

Poznań, dnia 12 października 2016 r.



**Przewodnicząca
Krajowej Rady
Regionalnych Izb Obrachunkowych**

Grażyna Wróblewska

KRRIO-0718/II/48/2016

SEKRETARIAT
Związku Miast Polskich
Wpł. dnia <u>2016 -10- 17</u>
L. dz. <u>686</u>

Pan
Zygmunt Frankiewicz
Prezes
Związku Miast Polskich
ul. Robocza 42
61-317 Poznań

Szanowny Panie Prezesie

W odpowiedzi na Pana pismo z dnia 31 maja 2016 r. w sprawie zajęcia stanowiska w kwestiach związanych z centralizacją rozliczeń podatku od towarów i usług (VAT) w jednostkach samorządu terytorialnego informuję, co następuje.

Przedstawione w piśmie problemy były przedmiotem dyskusji na posiedzeniu Krajowej Rady Regionalnych Izb Obrachunkowych (KR RIO) w dniu 6 października 2016 roku. Ze względu na brak przepisów określających szczególne zasady wykonywania budżetu jednostki samorządu terytorialnego wynikające z centralizacji rozliczeń podatku VAT oraz prezentowane przez samorząd różne rozwiązania, nie jest możliwe przedstawienie jednego sposobu przeprowadzania centralizacji rozliczeń podatku VAT oraz odzwierciedlenia tych rozliczeń w księgach rachunkowych. W tej sytuacji organ wykonawczy jednostki samorządu terytorialnego powinien stworzyć odpowiednie regulacje wewnętrzne (procedury) zapewniające poprawność ustalania wyniku wykonania budżetu oraz zachowania klasyfikacji zdarzeń gospodarczych.

Zgodnie z art. 3 ustawy z dnia 5 września 2016 r. o szczególnych zasadach rozliczeń 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 (Dz.U. poz. 1454) jednostka samorządu terytorialnego jest obowiązana do podjęcia rozliczania podatku wraz ze wszystkimi jednostkami organizacyjnymi najpóźniej od dnia 1 stycznia 2017 r.

Centralizacja rozliczeń podatku od towarów i usług (VAT) w praktyce oznacza konieczność wdrożenia w urzędzie oraz w jednostkach organizacyjnych objętych centralizacją podatku VAT wielu procedur, w tym określających jednolite zasady ewidencji na kontach jednostek organizacyjnych operacji związanych z rozliczeniami podatku VAT. W pierwszej kolejności muszą być jednak podjęte kluczowe decyzje mające wpływ na proces centralizacji, m.in. kwestie dotyczące powołania centrum usług wspólnych, zastosowania narzędzi informatycznych, podziału odpowiedzialności za poszczególne dane w ramach rozliczeń podatku VAT.

Przygotowanie i wdrożenie procedur wewnętrznego rozliczania podatku VAT oraz zasad ewidencji operacji dotyczących rozliczenia podatku VAT będzie możliwe dopiero po ustaleniu:

- zasad sporządzania częściowych rejestrów oraz deklaracji,
- obiegu dokumentów w ramach jednostki samorządu terytorialnego,
- trybu rozliczeń z tytułu podatku VAT pomiędzy jednostką samorządu terytorialnego a jednostkami organizacyjnymi,
- kierunków przepływu środków pieniężnych z tytułu odliczenia VAT (obniżenia kwoty podatku VAT należnego o kwotę podatku VAT naliczonego na zasadach, o których mowa w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług).

Opracowując system scentralizowanych rozliczeń podatku VAT jednostka samorządu terytorialnego powinna zwrócić w szczególności uwagę na następujące kwestie:

- 1) źródła dochodów jednostek samorządu terytorialnego określa ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz.U. z 2016 r. poz. 198); ustawowo określony katalog dochodów jednostek samorządu terytorialnego nie obejmuje wpływów tytułu podatku VAT stanowiącego dochód budżetu państwa, stąd w budżecie jednostki samorządu terytorialnego nie mogą wystąpić dochody klasyfikowane do paragrafu 014 „Wpływy z podatku od towarów i usług”;
- 2) system ewidencji scentralizowanych rozliczeń podatku VAT powinien zapewnić jednostce samorządu terytorialnego właściwą wycenę dochodów budżetowych uzyskanych w wyniku dostawy towarów i usług (bez podatku VAT, który stanowi dochód budżetu państwa) oraz wydatków budżetowych, które nie powinny być zawyżane o podlegający odliczeniu – w danym roku budżetowym – podatek naliczony;
- 3) przepisy 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 2013 r. poz. 289 z późn. zm.) nie określają szczególnych zasad ewidencji operacji związanych

