

Monika Truszkowska-Kurstak¹

Politechnika Białostocka
e-mail: m.truszkowska@pb.edu.pl

WIARYGODNOŚĆ SPRAWOZDAWCZOŚCI GMINY DLA CELÓW ZARZĄDCZYCH W ŚWIELE CENTRALIZACJI ROZLICZEŃ PODATKU VAT

RELIABILITY OF THE COMMUNE'S REPORTING FOR MANAGERIAL PURPOSES IN THE LIGHT OF THE CENTRALIZATION OF VAT SETTLEMENTS

DOI: 10.15611/pn.2017.475.28

JEL Classification: H71, H83, K34, P43

Streszczenie: Celem artykułu jest wskazanie na podstawowe problemy dotyczące jakości danych ujętych w sprawozdawczości gminy, wykorzystywanych między innymi w bieżącym zarządzaniu finansami jednostki. Problematyka zachowania wiarygodności tych danych ściśle wiąże się z wprowadzeniem od 1 stycznia 2017 r. obowiązkowej centralizacji rozliczeń w jednostkach samorządu terytorialnego w zakresie podatku VAT. Realizację celu pracy oparto na studiach literatury przedmiotu, regulacji prawnych, a ponadto dokonano analizy wybranych zagadnień dotyczących systemu rachunkowości i sprawozdawczości gmin. Na przykładach niektórych kategorii finansowych dowiedziono, że część danych sprawozdawczych nie spełnia kryteriów porównywalności i wiarygodności. Przedstawiono własną propozycję sposobu ujęcia wybranych zdarzeń związanych z omawianym zagadnieniem w celu zwiększenia wartości poznawczej sprawozdań gminy, zwłaszcza dla organu zarządzającego.

Słowa kluczowe: centralizacja VAT, zarządzanie finansami, gmina, sprawozdawczość.

Summary: The aim of the article is to identify basic problems related to the quality of data included in the commune's reporting, that are used in the current financial management. It is closely related to introduction of the VAT centralization from 01.01.2017. The author gained the aim on the basis of literature, law and analysis of selected issues related to accounting and reporting system. On the example of some financial categories it was proved that the part of reporting data was not meeting criteria of the comparability and the reliability. Own proposal of the way of including the chosen operations associated with the discussed issue to improve the cognitive value of the commune's reports, especially for the managing authority was shown.

Keywords: VAT centralization, financial management, commune, reporting.

¹ Badania zostały zrealizowane w ramach pracy nr S/WZ/2/2015 i sfinansowane ze środków na naukę MNiSW.

1. Wstęp

Zagadnienie centralizacji podatku VAT jest stosunkowo nowe, jednak całkowicie zmienia sposób postrzegania jednostek organizacyjnych gminy nieposiadających statusu osoby prawnej jako podmiotów rozliczających się samodzielnie z tytułu podatku VAT. Dwudziestoletnia tradycja w tym zakresie uległa zmianie, ponieważ wskutek wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 29 września 2015 r. [Wyrok TS UE z dnia 29 września 2015] i uchwał Naczelnego Sądu Administracyjnego podjętych w dniach 24 czerwca 2013 r. [Uchwała NSA z 24 czerwca 2013] oraz 26 października 2015 r. [Uchwała NSA z 26 października 2015] z dniem 1 października 2016 r. weszła w życie ustawa 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 [Ustawa z dnia 5 września 2016]. Ustawa ta wprowadziła sukcesję podatkową dla jednostek samorządu terytorialnego (dalej: jst) jako osób prawnych w zakresie podatku VAT oraz obowiązek podjęcia rozliczania tego podatku wraz ze wszystkimi jednostkami organizacyjnymi najpóźniej od 1 stycznia 2017 r. Tym samym jednostki organizacyjne jst nieposiadające osobowości prawnej, czyli jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe, które dotychczas były odrębnymi od jst podatnikami VAT, utraciły ten status. Argumentem podkreślonym przez Trybunał w odniesieniu do jednostek budżetowych (a podtrzymanym przez NSA, także w odniesieniu do samorządowych zakładów budżetowych), okazał się przede wszystkim brak samodzielności w prowadzeniu działalności gospodarczej jako kryterium wymaganego przez artykuł 9 ust. 1 Dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej [Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006]. W ten sposób znaczna część zwłaszcza jednostek budżetowych stanęła w obliczu nowych obowiązków wynikających z dostosowania dokumentacji i prowadzonej ewidencji także do potrzeb rozliczeń z tytułu podatku VAT zgodnie z procedurami ustalonymi przez ich jednostkę samorządu terytorialnego, a także przed koniecznością przeszkolenia personelu w tym zakresie. Należy bowiem zaznaczyć, że przed centralizacją w jednostkach tych problem rozliczeń z tytułu VAT mógł w ogóle nie występować ze względu na możliwość korzystania ze zwolnienia podmiotowego wynikającego z nieprzekroczenia ustawowego progu wartości sprzedaży netto określonego w art. 113 Ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług [Ustawa z dnia 11 marca 2004].

