

Bydgoszcz, 29.09.2017 r.

STANOWISKO
KUJAWSKO-POMORSKIEGO FORUM SKARBNIKÓW
W SPRAWIE INTERPRETACJI DOTYCZĄCEJ PŁATNIKA
PODATKU DOCHODOWEGO OD UMÓW ZLECEŃ I O DZIEŁO

W związku z wieloma interpretacjami indywidualnymi wydawanymi przez organy skarbowe, które w roli płatnika zaliczek na podatek dochodowy od umów zleceń i o dzieło sytuują gminę, a nie jej jednostki organizacyjne, które te umowy zawarły, Kujawsko-Pomorskie Forum Skarbników wyraża swoje zaniepokojenie i przedstawia stanowisko w przedmiotowej sprawie.

Minister Rozwoju i Finansów stoi na tym samym stanowisku, co większość Izb Administracji Skarbowej. W odpowiedzi na interpelację poselską (DD3.054.23.2017) Podsekretarz Stanu Teresa Czerwińska podkreśla, że „przepisy prawa nie przyznają samorządowej jednostce organizacyjnej zdolności prawnej (poza stosunkiem pracy), a jedynie nadają uprawnienie do występowania w imieniu JST w granicach udzielonego pełnomocnictwa (w tym zawierania umów zlecenia lub o dzieło z osobami fizycznymi nieprowadzącymi działalności gospodarczej oraz niebędącymi pracownikami tej jednostki), stroną takiej umowy jest JST a nie samorządowa jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej. W tym przypadku czynność dokonana przez kierownika samorządowej jednostki organizacyjnej jest czynnością samej JST”. Nadto odpowiedź ministerialna wskazuje, że w przypadku umowy cywilnoprawnej to jednostka samorządu terytorialnego jest reprezentowana przez dyrektora/kierownika samorządowej jednostki organizacyjnej na podstawie udzielonego pełnomocnictwa. W związku z tym podpisuje on umowy w imieniu i na rzecz danej JST, a co za tym idzie jest płatnikiem – stosownie do art. 41 ust. 1 w związku z art. 13 pkt 8 lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Tak postawiona interpretacja przepisów powoduje kolizję z zapisami innych ustaw i narazi jednostki samorządu terytorialnego na prawne konsekwencje związane z naruszeniem zawartych w tych ustawach przepisów.

Wypłata świadczenia za wykonaną umowę zlecenie bądź dzieło obarczać będzie budżet jednostki organizacyjnej gminy, ale płatnikiem zaliczki na podatek dochodowy będzie już sama gmina. Oznacza to, że miejsce powstawania zobowiązania nie będzie tożsame z miejscem ponoszenia wydatków, które są jego konsekwencją. Skutkiem takiego działania jest naruszenie wielu przepisów w tym:

1. ustawy z dnia 29.09.1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2016 r. poz. 1047 z późn. zm.):
 - 1) art.6 ust. 1 „W księgach rachunkowych jednostki należy ująć wszystkie osiągnięte, przypadające na jej rzecz przychody i obciążające ją koszty związane z tymi przychodami dotyczące danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty.”;
 - 2) art. 11 ust. 1 „Księgi rachunkowe są prowadzone przez jednostkę.”;
 - 3) art. 13 ust. 4 pkt. 1 „Księgi rachunkowe, z uwzględnieniem technik ich prowadzenia, powinny być: 1) trwale oznaczone nazwą (pełną lub skróconą) jednostki, której dotyczą (każda księga wiazana, każda luźna karta kontowa, także jeżeli mają one postać wydruku komputerowego lub zestawienia wyświetlanego na ekranie monitora komputera), nazwą danego rodzaju księgi rachunkowej oraz nazwą programu przetwarzania.”;



- 4) art. 17 ust. 1 pkt. 6 „księgi rachunkowe prowadzi się w szczególności dla kosztów i istotnych dla jednostki składników aktywów”;
- 5) art. 21 ust. 1 pkt. 2 „Dowód księgowy powinien zawierać co najmniej: 2) określenie stron (nazwy, adresy) dokonujących operacji gospodarczej”.

Ponad więc wszelką wątpliwość z przepisów ustawy o rachunkowości wynika, iż księgi rachunkowe prowadzi jednostka, koszty i wydatki oraz wszelkie rozrachunki związane z zakresem jej działalności ujmuje w swoich księgach na podstawie dokumentów źródłowych wystawionych na tą jednostkę i w księgach oznaczonych danymi tej jednostki, dlatego powstaje wątpliwość jak w księgach jednostki budżetowej zaksięgować dokumenty, gdzie stroną jest gmina, a nie np. szkoła podstawowa; podatek i składki ZUS płaci gmina, a nie jednostka, jak sporządzić na podstawie takich ksiąg sprawozdania budżetowe i finansowe, a przecież muszą one wynikać z dokumentów adresowanych do tej jednostki, a nie gminy.

2. rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. z 2017 r. poz. 760) wydany na podstawie art. 40 ust. 4 pkt 1 lit. a ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2016 r. poz. 1870 z późn. zm.)

W planie kont dla budżetów JST (załącznik nr 2 do rozporządzenia) nie ma kont, które służyłyby do prowadzenia rozrachunków z tytułów umów zlecenie czy o dzieło natomiast zgodnie z załącznikiem nr 3 do w/w rozporządzenia tj. w planie kont dla jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych wprost w opisach do konta 231-Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń jak i konta 404-Wynagrodzenia zapisano, iż służą do ewidencji odpowiednio rozrachunków, kosztów za pracę wykonywaną na podstawie stosunku pracy, umowy zlecenia, umowy o dzieło, umowy agencyjnej i innych umów zgodnie z odrębnymi przepisami. To skoro jednostka nie jest płatnikiem z tytułu umów zlecenie i o dzieło to po co te zapisy?

3. rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz.U. z 2016 r. poz. 1015 z późn. zm.):
 - 1) §6 ust.1 pkt. 1 Sprawozdania: „1) jednostkowe - są sporządzane przez kierowników jednostek organizacyjnych, kierowników jednostek obsługujących i naczelników urzędów skarbowych na podstawie ewidencji księgowej”;
 - 2) §9 ust.1 i 2 „1. Kierownicy jednostek, kierownicy jednostek obsługujących i naczelnicy urzędów skarbowych są obowiązani sporządzać sprawozdania rzetelnie i prawidłowo pod względem merytorycznym i formalno-rachunkowym. 2. Kwoty wykazane w sprawozdaniach powinny być zgodne z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej.”;
4. ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz. U. z 2016 r. poz. 963 z późn. zm.)
 - 1) Art. 8 ust. 1 i 2a „1. Za pracownika uważa się osobę pozostającą w stosunku pracy, z zastrzeżeniem ust. 2 i 2a. 2a. Za pracownika, w rozumieniu ustawy, uważa się także osobę wykonującą pracę na podstawie umowy agencyjnej, umowy zlecenia lub innej umowy o świadczenie usług, do której zgodnie z Kodeksem Cywilnym stosuje się przepisy dotyczące zlecenia, albo umowy o dzieło, jeżeli umowę taką zawarł z pracodawcą,

z którym pozostaje w stosunku pracy, lub jeżeli w ramach takiej umowy wykonuje pracę na rzecz pracodawcy, z którym pozostaje w stosunku pracy”.

Skoro zgodnie z art. 3 ustawy z 26 czerwca 1974 r. Kodeksu Pracy (Dz. U. z 2016 r. poz. 1666 z późn. zm.) „Pracodawcą jest jednostka organizacyjna, chociażby nie posiadała osobowości prawnej, a także osoba fizyczna, jeżeli zatrudniają one pracowników” to dlaczego takich uregulowań nie można zastosować do umów zleceń? Co zrobić, gdy dana jednostka w ramach realizowanych projektów z dofinansowaniem ze środków Unii Europejskiej zatrudnia własnych pracowników na umowy zlecenia w celu realizacji tych projektów jak ma rozliczyć ich w księgach jednostki, gdy podatek i składki ma zapłacić z rachunku bankowego gminy?

5. ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U z 2016 r. poz. 446 z późn. zm.):
- 1) art. 9 ust.1 „ W celu wykonywania zadań gmina może tworzyć jednostki organizacyjne, a także zawierać umowy z innymi podmiotami, w tym z organizacjami pozarządowymi.”
 - 2) art. 18 ust. 2 pkt 9 lit h) „Do wyłącznej właściwości rady gminy należy: 9) podejmowanie uchwał w sprawach majątkowych gminy, przekraczających zakres zwykłego zarządu, dotyczących: h) tworzenia, likwidacji i reorganizacji przedsiębiorstw, zakładów i innych gminnych jednostek organizacyjnych oraz wyposażania ich w majątek”.

Może w związku z tym zasadnym byłoby zlikwidowanie wszystkich istniejących jednostek organizacyjnych. Wówczas – gdyby teoretycznie pozostała jedna „superjednostka” w postaci samej gminy, realizująca wszystkie przypisane prawem obowiązki – być może wszystkie zasady prawa zostałyby zachowane.

Mając na względzie przedstawione w naszym stanowisku argumenty wnosimy o zmianę obowiązujących przepisów prawa, tak aby jego interpretacje nie uderzały w jednostki samorządu terytorialnego, wymuszając na nich działania prawem niedopuszczalne albo wskazanie drogi postępowania w świetle interpretacji Ministerstwa Rozwoju i Finansów, zgodnie z zachowaniem zasad określonych w wyżej wymienionych przepisach.

W imieniu członków Kujawsko-Pomorskiego Forum Skarbników:

Małgorzata Ostrowska



Przewodnicząca

Kujawsko-Pomorskiego Forum Skarbników

Elżbieta Singer



Dyrektor

Kujawsko-Pomorskiego Biura FRDL

