Akademii Ekonomicznej w Poznaniu,
publicysta „Gazety Prawnej” w dziedzinie procedur podatkowych*

OPODATKOWANIE DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ

Najwyższe stawki, jeśli chodzi o podatek od nieruchomości, każda rada gminy uchwała dla działalności gospodarczej. To właśnie te stawki budzą najczęściej burzliwą dyskusję przy kreowaniu dochodów własnych gminy.

W praktyce jednak opodatkowanie gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, nastęrcza organom podatkowym nie mniej problemów, niż osiągnięcie przez radnych konsensusu co do wysokości stawki.

Co prawda ustawodawca w art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych¹⁶, zawarł definicję gruntu, budynku i budowli związanej z prowadzeniem działalności gospodarczej, ale w świetle bardzo ubożego orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego w tym temacie, spory interpretacyjne nadal trwają. Pomocnymi, zarówno podatnikom jak i organom podatkowym, mogą okazać się wyjaśnienia Ministerstwa Finansów. Pisma Dyrektora Departamentu Podatków Lokalnych i Katastru: z dnia 21 sierpnia 2003 roku nr LK-795/LP/03/PP w sprawie opodatkowania gruntów, budynków i budowli niewykorzystywanych do prowadzenia działalności gospodarczej ze względów technicznych oraz z dnia 20 października 2003 roku nr LK-1601/LP/03/PP w sprawie wyłączenia budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej ze względów technicznych.

Przywołana ustawa o podatkach i opłatach lokalnych, za grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej uważa grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z wyjątkiem budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami, a także gruntów pod jeziorami, zajętych na zbiorniki wodne retencyjne lub elektrowni wodnych, chyba że przedmiot opodatkowania nie jest i nie może być

¹⁶ Dz. U. z 2002 r. Nr 9, poz. 84 z późn. zm.

wykorzystywany do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych. Definicja nieco przydługa, dlatego dla lepszego zrozumienia proponuję jej analizę.

Dla opodatkowania stawką za działalność gospodarczą konieczne jest spełnienie podstawowego warunku, a mianowicie: przedmiot opodatkowania musi być w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą. Przy czym warunek prowadzenia działalności gospodarczej, odnosi się w tym wypadku do „innego podmiotu”. Przedsiębiorca zaś, już w swojej definicji, powołany jest do prowadzenia działalności gospodarczej i w jego przypadku warunek prowadzenia działalności gospodarczej uważa się zawsze za spełniony. Dlatego zawarte w definicji „związanie z prowadzeniem działalności gospodarczej” występuje również w tych przypadkach, gdy wprowadzie przedsiębiorca lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą bezpośrednio budynków czy gruntów do celów prowadzonej działalności nie wykorzystuje, jednakże zgodnie z prowadzonym zakresem działalności gospodarczej budynki lub grunty te mogłyby wykorzystywać (istnieje potencjalna możliwość wykorzystywania budynku na cele związane z prowadzoną działalnością gospodarczą). Nie traci na aktualności wyrok z dnia 3 grudnia 1992 roku (sygn. akt S.A./Kr 1020/92) Naczelnego Sądu Administracyjnego, który stwierdził, iż przejściowe niewykorzystywanie przez podmiot gospodarczy nieruchomości lub jej części, nie daje podstawy do tego, by do wymiaru podatku od nieruchomości, nie miały zastosowania do tej nieruchomości stawki przewidziane dla nieruchomości związanych z działalnością gospodarczą. Nieruchomość taka mimo chwilowego jej niewykorzystania, z różnych przyczyn, nie przestaje być nieruchomością związaną z prowadzoną przez podmiot działalnością gospodarczą. Konkludując, pragnę jeszcze raz podkreślić, że **o uznaniu budynku lub gruntu związanego z prowadzeniem działalności gospodarczej, decyduje fakt jego posiadania przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą.**

Wyjątek opodatkowania stawką jak za działalność stanowią budynki mieszkalne oraz grunty związane z tymi budynkami, a także grunty, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. b) ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, czyli grunty pod jeziorami, zajęte na zbiorniki wodne retencyjne lub elektrowni wodnych.