Celem artykułu jest wskazanie na podstawowe problemy dotyczące jakości danych wykazywanych w sprawozdawczości gminy po centralizacji podatku VAT, wykorzystywanych między innymi w bieżącym zarządzaniu finansami tej jednostki. Wskutek zmian legislacyjnych dylematy te zyskały na znaczeniu w kontekście obowiązku przestrzegania zasad jawności i przejrzystości finansów publicznych oraz

zasady wiernego i rzetelnego obrazu przekazywanego przez system rachunkowości i sprawozdawczości gminy. Realizację celu pracy oparto na studiach literatury przedmiotu, regulacji prawnych dotyczących specyfiki działalności gminy i jej obowiązkowych rozliczeń w zakresie podatku VAT oraz na analizie wybranych problemów z zakresu systemu rachunkowości i sprawozdawczości tej jst.

2. Gmina i specyfika jej działalności

Gmina jako jednostka samorządu terytorialnego została reaktywowana w drodze decentralizacji władzy publicznej w Polsce, aby usprawnić proces alokacji zasobów publicznych. W porównaniu z powiatem czy województwem samorząd wypełnia zdecydowanie najbardziej rozbudowany wachlarz zadań publicznych. Jako prawnie zorganizowany związek osób zamieszkujących dany teren realizuje większość spraw publicznych o znaczeniu lokalnym w celu zaspokojenia potrzeb swoich mieszkańców. Jest więc organizacją o charakterze *non-profit*, nienastawioną na zysk. Dzięki wyposażeniu w osobowość prawną zyskała cechę samodzielności, która podlega ochronie sądowej. Przypisane zadania realizuje we własnym imieniu, na własną odpowiedzialność i we własnym interesie. Może samodzielnie zarządzać majątkiem, którego jest właścicielem, i zaciągać zobowiązania. Przysługuje jej zagwarantowana w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej samodzielność w kształtowaniu ustroju wewnętrznego i prowadzeniu gospodarki finansowej, w tym kształtowaniu obciążeń w zakresie podatków i opłat lokalnych. Posiada również względną swobodę w wyborze form działania, czyli kształtowania struktury swojej działalności. Ograniczeniem różnych przejawów samodzielności gminy są wyłącznie przepisy prawa (szerzej: [Truskowska-Kurstak 2014, s. 89 i nast.]).

Katalog zadań gminy jest niezwykle rozbudowany. Część z nich wiąże się z zaspokajaniem potrzeb wspólnoty samorządowej i te są określane mianem zadań własnych [art. 7 ust. 1 Ustawy z dnia 8 marca 1990]; część zaś wynika z potrzeb całego społeczeństwa zorganizowanego w tzw. państwo i jest znana pod nazwą zadań zleconych w drodze ustawy z zakresu administracji rządowej. Istnieje jeszcze trzecia grupa zadań, które gmina może realizować, a mianowicie zlecone na podstawie porozumień z innymi jst lub organami administracji rządowej. Inaczej rzecz ujmując, można powiedzieć, że w ramach prowadzonej działalności gmina występuje w dwójakiej roli:

1. Jako podmiot prawa publicznego, który samodzielnie wykonuje określone zadania, zwłaszcza w ramach funkcji administracyjno-zarządzającej na danym terenie, korzystając z przypisanych jej kompetencji władczych (tu organy gminy występują jako nosiciele władztwa publicznego).

2. Jako podmiot prawa cywilnego, który będąc stroną w stosunkach cywilnoprawnych, samodzielnie realizuje swoje uprawnienia właścicielskie oraz inne prawa majątkowe, stając się podmiotem praw i obowiązków (w tym zakresie organy gminy

co do zasady występują jako organy osoby prawnej) (zob. [Postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 czerwca 1997; Izdebski 2009, s. 214]).

Nawiązując do tematu opracowania, należy szerzej wspomnieć o prawie gminy do prowadzenia działalności gospodarczej, wynikającym z art. 9 ust. 2 ustawy o samorządzie gminnym, dokładniej uregulowanym w ustawie o gospodarce komunalnej [Ustawa z dnia 20 grudnia 1996]. Odnosi się ono do możliwości tworzenia spółek prawa handlowego w ściśle określonych sytuacjach, podyktowanych interesem społecznym, a także do możliwości posiadania udziałów lub akcji. Najważniejsze jest jednak to, że w zakresie działalności gospodarczej gmina powinna odgrywać przede wszystkim rolę służebną oraz ograniczać się do prowadzenia działań ochronnych i stymulujących jej rozwój (zob. [Byjoch, Redel 2000, s. 70] (za: [Kruszewska-Gagoś 2009, s. 128])).

Takie podejście, które nawiązuje do sensu powołania gminy jako jst, jest odmienne od rozumienia działalności gospodarczej na gruncie dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej oraz na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług, gdzie oprócz kryterium samodzielności w prowadzeniu tej działalności wskazuje się na możliwość jej wykonywania w sposób ciągły dla celów zarobkowych. W związku z tym spod regulacji podatku VAT jest wyłączona gmina w odniesieniu do wypełnianych funkcji organu władzy publicznej oraz urzędy obsługujące ją w tej roli w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały powołane. Jako czynny podatnik VAT gmina występuje natomiast w odniesieniu do czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych (zob. [art. 15 ust. 6 Ustawy z dnia 11 marca 2004]). W ten sposób opodatkowaniu będzie podlegać na przykład wynajem pomieszczeń szkolnych, lokali użytkowych, powierzchni reklamowych, sprzedaż majątku, złomu, odpłatna organizacja imprez przez jednostki.

