

Sukcesja obowiązków podatkowych

Prowadzący: Grzegorz Dragon

Co to jest sukcesja prawna?

Sukcesja prawna jest następstwem prawnym dotyczącym czynności związanych z:

- nabyciem prawa
- zbyciem prawa

Innymi słowy, jest to przejście praw i obowiązków z jednego podmiotu na inny.

Rodzaje podmiotów w ogólnej sukcesji prawnej

W sukcesji prawnej występują dwa rodzaje podmiotów:

- strona czynna stosunku zobowiązaniowego, która występuje po stronie wierzyciela oraz
- strona bierna stosunku zobowiązaniowego, która w przypadku sukcesji prawnej staje się następcą zobowiązań

W przypadku sukcesji obowiązków podatkowych będziemy mieli do czynienia wyłącznie z sukcesją po stronie biernej. Stronę czynną stanowią bowiem organy administracji podatkowej, których kompetencje co do zasady nie będą przedmiotem sukcesji.

Rodzaje sukcesji prawnej

Dr Jędrzej Jakubowicz w swojej rozprawie doktorskiej (*Sukcesja uniwersalna publicznoprawna (administracyjna i podatkowa) przy łączeniach, przekształceniach i podziałach spółek*) wskazał na dwa rodzaje sukcesji prawnej: na sukcesję syngularną oraz sukcesję uniwersalną.

Kiedy można mówić o sukcesji obowiązków podatkowych?

Co do zasady kwestię sukcesji obowiązków podatkowych reguluje ustawa Ordynacja podatkowa. Zgodnie z art. 93 § 1 Ordynacji, osoba prawna zawiązana (powstała) w wyniku łączenia się:

- 1) osób prawnych,
 - 2) osobowych spółek handlowych,
 - 3) osobowych i kapitałowych spółek handlowych
- wstępuje we wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki każdej z łączących się osób lub spółek.

Kiedy można mówić o sukcesji obowiązków podatkowych?

Kolejne artykuły Ordynacji podatkowej zawierają dalsze normy dotyczące następstwa podatkowego różnych podmiotów. Jednakże przepisy Ordynacji podatkowej nie dotyczą sukcesji podatkowej placówek oświatowych.

Wyrok NSA

„...analiza treści przepisów art. 133 O.p. w związku z przepisami o następstwie prawnym art. 93-94 O.p. nie może mieć zastosowania w odniesieniu do Gminy występującej o uznanie jej prawa do otrzymania zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym zadeklarowanego przez likwidowaną jednostkę. Zgodnie z treścią art. 133 § 1 O.p. stroną postępowania jest płatnik, inkasent lub ich następca prawny, a także osoby trzecie, o których mowa w art. 110-117a O.p., które z uwagi na swój interes prawny żądają czynności organu podatkowego, do której czynności organu podatkowego się odnosi lub której interesu prawnego działanie organu podatkowego dotyczy.

Wyrok NSA

Innymi słowy, stronami tego postępowania są podmioty, które zostały określone definicjami zawartymi w Ordynacji podatkowej (podatnik, płatnik, inkasent), bądź w ustawach podatkowych (np. art. 15 u.p.towarów i usług), albo też charakteryzują się cechami określonymi w odpowiednich przepisach Ordynacji podatkowej (następcy prawni, osoby trzecie) i które jednocześnie wykazują się swoim interesem prawnym. Chodzi tu o interes wynikający z prawa materialnego, zgodny z nim i chroniony przez to prawo. Interes prawny winien przy tym opierać się na konkretnej normie prawa materialnego ustanawiającego prawa i obowiązki. Stroną w postępowaniu podatkowym jest więc ten podmiot, którego własny interes prawny (uprawnienie, obowiązek) podlega konkretyzacji w postępowaniu podatkowym.” (wyrok NSA z 5 grudnia 2013 r., sygn. akt I FSK 643/13, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>).

Jakie podatki ponosi szkoła?