Drugie wyłączenie spod stawki jak za działalność następuje w przypadku, gdy przedmiot opodatkowania nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia działalności gospodarczej ze względów technicznych. Przy czym wyłączenie to dotyczy sytuacji, gdy przedmiot ten nie jest i jednocześnie nie może być wykorzystywany do prowadzenia działalności gospodarczej, a powodem tego jest zdarzenie niezależne od podatnika, dotyczące stanu technicznego nieruchomości. Pojęcie „względy techniczne” nie zostało zdefiniowane w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. Dlatego pojęcie to należy interpretować na podstawie przepisów prawa budowlanego. Jednak, to **nie w kompetencji organu podatkowego leży ocena stanu technicznego nieruchomości.** Dlatego dla niepodważalnego stwierdzenia braku możliwości wykorzystywania przedmiotów opodatkowania ze względów technicznych, zarówno w chwili obecnej jak i w przyszłości, konieczne jest **potwierdzenie tego faktu przez właściwy organ administracji budowlanej.** W tym miejscu pragnę zwrócić uwagę szczególnie organom podatkowym naliczającym podatek od nieruchomości, iż dla stwierdzenia, że przedmiot

opodatkowania nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia działalności gospodarczej ze względów technicznych (a tym samym opodatkowania stawką jak za grunty i budynki pozostałe), nie powinny posiłkować się opinią kierownika budowy czy oświadczeniem podatnika – przedsiębiorcy o niewykorzystywaniu budynku z uwagi np. na remont. Bowiem wyłączenie przedmiotów opodatkowania ze względów technicznych nie jest możliwe:

- gdy prowadzenie działalności nie jest możliwe z przyczyn technologicznych, np.: demontaż instalacji wodno-kanalizacyjnej, zakręcenie zaworów, wyłączenie gniazd i punktów poboru prądu, odcięcie dopływu gazu, awaria urządzeń;
- gdy prowadzenie działalności gospodarczej nie jest możliwe z przyczyn ekonomicznych np.: braku środków na prowadzenie działalności, zastój w produkcji;
- gdy przedmiot opodatkowania nie może być wykorzystywany do prowadzonego przez przedsiębiorcę, konkretnego rodzaju działalności gospodarczej (ustawodawca określił wyłączenie dla przedmiotu opodatkowania, który nie jest i nie może być wykorzystywany ze względów technicznych do szeroko rozumianej działalności gospodarczej), np.: na czas zaadaptowania, dostosowania nowo zakupionych budynków do działalności konkretnego przedsiębiorstwa, na czas montażu nowych linii technologicznych;
- gdy wydano decyzję o rozbiórce obiektu budowlanego wybudowanego bez wymaganego pozwolenia;

Podstawowym i jedynym dokumentem przesądzającym o wyłączeniu spod opodatkowania stawką jak za działalność gospodarczą z uwagi na względy techniczne, jest wydanie przez organ nadzoru budowlanego, na podstawie art. 68 ustawy z dnia 7 lipca 1994 roku Prawo budowlane¹⁷ decyzji o opróżnieniu bądź wyłączeniu z użytkowania całości lub części budynku ze względu na jego zły stan techniczny. W przypadku budynków i budowli wyłączenie ich z kategorii przedmiotów związanych z działalnością gospodarczą powinno nastąpić również w przypadku wydania przez organ nadzoru budowlanego decyzji na podstawie art. 66 ust. 2 ustawy Prawo budowlane. **Zgodnie z tym przepisem w przypadku stwierdzenia, że obiekt budowlany jest w nieodpowiednim stanie technicznym albo jest użytkowany w sposób zagrażający życiu lub zdrowiu ludzi, środowisku lub bezpieczeństwu mienia, właściwy organ może zakazać użytkowania obiektu budowlanego lub jego części do czasu usunięcia stwierdzonych nieprawidłowości.**

W przypadku gruntów wyłączenie nastąpi tylko w niektórych sytuacjach, np.: chemicznego, radioaktywnego lub bakteriologicznego skażenia gruntu, które uniemożliwi jego użytkowanie. Jednak zawsze fakt ten powinien zostać potwierdzony przez właściwy organ administracji.