Cechą wspólną wszystkich zadań gminy jest to, że ich realizacja wymaga z jednej strony przyjęcia odpowiedniej do ich charakteru formy prawnej lub organizacyjno-prawnej, z drugiej strony zaś – zaangażowania środków finansowych. Ze względu na fakt pozyskania tych środków ze źródeł publicznych oraz ich wydatkowanie na realizację zadań publicznych przepływy te będą podlegały szczególnym rygorom prawa, tj. nakazom, zakazom, zasadom rozliczania, sprawozdawania, kontroli i odpowiedzialności, określonym m.in. w ustawie o finansach publicznych [Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009] oraz w ustawie o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych [Ustawa z dnia 17 grudnia 2004].

Gmina realizuje swoje zadania w różnych formach. Są to na przykład jednostki budżetowe, samorządowe zakłady budżetowe, instytucje kultury, samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej, spółki prawa handlowego, umowy o charakterze cywilnoprawnym, różne postacie współdziałania, tj. porozumienia gmin, związki międzygminne, stowarzyszenia gmin. Zasadniczo gminie przysługuje dowolność w doborze tych form, jednak przepisy prawa ograniczają tę dowolność, m.in. po-

przez przypisanie konkretnym formom określonych zadań publicznych (jak np. dla samorządowego zakładu budżetowego) lub w ogóle zakaz stosowania niektórych form (np. zakaz tworzenia fundacji). Wybór ma istotny wpływ na sprawność zarządzania wszystkimi zasobami gminy. Zasadniczą formą realizacji zadań publicznych i wypełniania funkcji organów władzy publicznej jest jednostka budżetowa.

Jednostka budżetowa znajduje zastosowanie najczęściej do wykonywania zadań w tych obszarach, w których wydatki są niewspółmiernie wysokie w stosunku do realizowanych dochodów. W formie tej funkcjonują urzędy gmin, ośrodki pomocy społecznej, przedszkola, szkoły, straż gminna, a nawet podmioty lecznicze. Działalność tych jednostek ma najczęściej charakter nieodpłatny. Jednostka budżetowa nie ma więc ani samodzielności ekonomicznej, ani finansowej. O jej utworzeniu, łączeniu lub likwidacji decyduje rada gminy. Rada nadaje również statut będący podstawą prowadzonej działalności oraz określa mienie, które jest przekazywane jednostce budżetowej w zarząd (jednostka budżetowa nie jest właścicielem tego mienia). Jednostka budżetowa przypisane jej zadania publiczne realizuje w imieniu i na rzecz gminy, która ją utworzyła, ponieważ sama nie ma osobowości prawnej. Nie odpowiada samodzielnie za zobowiązania; odpowiedzialność tę ponosi gmina. Prowadzi gospodarkę finansową zgodnie z ustawą o finansach publicznych, na podstawie planu dochodów i wydatków (tj. planu finansowego), którego przyjęcie podlega specyficznej procedurze w ramach procesu uchwalania budżetu gminy. Nie może przekraczać kwot zaplanowanych wydatków oraz ma prawo dokonywania tylko takich wydatków, które są ujęte w jej planie finansowym i budżecie gminy. Z budżetem gminy jest powiązana metodą brutto. Oznacza to, że wszelkie dochody budżetowe, które pobiera, odprowadza na rachunek budżetu gminy i z budżetu tego otrzymuje środki na pokrycie zaplanowanych wydatków. Nie może więc we własnym zakresie pokryć wydatków bezpośrednio z realizowanych dochodów (szerzej: [Truszkowska-Kurstak 2014, s. 124-127]). W literaturze przedmiotu wskazuje się, że forma ta jest nieodpowiednia dla prowadzenia działalności gospodarczej, jednostka budżetowa nie jest bowiem zainteresowana zwiększaniem dochodów budżetowych oraz oszczędnym wydawaniem przyznanych środków [Kańduła, Przybylska 2008, s. 43].

3. Podstawy gospodarki finansowej gminy

Gospodarka środkami publicznymi w gminie ma charakter planowy i odbywa się na podstawie uchwały budżetowej. Najważniejszym planem jest budżet, który umożliwia planowanie, zarządzanie i kontrolę gospodarki finansowej gminy w krótkim okresie. Jako zasadnicza część uchwały budżetowej stanowi pieniężny wyraz planowanych do realizacji w roku budżetowym przedsięwzięć publicznych, będących kontynuacją zamierzeń z lat poprzednich lub skutkiem nowych decyzji. Składa się z planów finansowych wszystkich jednostek budżetowych podległych gminie. Jest zatem planem, który w sposób zagregowany prezentuje m.in. źródła pozyskania środków publicznych, kierunki ich rozdysponowania, a także kwotę nadwyżki bud-

zetu i jej przeznaczenie lub kwotę deficytu oraz sposób jego pokrycia (zob. [art. 211 Ustawy z dnia 27 sierpnia 2009]).