Aby przejść do kwestii związanych z sukcesją obowiązków podatkowych szkół i placówek, jaka będzie miała miejsce w wyniku reformy oświaty, należy przedstawić obciążenia podatkowe, które ponosi szkoła (lub inna placówka oświatowa), a także zwrócić uwagę na podatki, których na pewno nie będzie płacić i w jakich okolicznościach to będzie następować.

Podatek od nieruchomości

Zgodnie z ustawą o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2016 r. poz. 716), opodatkowaniu podlegają:

- grunty;
- budynki lub ich części;
- budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej

Podatek od nieruchomości

Podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, będące:

- 1)właścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych;
- 2)posiadaczami samoistnymi nieruchomości lub obiektów budowlanych;
- 3)użytkownikami wieczystymi gruntów;

Podatek od nieruchomości

4) posiadaczami nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych lub ich części, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie:

- wynika z umowy zawartej z właścicielem, Agencją Nieruchomości Rolnej lub z innego tytułu prawnego, z wyjątkiem posiadania przez osoby fizyczne lokali mieszkalnych niestanowiących odrębnych nieruchomości,
- jest bez tytułu prawnego.

Zwolnienie szkoły od podatku od nieruchomości

Zgodnie z art. 7 ust. 2 pkt 2:

Od podatku od nieruchomości zwalnia się również:
publiczne i niepubliczne jednostki organizacyjne objęte systemem oświaty oraz prowadzące je organy, **w zakresie nieruchomości zajętych na działalność oświatową;**

Podatek leśny i rolny

Zgodnie z art. 7 ust. 2 pkt 2 ustawy o podatku leśnym, od podatku leśnego zwalnia się również:

2) publiczne i niepubliczne jednostki organizacyjne objęte systemem oświaty oraz prowadzące je organy, **w zakresie lasów zajętych na działalność oświatową;**

Zgodnie z art. 12 ust. 2 pkt 2 ustawy o podatku rolnym, od podatku rolnego zwalnia się również:

2) publiczne i niepubliczne jednostki organizacyjne objęte systemem oświaty oraz prowadzące je organy, **w zakresie gruntów zajętych na działalność oświatową;**

Dotychczas również ustawa o systemie oświaty potwierdzała zwolnienia wymienione wyżej, stanowiąc w art. 81 ust. 2 ustawy o systemie oświaty:

- Publiczne szkoły, placówki, a także inne formy wychowania przedszkolnego, placówki doskonalenia nauczycieli i kolegia pracowników służb społecznych oraz prowadzące je organy są zwolnione z podatku od nieruchomości, podatku leśnego i podatku rolnego **w zakresie nieruchomości zajętych na działalność oświatową**, na zasadach określonych odpowiednio w przepisach o podatkach i opłatach lokalnych, podatku leśnym oraz podatku rolnym.

W ustawie Prawo oświatowe zrezygnowano z powtarzania przepisów znajdujących się w ustawach szczególnych.

Wyjątek od zwolnień z tytułu podatku od nieruchomości, podatku leśnego i podatku rolnego

Powyższe przepisy jednoznacznie i jednolicie wskazują, że jeśli podmiot prowadzący działalność oświatową wykorzystuje nieruchomość **w innym zakresie** niż zajęte na działalność oświatową, nie jest on (podmiot) zwolniony z ponoszenia obciążeń fiskalnych, a co za tym idzie – jest podmiotem zobowiązanym do płacenia odpowiedniego podatku.

Podatek VAT w jednostkach budżetowych

Po 1 stycznia 2017r. każda faktura zakupowa powinna być prawidłowo wystawiona na gminę (powiat, województwo) jako na nabywcę, a nie na urząd ją obsługujący czy też na jej jednostkę lub zakład budżetowy. I to mimo tego, iż faktura ta dotyczyć będzie zakupów dokonywanych przez jednostki organizacyjne gminy. Dane tej jednostki organizacyjnej gminy, także oczywiście muszą być podawane na fakturze, ale wyłącznie jako dane dodatkowe (pomocnicze) i jako dane np. odbiorcy.