Na koniec należy zwrócić uwagę, że stwierdzenie przez właściwy organ braku możliwości użytkowania ze względów technicznych, a w konsekwencji niewykorzystywanie przedmiotów opodatkowania do prowadzenia działalności gospodarczej, nie powoduje zwolnienia z podatku od nieruchomości, a stanowi jedynie wyłączenie ich z kategorii gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, opodatkowanych według najwyższych stawek. Omawiane przedmioty będą podlegać opodatkowaniu według stawek jak dla gruntów

¹⁷ Dz. U. z 2000 r. Nr 106, poz. 1126 z późn. zm.

i budynków pozostałych, z wyjątkiem budowli, które jako niezwiązane z prowadzeniem działalności gospodarczej, nie będą opodatkowane podatkiem od nieruchomości.

Hanna Kmieciak
Kierownik Referatu Podatków i Opłat Lokalnych Urzędu Miejskiego
doktorant Wydziału Ekonomii Akademii Ekonomicznej w Poznaniu
publicysta „Gazety Prawnej” w dziedzinie procedur podatkowych

GMINY W ŚWIETLE NOWELIZACJI USTAWY Z DNIA 9 WRZEŚNIA 2000 ROKU O OPŁACIE SKARBOWEJ – WYBRANE ZAGADNIENIA

Niemalą problemów, zwłaszcza w gminach, przysporzyła nowelizacja ustawy z dnia 9 września 2000 roku o opłacie skarbowej¹⁸. Art. 2 ustawy z dnia 22 grudnia 2004 roku o zmianie ustawy o Agencji Rynku Rolnego i organizacji niektórych rynków rolnych oraz o zmianie innych ustaw¹⁹ wprowadził do ustawy o opłacie skarbowej w art. 2 ust. 1, po punkcie 10 punkt 11. Zapisy tej nowelizacji mówiły, iż nie podlegają opłacie skarbowej podania, załączniki do podań, zaświadczenia i zezwolenia w sprawach z zakresu wykonywania przez Agencję Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa oraz Agencję Rynku Rolnego zadań w ramach realizacji Wspólnej Polityki Rolnej oraz innych zadań dotyczących organizacji rynków rolnych, z wyłączeniem zadań w zakresie administrowania obrotem z zagranicą towarami rolno-spożywczymi.

Właśnie w gminach wydaje się bardzo dużo zaświadczeń (m. in. zaświadczenia z zakresu podatków i opłat lokalnych), które w konsekwencji przedkładane są do Agencji Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa oraz Agencji Rynku Rolnego. Wnioskujący o ich wydanie, niejednokrotnie pouczeni o obowiązującej nowelizacji, próbowali wymusić na wójtach, wydanie takiego zaświadczenia bez konieczności uiszczania opłaty skarbowej, zarówno za podanie, załączniki jak i za zaświadczenie. Wiele gmin poddało się tym naciskom. Jednak należy mieć na uwadze, że zgodnie z doktryną i orzecnictwem prawa podatkowego (do którego zaliczamy regulacje dotyczące opłaty skarbowej), przepisy dotyczące ulg i zwolnień podatkowych powinny być interpretowane ściśle, a nie rozszerzająco.

Jedna z gmin województwa wielkopolskiego wystąpiła do Ministerstwa Finansów o wyjaśnienie powyższej kwestii. Zwłaszcza, że w związku z częstymi wystąpieniami osób zainteresowanych uzyskaniem zaświadczenia celem przedłożenia do Agencji Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa oraz Agencji Rynku Rolnego, nie jest możliwe ustalenie - na etapie wydawania zaświadczenia - podanie, zaświadczenie nie podlega opłacie skarbowej. Innymi słowy sami zainteresowani (wnioskujący o wydanie zaświadczenia) nie znają na tyle zagadnienia, aby stwierdzić czy zaświadczenie przedkładane do Agencji Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa lub Agencji Rynku Rolnego dotyczy zadania w ramach realizacji Wspólnej Polityki

¹⁸ Dz. U. z 2004 r. Nr 253, poz. 2532.