Oprócz planowania krótkookresowego w gminie występuje również długookresowe planowanie finansowe, oparte na długofalowej koncepcji rozwoju gminy. Jest ono ujęte w tzw. wieloletniej prognozie finansowej, której sporządzenie i uchwalenie obowiązuje każdą gminę. Uchwała w sprawie wieloletniej prognozy finansowej zawiera zestawienie kategorii budżetowych zawsze w ujęciu co najmniej czteroletnim, to jest obejmującym rok budżetowy i przynajmniej trzy kolejne lata. Podlega corocznej aktualizacji i przedłużaniu prognoz danych co najmniej o następny rok budżetowy. Powinna wykazywać zgodność z budżetem przynajmniej w zakresie wyniku budżetu i związanych z nim kwot przychodów i rozchodów oraz długu gminy.

4. Sprawozdawczość jako finansowy obraz realizowanych zadań publicznych

Realizacja zadań publicznych gminy znajduje swój pieniężny wyraz w sporządzanej cyklicznie sprawozdawczości. Jest to ostatni etap procesu generowania informacji w systemie rachunkowości, ponieważ jej treść wynika z zebranych, zaewidencjonowanych i przetworzonych danych.

Ze względu na publiczny charakter działalności i dysponowanie środkami publicznymi proces sprawozdawania w gminie jest niezwykle rozbudowany. Obowiązkowe jest sporządzanie zarówno sprawozdań finansowych, jak i sprawozdań ściśle związanych z realizacją budżetu. W związku z tym regulacje dotyczące funkcjonowania systemu rachunkowości gminy, w tym sprawozdawczości, znajdują się nie tylko w ustawie o rachunkowości, ale też w ustawie o finansach publicznych i przepisach wykonawczych wydanych do tej ustawy.

Ustawa o rachunkowości reguluje – tak jak dla innych podmiotów prowadzących księgi rachunkowe – sposób prowadzenia tych ksiąg w gminach, zasady inwentaryzacji oraz wyceny poszczególnych kategorii finansowych. Natomiast w części dotyczącej treści, układu i częstotliwości sporządzania sprawozdań finansowych czy zasad ewidencji operacji specyficznych dla budżetu i jednostek organizacyjnych gminy zastosowanie znajduje rozporządzenie w sprawie szczególnych zasad rachunkowości (...) [Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010], które – co ciekawe – zostało wydane na podstawie delegacji z ustawy o finansach publicznych. W odniesieniu do sprawozdawania z realizacji budżetu treść, zasady i częstotliwość sporządzania sprawozdań „Rb” wynikają z rozporządzenia w sprawie sprawozdawczości budżetowej [Rozporządzenie z dnia 16 stycznia 2014]. Część obowiązków sprawozdawczych określa również sama ustawa o finansach publicznych, która obliuguje wójta (burmistrza, prezydenta miasta) do podawania do publicznej wiadomości śródrocznych informacji na temat przebiegu realizacji budżetu gminy oraz kształtowania się wieloletniej prognozy finansowej. Należy dodać, że szczegółowość ewidencji księgowej jest ściśle dostosowana do obowiązków w zakresie planowania

i realizacji budżetu przez zastosowanie zunifikowanej dla jednostek sektora finansów publicznych klasyfikacji budżetowej, która z założenia ma służyć planowaniu, ewidencjonowaniu i sprawozdawaniu według tych samych zasad. Ma także ułatwiać kontrolę i prowadzenie analiz, w tym dokonywanie porównań danych w czasie i przestrzeni.

Sprawozdanie finansowe gminy jest sporządzane po zakończeniu roku budżetowego. Dostarcza ono informacji o podobnym charakterze jak w przypadku przedsiębiorstw komercyjnych. Jako swoista hybryda sprawozdań finansowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych ma znaczenie drugorzędne ze względu na ograniczony zakres prezentowanych informacji. Przedstawia co prawda potencjał majątkowy i finansowy gminy jako osoby prawnej, a nawet osiągnięte przychody i ponoszone koszty wraz z wynikiem finansowym, nie umożliwi jednak stworzenia całościowego obrazu sytuacji finansowej gminy jako złożonej struktury działalności. Niewiele więcej wniesie również sprawozdanie w postaci skonsolidowanej, ponieważ jest nim wyłącznie bilans wraz z informacjami uzupełniającymi, zazwyczaj bardzo skromnymi.