z rozliczeniami podatku VAT. Zgodnie z § 15 rozporządzenia jednostka może – w wyniku podziału kont syntetycznych określonych w załączniku nr 2 i 3 do rozporządzenia – utworzyć „własne” konta, zgodne co do treści ekonomicznej (w tym również przy wykorzystaniu symboli kont, które nie mają zastosowania w jednostce) albo rozbudować zakres ewidencji szczegółowej (analitycznej) lub pozabilansowej. Ponadto, zakładowy plan kont jednostki organizacyjnej objętej centralizacją VAT powinien uwzględniać ustalenia zarządu jednostki samorządu terytorialnego dotyczące zasad grupowania operacji gospodarczych istotnych dla rodzaju działalności (co równocześnie oznacza możliwość dokonywania tego rodzaju ustaleń) oraz zapewniać możliwość sporządzenia wszelkiego rodzaju sprawozdań, w tym budżetowych (o symbolu Rb).

Przyjęte przez jednostkę rozwiązania organizacyjno-finansowe dotyczące centralizacji rozliczania podatku VAT powinny znaleźć swoje odzwierciedlenie w dokumentacji rachunkowości. Zakładowe plany kont urzędu oraz jednostek organizacyjnych powinny określać jednolity (określony przez organ wykonawczy) sposób ewidencji operacji dotyczących wewnętrznych rozliczeń podatku VAT.

Możliwe wydaje się przyjęcie przez jednostki samorządu terytorialnego następujących zasad dotyczących centralizacji rozliczeń podatku VAT oraz ewidencji operacji dotyczących tych rozliczeń:

- 1) zbiorcza deklaracja VAT sporządzana jest przez wyspecjalizowane służby finansowo-księgowe urzędu/starostwa na podstawie deklaracji cząstkowych sporządzanych przez jednostki organizacyjne;
- 2) rozliczenia pieniężne z tytułu podatku VAT dokonywane są za pośrednictwem otwartego w tym celu odrębnego rachunku bankowego urzędu/starostwa;
- 3) ewidencja rozliczeń podatku VAT jednostki samorządu terytorialnego prowadzona jest w księgach rachunkowych urzędu/starostwa na podstawie cząstkowych deklaracji VAT sporządzanych przez jednostki organizacyjne objęte centralizacją (dowody oraz sposób ich kontroli i akceptacji powinien być opisany w instrukcji obiegu i kontroli dowodów finansowo-księgowych);
- 4) prowadzenie rozbudowanej analityki do konta 225 „Rozrachunki z budżetami” umożliwiającej wyodrębnienie rozrachunków z tytułu podatku VAT z Urzędem Skarbowym oraz z poszczególnymi jednostkami organizacyjnymi (wewnętrzne rozliczenia z tytułu podatku VAT); dodatkowo prowadzenie ewidencji na kontach urzędu/starostwa – w ramach analityki do konta 222 „Rozliczenie dochodów budżetowych” oraz konta 800 „Fundusz jednostki” – operacji dotyczących podatku VAT.
- 5) wyksięgowywanie różnic zaokrągleń wynikających ze zbiorczej deklaracji VAT w księgach urzędu/starostwa (zapis odpowiednio: strona Wn konta 761 „Pozostałe koszty operacyjne” lub Ma konta 760 „Pozostałe przychody operacyjne”).

Jednostki organizacyjne objęte centralizacją rozliczeń podatku VAT mogą dokonywać rozliczeń z jednostką samorządu terytorialnego (za pośrednictwem urzędu/starostwa) na zasadach analogicznych jak obowiązujące przy dokonywaniu rozliczeń z Urzędem Skarbowym. W takim przypadku podatek VAT wynikający z deklaracji częściowej sporządzonej przez jednostkę organizacyjną przekazywany jest na wyodrębniony rachunek bankowy urzędu/starostwa. Z tego rachunku przekazywana jest także wynikająca z deklaracji częściowej nadwyżka podatku VAT naliczonego nad należnym, podlegająca zwrotowi w danym roku budżetowym (środki pieniężne przekazywane są przez urząd/starostwo na rachunek jednostki organizacyjnej).

Przyjęcie innych rozwiązań dotyczących wewnętrznego rozliczenia podatku VAT nie może mieć istotnego wpływu na wycenę dochodów i wydatków budżetowych realizowanych przez jednostkę samorządu terytorialnego (ich zwiększenie). Dotyczy to m.in. przyjęcia w rozliczeniach podatku VAT zasady niedokonywania zwrotów jednostkom organizacyjnym środków z tytułu nadwyżek podatku VAT naliczonego nad należnym i uznania, że środki pozostające na rachunku bankowym urzędu/starostwa po dokonaniu bieżących rozliczeń z Urzędem Skarbowym (na podstawie złożonej zbiorczej deklaracji VAT-7 za dany miesiąc) stanowią dochody budżetowe, podlegające odprowadzeniu na rachunek budżetu jednostki samorządu terytorialnego.