¹⁹ Dz. U. z 2005 r. Nr 14, poz. 115.

Rolnej czy innych zadań dotyczących organizacji rynków rolnych, bądź zadań z zakresu administrowania obrotem z zagranicą towarami rolno-spożywczymi.

Departament Podatków Lokalnych i Katastru Ministerstwa Finansów wyjaśnił pismem nr LK-835-62/BG/05/338 z dnia 20 maja 2005 roku [*prezentowane poniżej - przypis red.*], że w myśl przedmiotowej nowelizacji wprowadzającej do art. 2 ust. 1 ustawy o opłacie skarbowej problematyczny zapis punktu 11 nie podlegają opłacie skarbowej podania i załączniki do podań składane do Agencji Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa oraz Agencji Rynku Rolnego oraz zaświadczenia i zezwolenia wydawane przez te agencje. W obecnym stanie prawnym brak jest podstaw do stosowania powyższej normy prawnej w przypadku wydawania zaświadczeń czy też zezwoleń przez inne podmioty. A zatem podania i załączniki do podań składane do organów administracji rządowej i samorządowej oraz wydawane na ich skutek zaświadczenia, które służą do uzasadnienia wniosków składanych do Agencji Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa oraz Agencji Rynku Rolnego, podlegają opłacie skarbowej na zasadach ogólnych.

*Hanna Kmieciak
Kierownik Referatu Podatków i Oplat Lokalnych Urzędu Miejskiego
doktorant Wydziału Ekonomii Akademii Ekonomicznej w Poznaniu
publicysta „Gazety Prawnej” w dziedzinie procedur podatkowych*

Pismo Ministerstwa Finansów Departamentu Podatków Lokalnych i Katastru z 20 maja 2005 r. nr LK-835-62/BG/05/338 w sprawie opłaty skarbowej podpisane przez Naczelnika Wydziału Podatków Majątkowych i Oplat Monikę Derejko-Kotowską do Burmistrza Gminy Kórnik Jerzego Lechnerowskiego

Odpowiadając na pismo z dnia 10 maja 2005 r. Nr SK.POL.3120-1/05 w sprawie opłaty skarbowej, Ministerstwo Finansów po uzyskaniu opinii Ministerstwa Rolnictwa i Rozwoju Wsi, uprzejmie informuje.

Na podstawie art. 1 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o opłacie skarbowej (tj. Dz. U. z 2004 r. Nr 253, poz. 2532 ze zm.) opłacie tej podlegają w sprawach indywidualnych z zakresu administracji publicznej podania i załączniki do podań, czynności urzędowe dokonywane na podstawie zgłoszenia lub na wniosek zainteresowanego oraz zaświadczenia i zezwolenia wydawane na wniosek zainteresowanego.

Generalna zasada pobierania opłaty skarbowej od powyższych przedmiotów ma zastosowanie, jeżeli nie ma podstawy prawnej do wyłączenia obowiązku zapłaty tej opłaty lub zwolnienia od niej.

W myśl art. 2 ust. 1 pkt 11 ustawy nie podlegają opłacie skarbowej podania, załączniki do podań, zaświadczenia i zezwolenia w sprawach z zakresu wykonywania przez Agencję Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa oraz Agencję Rynku Rolnego zadań w ramach realizacji Wspólnej Polityki Rolnej oraz innych zadań dotyczących organizacji rynków rolnych, z wyłączeniem zadań w zakresie administrowania obrotem z zagranicą towarami rolno-spożywczymi.

Oznacza to, iż nie podlegają opłacie skarbowej podania i załączniki podań składane do powyższych agencji płatniczych oraz zaświadczenia i zezwolenia wydawane przez te agencje.