Z punktu widzenia zarządzania środkami publicznymi zdecydowanie większe znaczenie ma sprawozdawczość budżetowa, ponieważ dostarcza danych i informacji o procesie wykonywania budżetu gminy, czyli o realizacji dochodów i wydatków budżetowych (por. [Miemiec 2013, s. 221]). Dodatkowo jest sporządzana z co najmniej miesięczną częstotliwością, z dużą szczegółowością, wynikającą z obowiązującej klasyfikacji budżetowej i – z założenia – w sposób jednolity przez wszystkie jednostki samorządu terytorialnego. Dane pochodzące ze sprawozdań budżetowych są wykorzystywane wielokierunkowo w zależności od potrzeb ich odbiorców. Umożliwiają przeprowadzenie analizy struktury i dynamiki różnych dochodów i wydatków budżetowych, wzajemnych relacji między tymi kategoriami, analizę kształtowania się wyniku budżetu, w tym w jego sekcji bieżącej. Użyteczne są również do analizy płynności finansowej, poziomu zadłużenia i zdolności do obsługi długu, samodzielności finansowej czy zdolności do realizacji wydatków inwestycyjnych (szerzej: [Truszkowska-Kurstak 2014, s. 240-264 i literatura tam cytowana]). Jednakże tak obszerne wykorzystanie danych jest możliwe tylko wtedy, gdy jest spełniony wymóg ich wiarygodności, który wynika wprost z nadrzędnej zasady wiernego i rzetelnego obrazu, sformułowanej w treści art. 4 ustawy o rachunkowości [Ustawa z dnia 29 września 1994], znajdującej swoje rozwinięcie w treści całego aktu prawnego.

5. Problematyka zachowania wiarygodności wybranych danych sprawozdawczych

Do najważniejszych sprawozdań informujących o przebiegu wykonania budżetu zalicza się:

1. Rb-27S Miesięczne/roczne sprawozdanie z wykonania planu dochodów budżetowych.

2. Rb-28S Miesięczne/roczne sprawozdanie z wykonania planu wydatków budżetowych.

Zgodnie z §9 rozporządzenia w sprawie sprawozdawczości budżetowej sprawozdania te muszą być sporządzane rzetelnie i prawidłowo pod względem merytorycznym i formalno-rachunkowym, kwoty zaś w nich wykazane powinny być zgodne z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej. Sprawozdania te są sporządzane przez wszystkie jednostki budżetowe realizujące budżet danej gminy. Na ich podstawie na poziomie gminy są sporządzane sprawozdania zbiorcze z uwzględnieniem danych gminy jako organu. Największą wartość poznawczą mają sprawozdania sporządzane na koniec marca, czerwca, września i za rok budżetowy, ponieważ zawierają dane nie tylko o planowanych i wykonanych dochodach czy wydatkach budżetowych, ale także kategorie z nimi związane o charakterze memoriałowym, czyli m.in. w Rb-27S należności (saldo początkowe plus przypisy minus odpisy), saldo końcowe należności pozostałych do zapłaty, w Rb-28S zaś zobowiązania ogółem, zobowiązania wymagalne i zaangażowanie wydatków. Zarówno przed centralizacją, jak i po centralizacji rozliczeń podatku VAT w przepisach prawa nie doprecyzowano jednak, w jaki sposób te kategorie ujmować: w kwotach brutto (z VAT) czy w kwotach netto (bez VAT). Decyzję odnośnie do sposobu księgowania i prezentowania operacji, w których występuje podatek VAT, pozostawiono uregulowaniom wewnętrznym jst, opisanym w ich politykach rachunkowości.

Skutkiem powyższego – jak wynika z pisma Prezesa Związku Miast Polskich z dnia 31 maja 2016 r., skierowanego do Przewodniczącej Krajowej Rady Regionalnych Izb Obrachunkowych [Pismo Prezesa Związku Miast Polskich z dnia 31 maja 2016] – w dotychczasowej praktyce funkcjonowały dwa sposoby ujmowania podatku VAT, zarówno w Rb-27S, jak i w Rb-28S, co powodowało zniekształcenie danych liczbowych i statystycznych na poziomie krajowym oraz wpływało na brak porównywalności tych danych. Rozbieżność rozwiązań była i jest prezentowana także w piśmiennictwie fachowym (w kwotach netto zalecają przykładowo publikacje: [Ewidencja podatku VAT... 2011; Wydatki i dochody... 2011], w kwotach brutto zaś np. [Wojtania 2015]. Dodatkowo można spotkać rozwiązanie pośrednie, tj. postulat ujęcia dochodów w kwotach netto, wydatków zaś w kwotach brutto (przykładowo: [Rup 2017]). Za tak odmiennymi poglądami podąża kwestia nie tylko problematyki właściwego ujęcia zdarzeń w księgach rachunkowych, ale również prezentacji pozostałych kategorii w sprawozdaniach budżetowych. Jeśli bowiem dochody budżetowe ujmowane są w kwotach bez VAT, to należności z tytułu tych dochodów również są prezentowane w kwotach bez podatku. Jeśli zaś w kwotach brutto, to należności także brutto. Po stronie wydatków rozwiązania będą analogiczne, przy czym dodatkowo dochodzi kwestia przedstawienia danych o zaangażowaniu wydatków budżetowych, które stanowi etap poprzedzający dokonanie wydatku, gdyż odzwierciedla wartość zobowiązań już opłaconych (wydatków) oraz pozostających do uregulowania, a więc w rezultacie nie może przekraczać limitu wydatków określonego w planie finansowym jednostki budżetowej (zob. [Dębczyńska-Zachacz 2013,

s. 49, 52]). W przypadku tej kategorii można znaleźć stanowisko, że podatek VAT mógłby być ujęty jako zaangażowanie wydatków budżetowych tylko wtedy, gdyby obciążał koszty i wydatki jednostki budżetowej i w tej części nie mógłby być odzyskany [Gaździk 2009]. Podejście takie jest zatem zgodne z koncepcją wydatków w kwotach netto.