Ponadto, z przepisów rozporządzenia Ministra Finansów z 5 lipca 2010 r. (opis konta 300 „Rozliczenie zakupu”) wynika, że jednostka budżetowa objęta centralizacją rozliczeń VAT, winna prowadzić ewidencję w taki sposób, aby na koncie 130 „Rachunek bieżący jednostki” (subkonto wydatków), wydatki w poszczególnych paragrafach obejmujących zakup towarów czy usług, były ewidencjonowane w kwotach netto, zaś podatek VAT naliczany od tych zakupów był ewidencjonowany w paragrafie 453 „Podatek od towarów i usług (VAT)”. W tym paragrafie należy również ujmować wydatki z tytułu zapłaty podatku VAT należnego nie zapłaconego przez kontrahenta (pochodzącego z faktur sprzedaży). Taki sposób ewidencji spowoduje, że w sprawozdaniu z wykonania planu wydatków (Rb-28S) jednostki organizacyjnej wystąpią wydatki w paragrafie 453 „Podatek od towarów i usług (VAT)”.

KRRIO zwraca również uwagę na to, iż ustawa z dnia 5 września 2016 r. o szczególnych zasadach rozliczeń 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, wprowadziła zmiany w ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2014 r., poz. 851 ze zm.) oraz w ustawie z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2013 r., poz. 885 ze zm.).

Z przepisów ustawy o podatku dochodowym wynika, że środki finansowe otrzymane przez samorządowy zakład budżetowy z budżetu jednostki samorządu terytorialnego wynikające z

rozliczenia podatku od towarów i usług związanego z tym zakładem nie zalicza się do przychodów, o których mowa w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych.

Zgodnie zaś z postanowieniem art. 15 ust. 4a ustawy o finansach publicznych samorządowy zakład budżetowy może otrzymywać z budżetu jednostek samorządu terytorialnego środki finansowe wynikające z rozliczenia podatku od towarów i usług, z tym że ich wysokość nie może być wyższa, niż wynikająca z rozliczenia tego podatku związanego z tym zakładem.

Zasady ustalania i przekazywania z budżetu jednostki samorządu terytorialnego środków finansowych wynikających z rozliczenia podatku od towarów i usług określić powinien organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli przewiduje przekazywanie tych środków temu zakładowi.

Przekazywane środki w ocenie KRRIO nie będą stanowiły dotacji dla samorządowego zakładu budżetowego.

Rodzaje dotacji, które może otrzymywać samorządowy zakład budżetowy z budżetu jednostki samorządu terytorialnego określone zostały w art. 15 ust. 3 ustawy o finansach publicznych. W chwili obecnej wskazanie podziałki klasyfikacji dla tych środków nie jest możliwe.

Równocześnie informuję, że KR RIO nie jest organem uprawnionym do ustalania zasad wykonywania budżetu jednostek samorządu terytorialnego oraz szczególnych zasad rachunkowości. W związku z tym przedmiotowe stanowisko nie ma charakteru wiążącego dla organów jednostek samorządu terytorialnego, kierowników jednostek organizacyjnych odpowiedzialnych za gospodarkę finansową oraz rachunkowość jednostek, a także dla organów nadzoru i kontroli.

KR RIO za celowe uznaje wdrożenie przepisów określających zasady wykonywania budżetu jednostek samorządu terytorialnego w zakresie dotyczącym centralizacji rozliczeń podatku VAT oraz szczególnych zasad rachunkowości, zobowiązujących samorząd do jednolitej prezentacji tych rozliczeń w księgach rachunkowych oraz w sprawozdaniach finansowych i budżetowych.

Z tych też względów pismo Pana Prezesa wraz z odpowiedzią przesłane zostało do Departamentu Finansów Samorządu Terytorialnego i Departamentu Budżetu Państwa w Ministerstwie Finansów z prośbą o podjęcie działań zmierzających do określenia zasad wykonywania budżetu jednostki samorządu terytorialnego w zakresie dotyczącym centralizacji rozliczeń podatku VAT oraz szczególnych zasad rachunkowości.

Z. powaiciu
PRZEWODNICZĄCA
Krajowej Rady
Regionalnych i Lokalnych Odrachunkowych
G. Wróblewska
Grażyna Wróblewska