W obecnym stanie prawnym brak jest natomiast podstaw do stosowania powyższej normy prawnej w przypadku wydawania zaświadczeń czy też zezwoleń przez inne podmioty.

Konkludując należy stwierdzić, iż podania i załączniki do podań składane do organów administracji rządowej i samorządowej oraz wydawane na ich skutek zaświadczenia, które służą do uzasadnienia wniosków składanych do agencji płatniczych, podlegają opłacie skarbowej na zasadach ogólnych.

POBÓR PODATKU VAT OD GMIN

Nie ma sensu, by samorzady płaciły daninę do budżetu państwa. Zamiast więc rozstrzygać w istocie akademicką kwestię, czy to gmina, czy raczej jej urząd jest podatnikiem VAT, należy dostosować polskie prawo do norm unijnych, likwidując całkowicie ten problem.

Gminy i powiaty mają poważne problemy w rozliczaniu VAT i to zarówno należnego, jak i naliczonego, szczególnie związanego z inwestycjami z udziałem środków unijnych. To często problemy pozorne, wynikają bowiem z nieuznawania zasad funkcjonowania finansów publicznych przez aparat skarbowy i instytucje obsługujące środki pomocowe.

Nie ten podatnik

Przed wszystkim zarówno samo Ministerstwo Finansów, jak i podległe mu organa nieprawidłowo identyfikują podatnika - chociaż przepisy ustawy o VAT jednoznacznie uznają za podatnika wyłącznie podmiot samodzielnie wykonujący działalność gospodarczą. Gmina (tak jak państwo) samodzielnie żadnych zadań nie wykonuje. Robią to, czyli przede wszystkim świadczą usługi publiczne, jednostki organizacyjne gmin.

Skoro zatem, zgodnie z przepisami art. 15 ust. 1 ustawy o VAT, podatnikiem jest tylko ten podmiot, który samodzielnie świadczy usługi (produkcji i handlu w sektorze budżetowym raczej nie ma), to gmina podatnikiem *sensu stricte* nie jest. Jako osoba prawna nie ma bezpośrednio żadnych możliwości wykonawczych. Budżet gminy wykonują, samodzielnie, w ramach swoich planów finansowych, poszczególne jednostki budżetowe (urzędy, szkoły, ośrodki pomocy społecznej itp.).

Rachunkowość budżetu, nie jednostki

Należy przy tym zwrócić uwagę, że gmina jako jednostka prowadzi tylko rachunkowość budżetu. Pojęcie to definiują przepisy ustawy o finansach publicznych. Budżet to roczny plan dochodów i wydatków oraz przychodów i rozchodów. Rachunkowość budżetu nie jest zatem bynajmniej tożsama z rachunkowością jednostki. Nie da się w nim ująć skutków zdarzeń gospodarczych, takich jak dochody ze świadczenia usług, zakup towarów, inwestycje itp. Nie ma tam zresztą żadnych innych kont pozwalających na ujęcie dochodów z dostawy towarów, np. ze sprzedaży nieruchomości, oraz kont, na których można by ująć zwiększenie bądź zmniejszenie

aktywów majątkowych gminy. Są tam, gdzie zadania się rzeczywiście wykonuje, to jest w planie kont dla jednostek budżetowych.

Plan kont nie przewiduje

Minister Finansów, ustalając jednolite dla całego sektora finansów publicznych zasady wykonywania budżetu oraz plany kont dla budżetu państwa i budżetów samorządu terytorialnego, plany kont dla jednostek i zakładów budżetowych, wydał 18 grudnia 2001 r. rozporządzenie wykonawcze. Gdyby więc gmina, jako osoba prawna, była podatnikiem, to w planie kont dla organu powinny się znaleźć konta umożliwiające zaksięgowanie rozliczeń jej zobowiązań podatkowych. Konta takiego (konta 225) w tej rachunkowości nie ma. Skoro zatem konta niezbędne do ujęcia zdarzeń gospodarczych i rozliczeń podatkowych znalazły się wyłącznie w planie kont dla jednostek budżetowych, to tylko w rachunkowości urzędu gminy możliwe jest zaksięgowanie rozliczeń VAT. Jedynie lekceważąc zasady wykonywania budżetu oraz rachunkowości budżetowej, można twierdzić, że to gmina, a nie jej urząd, jest podatnikiem VAT. Tezie o podmiotowości gminy przeczą przepisy ustawy o finansach publicznych i przepisy rozporządzeń wykonawczych.