Wskutek dokonania centralizacji rozliczeń z tytułu VAT w gminach problem stał się znów aktualny, jednak – jak zauważono na wstępie – dotyczy większej liczby jednostek budżetowych, a nawet samych gmin. Wobec braku stosownych jednolitych regulacji prawnych co do sposobu ujęcia VAT w rozliczeniach jednostek budżetowych, tym razem nie z urzędem skarbowym, a z gminą, każda gmina powinna była wprowadzić obowiązujące najpóźniej od 2017 r. własne procedury ewidencyjne w tym zakresie. Stało się faktem utrwalenie różnorodności rozwiązań sprawozdawczych. Przykładowo realizację dochodów i wydatków budżetowych w kwotach brutto zarządził wójt gminy Trzebielino, prezydent miasta Wałbrzycha, burmistrz miasta i gminy Łasin, z kolei ujęcie dochodów w kwotach netto, zaś wydatków w kwotach brutto zarządził prezydent Ostrowa Wielkopolskiego [Zarządzenie nr 1544/VII/2016; Zarządzenie nr 110/2016; Zarządzenie nr 224/2016; Zarządzenie nr 36/2017].

Ujednoczeniu zasad ewidencji nie służą również stanowiska Ministerstwa Finansów i Krajowej Rady Regionalnych Izb Obrachunkowych [Odpowiedź przewodniczącej KR RIO 2016; Ministerstwo Finansów 2017]. Są zbyt ogólne i nie są powszechnie obowiązującym źródłem prawa. Zawierają następujące kwestie:

1. Podatek VAT to dochód budżetu państwa, więc z tego tytułu nie mogą wystąpić dochody ujęte w §014 Wpływy z podatku od towarów i usług.

2. W Rb-27S dochody powinny być ujmowane w kwotach netto.

3. Wydatki budżetowe nie powinny być zawyżane o podlegający odliczeniu w danym roku budżetowym podatek VAT. Powinny być ewidencjonowane w kwotach netto we właściwych paragrafach, zaś podatek VAT naliczony od tych zakupów należy ująć w §453 i w ten sposób wykazać go w Rb-28S.

4. W sprawozdaniu Rb-28S wydatki należy wykazywać w kwotach brutto.

W świetle powyższych informacji należy stwierdzić, że problematyka właściwej prezentacji danych na temat wykonania budżetu jest nadal aktualna i wymaga szczególnej uwagi.

6. Kierunki zmian w zakresie ujawniania danych o wykonaniu budżetu gminy

Zgodnie z art. 24 ust. 5 pkt 1 ustawy o rachunkowości gmina i jej jednostki organizacyjne powinny tak prowadzić księgi rachunkowe, by można było terminowo sporządzić nie tylko sprawozdania finansowe, ale też inne sprawozdania, np. budżetowe czy deklaracje podatkowe. Nie można zatem zgodzić się z twierdzeniem (przykładowo: [Wojtania 2016]), że skoro ustawa o rachunkowości wymaga wyceny należności i zobowiązań w wartościach nominalnych, czyli z VAT, czy też w kwotach wy-

magających zapłaty (najpóźniej na dzień bilansowy), to zasadę tę należy utrzymać dla potrzeb sprawozdań w zakresie dochodów i wydatków budżetowych, przez co wszystkie informacje będą wykazywane w kwotach brutto. Z punktu widzenia specyfiki gospodarki budżetowej oba sprawozdania powinny być sporządzane w wartościach netto. Jeśli bowiem faktycznym dochodem gminy będzie wpływ z tytułu sprzedaży w kwocie netto, gdyż podatek VAT będzie rozliczony i odprowadzony do urzędu skarbowego, to i należności z tytułu dochodów budżetowych powinny być wykazane w kwotach netto, czyli dotyczących tylko dochodów budżetu gminy. Po stronie wydatków podobnie – jeśli budżet ostatecznie obciążą kwoty netto, wykazać należy zobowiązania i zaangażowanie także w kwotach netto. Jeśli natomiast obciążeniem kosztów jednostki będzie dodatkowo podatek VAT w części niepodlegającej odliczeniu, powinien być potraktowany tak samo jak wydatki netto, którym towarzyszy. Przy takim rozwiązaniu rozliczenia z tytułu podatku VAT z gminą mogłyby być prowadzone bez klasyfikacji paragrafowej. Jedyne odprowadzenie nadwyżki podatku VAT należnego nad naliczonym jako obciążające budżet, a także zwrot nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, musiałyby zostać zaplanowane zgodnie z tą klasyfikacją przy założeniu, że rozliczenia te są finalizowane na bieżąco. Gdyby bowiem jednostka chciała skorzystać z prawa do zaliczenia kwoty do zwrotu na poczet przyszłych płatności podatku, wówczas musiałaby rozważyć kwestię odpowiedniego – o ile w ogóle – ujęcia tego zdarzenia w budżecie.

Wprowadzenie powyższych zasad nie stoi w sprzeczności z regulacjami ustawy o finansach publicznych odnośnie do zdefiniowania powiązań brutto jednostek budżetowych z budżetem gminy. VAT jest bowiem z tym budżetem powiązany o tyle, o ile jest kwotą do zapłaty bądź do zwrotu z urzędu skarbowego i będzie towarzyszył temu przepływ pieniądza. Nie stoi też w sprzeczności z zasadami gospodarki finansowej jednostek budżetowych [Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 7 grudnia 2010], ponieważ klasyfikacja budżetowa w planowaniu finansowym odnosi się wprost tylko do dochodów i wydatków budżetu, a nie pozostałych przepływów.

7. Zakończenie

Problematyka rozliczeń podatku VAT w gminach i innych jednostkach samorządu terytorialnego wymaga niezwłocznego uregulowania przez ustawodawcę. Wytyczne czy wskazówki Ministerstwa Finansów i KR RIO to zbyt mało. Ponadto część z nich stwarza pewne pole do dyskusji. Organy jst oraz księgowi budżetów próbują stawić czoła nowym wymogom dotyczącym rozliczeń VAT, jednak w znacznej mierze powielają rozwiązania dotychczas stosowane. W ten sposób dane o dochodach i wydatkach budżetowych jst zamieszczane w statystyce publicznej są zniekształcone i jako całość nie wypełniają dostatecznie ani kryterium porównywalności, ani też kryterium przejrzystości finansów publicznych. Podobnie jest z informacjami o śródrocznym i rocznym wykonaniu budżetów jst, a także ze wskaźnikami do analizy finansowej, których zestaw dla wszystkich jst w Polsce opracowuje samo Ministerstwo Finansów na podstawie danych otrzymanych z samorządów. Należy dodać,

że ze względu na braki regulacji przedmiotem zniekształceń są niejednokrotnie także dane w sprawozdaniach finansowych gmin. Wynika to nie tyle z mylnie przyjętych zasad wyceny i ewidencji przychodów i kosztów w związku z centralizacją, ale raczej z błędnego rozumienia lub wręcz braku znajomości ustawy o rachunkowości. Dostrzegalna zatem staje się potrzeba zweryfikowania przyjętej w regulacjach prawnych wizji finansów publicznych, a także uświadomienia przedstawicieli jst o potrzebie wiarygodnych danych, na których kształtowanie mają wpływ i które analizują ze względu na rygory wynikające z ustaw o finansach publicznych i o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

Literatura

- Byjoch K., Redeł S., 2000, *Prawo gospodarki komunalnej*, Warszawa.
- Dębczyńska-Zachacz M., 2013, *Planowanie finansowe w jednostce budżetowej*, materiały szkoleniowe, Polska Akademia Rachunkowości, Warszawa.
- Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz. Urz. UE L z 2006 r. nr 347/1 z późn. zm., <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=celex%3A32006L0112> (09.05.2017).
- Ewidencja podatku VAT w księgach jednostki samorządu terytorialnego*, 2011, Zeszyty Metodyczne Rachunkowości, nr 13(301).
- Gaździk E., 2009, *Ewidencja zaangażowania środków jednostek budżetowych – kwota brutto czy netto?*, <https://www.portalfk.pl/rachunkowosc-budzetowa/ewidencja-zaangazowania-srodkow-jednostek-budzetowych-kwota-brutto-czy-netto-jsfp-13722.html> (11.05.2017).
- Izdebski H., 2009, *Samorząd terytorialny. Podstawy ustroju i działalności*, LexisNexis, Warszawa.
- Kańduła S., Przybylska J., 2008, *Formy organizacyjno-prawne realizacji zadań przez organy samorządu terytorialnego*, [w:] Kańduła S., Przybylska J., *Organizacja działalności gospodarczej samorządu terytorialnego w Polsce*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań.
- Kruszewska-Gagoś M., 2009, *Podmiotowość publicznoprawna gminy*, Wydawnictwo KUL, Lublin.
- Miemiec W., 2013, *Sprawozdawczość jednostek samorządu terytorialnego*, [w:] Miemiec W., Sawicka K., Miemiec M., *Prawo finansów publicznych sektora samorządowego*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Ministerstwo Finansów, 2017, *Centralizacja rozliczeń VAT w JST – dodatkowe wyjaśnienia*, broszura, <http://www.finanse.mf.gov.pl/documents/766655/3160814/Centralizacja+rozlicze%C5%84+VAT+w+JST-dodatkowe+wyjasnienia.pdf> (10.05.2017).
- Odpowiedź przewodniczącej KR RIO z dnia 12 października 2016 r., http://www.zmp.poznan.pl/uploads/attachment/file/851/Regionalna_Izba_Obrachunkowa_odpowiedz.pdf (06.05.2017).
- Pismo Prezesa Związku Miast Polskich z dnia 31 maja 2016 r., http://www.zmp.poznan.pl/uploads/attachment/file/850/pismo_Regionalna_Izba_Obrachunkowa.pdf (06.05.2017).
- Postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 czerwca 1997 r., T. 16/97, <http://www.trybunal.gov.pl/OTK/otk.htm> (24.08.2012).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 7 grudnia 2010 r. w sprawie sposobu prowadzenia gospodarki finansowej jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych, tekst jednolity Dz. U. z 2015 r., poz. 1542.
- Rozporządzenie 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, tekst jednolity Dz. U. z 2017 r., poz. 760.