Niestety, organa podatkowe nie uwzględniają specyfiki funkcjonowania finansów publicznych, a jednostka budżetowa działa przecież na innych zasadach niż przedsiębiorstwo. Zasady finansów publicznych są jednolite dla budżetu państwa i budżetów samorządów. Ministerstwo Finansów, prowadząc rachunkowość budżetu państwa, posługuje się tym samym planem kont co najmniej gmina w Polsce. Jeśli zatem gmina ma być podatnikiem VAT, to dlaczego ta zasada nie obejmuje państwa?

Dlaczego nie urząd

Dlaczego podatnikiem VAT nie może być urząd gminy, a może nim być, posiadająca identyczny status jednostki budżetowej, każda inna jej jednostka, np. szkoła podstawowa itp.?

W przepisach art. 15 ust. 6 ustawy o VAT jest wprost mowa o urządach obsługujących organa władzy publicznej, stąd łatwo o wniosek, że jeśli ustawodawca wskazuje tam urzędy jako podatnika (w zakresie czynności cywilnoprawnych), to nie może być jednocześnie mowy o podmiotowości jednostki samorządu terytorialnego. Jednak ten akurat przepis ustawy o VAT grzeszy brakiem logiki, jak bowiem sobie wyobrazić czynności organu władzy publicznej wykonywane przez niego na własne konto, które czyniłyby z niego podatnika?

Konsekwencją błędnego ustalenia podmiotu jest „żądanie” rejestracji dla celów podatkowych. Zapytać też należy, dlaczego osoby prawne - gminy, powiaty, a zatem podmioty, które co do zasady nie mogą prowadzić działalności gospodarczej, GUS rejestruje jako „podmioty gospodarki narodowej”, nadając im numery REGON?

Nie może być kolizji

Dlaczego nikt nie dostrzega tu zasadniczych sprzeczności? Można je bagatelizować, twierdząc, że są nieistotne w świetle przepisów prawa podatkowego, jednak prawo powinno stanowić spójny system. Nie może być kolizji przepisów prawa budżetowego z podatkowym i obiektywnie jej nie ma. Jest tylko kolizja wykładni z treścią przepisów prawa. Faktyczne

zignorowanie przez aparat skarbowy powyższych zasad funkcjonowania finansów publicznych stwarza przy okazji wiele nierozwiązywalnych problemów. Jak np. ma się zachować skarbnik gminy zmuszonej do zarejestrowania się jako podatnik VAT? Gdzie ma zaksięgować dochody ze sprzedaży towarów i usług, wydatki bieżące i majątkowe, rozliczenia zobowiązań podatkowych gminy? Czy na kontach nieistniejących w urzędowych planach kont dla organu? Czy też, naruszając zasady rzetelnego prowadzenia rachunkowości, ująć te rozliczenia w rachunkowości innego podmiotu, to jest jednostki budżetowej - urzędu gminy, który jakoby nie może być podatnikiem?

Brakuje też wiedzy o zasadach wykonywania budżetu samorządów w instytucjach obsługujących środki pomocowe (SAPARD, Phare itd.). One też żądają, by gminy rejestrowały się jako podmioty gospodarki narodowej i uzyskiwały status podatnika VAT. W konsekwencji, przekazując do ich budżetów dotacje, wymagają, by te gminy bezpośrednio wydatkowały środki budżetu na inwestycje. Oznacza to, że gminy powinny udzielać zamówień publicznych oraz być adresatem faktur VAT. To oczywisty absurd z punktu widzenia omówionych już zasad wykonywania budżetu i zasad rachunkowości budżetowej. Skarbnicy gmin, naruszając więc zasady rzetelnej rachunkowości, księgują faktury VAT adresowane bezpośrednio na gminę w rachunkowości urzędu gminy, bo co innego mogą zrobić? Zrezygnować z ubiegania się o środki pomocowe?