- Rup W., 2017, *Jak księgować VAT w jednostkach budżetowych*, Rzeczpospolita z dnia 25.01.2017, <http://www.rp.pl/Rachunkowosc/301259999-Jak-ksiegowac-VAT-wjednostkach-budzetowych.html#ap-1> (07.05.2017).
- Truszkowska-Kurstak M., 2014, *Analiza finansowa jako instrument racjonalizacji gospodarowania środkami publicznymi w gminie*, rozprawa doktorska, opracowanie niepublikowane, Białystok.
- Uchwała NSA z dnia 24 czerwca 2013 r., sygn. akt I FPS 1/13, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/89D9B6C642> (10.05.2017).
- Uchwała NSA z dnia 26 października 2015 r., sygn. akt I FPS 4/15, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/22A56560C6> (10.05.2017).
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jednolity Dz. U. z 2016 r., poz. 710 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, tekst jednolity Dz. U. z 2013 r., poz. 168 ze zm.
- Ustawa z dnia 20 grudnia 1996 r. o gospodarce komunalnej, tekst jednolity Dz. U. z 2017 r., poz. 827.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, tekst jednolity Dz. U. z 2016 r., poz. 1870 ze zm.
- 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, Dz. U. z 2016 r., poz. 1454 ze zm.
- Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym, tekst jednolity Dz. U. z 2016 r., poz. 446 ze zm.
- Wojtania T., 2015, *VAT z konta dochodów – czy to księgowanie jest prawidłowe?*, BDO Finanse Publiczne, nr 3 (63), <http://www.biuletyn.bdo.pl/biuletyn/finanse-publiczne/bdo-finanse-publiczne/Budzet/vat-z-konta-dochodow-czy-to-ksiegowanie-jest-prawidlowe8369.html> (08.05.2017).
- Wojtania T., 2016, *Wycena aktywów i pasywów a księgowanie dochodów i wydatków budżetowych z podatkiem VAT w jednostkach budżetowych*, BDO Finanse Publiczne, nr 1(65), <http://www.biuletyn.bdo.pl/biuletyn/finanse-publiczne/bdo-finanse-publiczne/Budzet/wycena-aktywow-i-pasywow-a-ksiegowanie-dochodow-i-wydatkow-budzetowych-z-podatkiem-vat-w-jednostkach-budzetowych9006.html> (09.05.2017).
- Wydatki i dochody wykazywane w sprawozdaniach budżetowych jednostki będącej czynnym podatnikiem VAT*, 2011, Zeszyty Metodyczne Rachunkowości, nr 13(301).
- Wyrok TS UE z dnia 29 września 2015 r. (wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Naczelny Sąd Administracyjny – Polska) – Gmina Wrocław/Minister Finansów (Sprawa C-276/14), Dz.U. C 381 z 16.11.2015, str. 7-7, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?qid=1494766805334&uri=CELEX:62014CA0276> (10.05.2017).
- Zarządzenie nr 110/2016 wójta gminy Trzebielino z dnia 1 grudnia 2016 r. w sprawie centralizacji rozliczeń podatku od towarów i usług VAT w Gminie Trzebielino i jej jednostkach budżetowych oraz samorządowym zakładzie budżetowym, <http://bip.trzebielino.pl/dokumenty/1356> (12.05.2017).
- Zarządzenie nr 1544/VII/2016 prezydenta miasta Ostrowa Wielkopolskiego z dnia 21 grudnia 2016 roku w sprawie zasad realizacji rozliczeń podatku od towarów i usług przez jednostki budżetowe Gminy Miasto Ostrów Wielkopolski, http://bip.ostrow-wielkopolski.um.gov.pl/bip/chapter_170116.asp (12.05.2017).
- Zarządzenie nr 224/2016 burmistrza miasta i Gminy Łasin z dnia 6 czerwca 2016 r. zmieniające zarządzenie w sprawie wprowadzenia zasad (polityki) rachunkowości, http://bip.lasin.pl/?cid=167&bip_id=1463 (12.05.2017).
- Zarządzenie nr 36/2017 prezydenta miasta Wałbrzycha z dnia 20 stycznia 2017 r. w sprawie ewidencji księgowej w zakresie podatku VAT w Gminie Wałbrzych, <http://bip.um.walbrzych.pl/ordinances/content/23375> (12.05.2017).