Utracone środki

Przy tej okazji niepotrzebnie tracona jest część środków budżetowych przeznaczonych na inwestycje. Na przykład gmina podejmuje się modernizacji oczyszczalni ścieków. Gdyby inwestycja ta była wykonywana przez własny zakład budżetowy, z dotacji celowej przekazanej jej z budżetu gminy na inwestycję, naliczony VAT nie obciążałby wartości początkowej środka trwałego (koszty netto). Instytucje obsługujące środki pomocowe na takie rozwiązanie się nie godzą, żądając udzielania zamówień publicznych przez samą gminę, co oznacza, że faktury powykonawcze wystawiane są na gminę. Ale odliczenie podatku nie przysługuje, bo gmina jako „podatnik” usług tych nie świadczy. Tak oto przy inwestycji dofinansowywanej w połowie ze środków unijnych traci się na wstępie około jednej piątej nakładów na niepotracalny VAT. Skarbnicy samorządów mimo to godzą się na powyższe żądania, bo jakaś (ok. 30%) część dofinansowania inwestycji mimo to pozostaje.

Jak ten problem rozwiązać? Czy tolerować dalej opisywany stan, czy wymagać uporządkowania sytuacji? Najlepszym rozwiązaniem wydaje się dostosowanie polskiego prawa do norm unijnych.

Sprzeczność z dyrektywą unijną

Zgodnie z przepisami art. 4 ust. 5 dyrektywy unijnej (VI dyrektywy Rady Europy z 17 maja 1977 r. - znak 77/388/EEC), wszystkie podmioty podlegające prawu publicznemu są podmiotowo zwolnione od VAT. Samo posiadanie statusu jednostki, zakładu budżetowego czy gospodarstwa pomocniczego zwalnia od podatku. Natomiast polska ustawa stosuje zwolnienie podmiotowe tylko do urzędów obsługujących organa władzy publicznej i to wyłącznie w zakresie czynności publicznoprawnych, ponieważ ich dochody z tytułu czynności cywilnoprawnych podlegają

opodatkowaniu. Unijne ograniczenia zwolnień dotyczą jedynie niektórych, enumeratywnie określonych kategorii usług publicznych, np. dostaw wody, ciepła, komunikacji miejskiej itp. Wszystkie pozostałe podmioty podlegające prawu publicznemu (tu: ustawie o finansach publicznych) świadczące inne usługi są od tego podatku całkowicie zwolnione, bez względu na to, czy chodzi o czynności publicznoprawne, czy też cywilnoprawne.

Sprzeczność polskiej ustawy z dyrektywą unijną jest tu ewidentna i dziwić się należy, że nie dostrzegły jej dotąd organizacje reprezentujące interesy samorządu terytorialnego (związki gmin, powiatów itp.). Biorąc pod uwagę, że w odniesieniu do prawa zharmonizowanego, a takim są podatki pośrednie, dyrektywy unijne mają prymat przed prawem krajowym, pobór VAT od gmin jest ryzykowny. Co będzie, gdy gminy, powołując się wprost na VI dyrektywę, zażądadą jego zwrotu?

Wiele przemawia za ostatecznym uporządkowaniem kwestii obciążeń podatkowych całego sektora finansów publicznych, sensowne byłoby więc przy najbliższej nowelizacji ustawy o VAT recypować wprost przepisy art. 4 ust. 5 VI dyrektywy do przepisów art. 15 ust. 6 polskiej ustawy, bez wprowadzania jakichkolwiek zmian ograniczających rzeczywisty zakres tego zwolnienia podmiotowego.

Zbigniew Cieśla
Inspektor
Wydziału Kontroli Regionalnej Izby Obrachunkowej
w Olsztynie