Po 1 stycznia 2017 roku płatnikiem podatku VAT stała się zatem jednostka samorządu terytorialnego, która jest organem prowadzącym danej placówki oświatowej.

Podatek VAT w jednostkach budżetowych

„O tym, że jednostki organizacyjne gminy mające status jednostek budżetowych (zgodnie z przepisami ustawy o finansach publicznych), nie mają "wystarczającej samodzielności", by uznać je za podatników VAT, przesądziła uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 31 stycznia 2013r., sygn. akt I FPS 1/13. W uchwale tej NSA stwierdził, że ocena, czy działalność gospodarcza, którą ubocznie mogą prowadzić gminne jednostki budżetowe ma charakter samodzielny nie wymaga dokonania wykładni prawa wspólnotowego, a prawa krajowego. Jednoznacznie stwierdził, że gminne jednostki budżetowe nie są podatnikami podatku od towarów i usług” (wyrok WSA w Olsztynie z 15 grudnia 2016 r., sygn. akt I SA/OI 731/16, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>).

Obowiązki szkoły jako płatnika podatku dochodowego od osób fizycznych

Zgodnie z art. 31 ustawy o podatku dochodowych od osób fizycznych, osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, zwane dalej "zakładami pracy", są obowiązane jako płatnicy obliczać i pobierać w ciągu roku zaliczki na podatek dochodowy od osób, które uzyskują od tych zakładów przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej lub spółdzielczego stosunku pracy, zasiłki pieniężne z ubezpieczenia społecznego wypłacane przez zakłady pracy, a w spółdzielniach pracy - wypłaty z tytułu udziału w nadwyżce bilansowej.

Obowiązki szkoły jako płatnika podatku dochodowego od osób fizycznych

Niewątpliwie zatem placówka oświatowa jest płatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych.

Kiedy nastąpi sukcesja obowiązków podatkowych szkoły?

Będziemy mieli do czynienia z sukcesją obowiązków podatkowych w przypadku:

- likwidacji szkoły
- przekształcenia szkoły
- włączenia szkoły do innej placówki

Jakie przepisy dotyczące sukcesji obowiązków podatkowych będą miały zastosowanie w przypadku likwidacji szkoły będącej jednostką budżetową?

- Przed 1 września 2017 r. likwidacja szkoły będzie następować na podstawie przepisu art. 59 ustawy o systemie oświaty
- Po 1 września 2017 r. likwidacja szkoły będzie następować na podstawie przepisu art. 89 ustawy Prawo oświatowe
- W każdym przypadku będziemy mieć również do czynienia z art. 12 ustawy o finansach publicznych

Sukcesja obowiązków podatkowych likwidowanej szkoły, będącej jednostką budżetową

W zakresie obowiązków i uprawnień likwidowanej jednostki budżetowej stosuje się art. 12 ustawy o finansach publicznych.

Zgodnie z art. 12 ust. 4 pkt 2 tej ustawy:

4. Z zastrzeżeniem ust. 7, należności i zobowiązania likwidowanej

1) ...

2) gminnej, powiatowej lub wojewódzkiej jednostki budżetowej - **przejmuje urząd** odpowiedniej jednostki samorządu terytorialnego.

To oznacza, że wszelkie obowiązki podatkowe, które ciążyły na szkole będącej jednostką budżetową przejmuje odpowiednio urząd gminy, starostwo powiatowe lub urząd marszałkowski.

Sukcesja obowiązków podatkowych szkoły, która podlega przekształceniu w inną szkołę, stanowiącą jednostkę budżetową

W przypadku przekształcenia np. gimnazjum w ośmioklasową szkołę podstawową, nie mamy do czynienia z przekształceniem formy organizacyjno-prawnej, o którym mowa w ustawie o finansach publicznych. Z punktu widzenia tej ustawy będzie to zatem ta sama jednostka budżetowa, jedynie realizująca inne zadania.

Wobec tego wszelkie obowiązki i uprawnienia przekształcanej szkoły staną się obowiązkami i uprawnieniami szkoły przekształconej.

Sukcesja obowiązków podatkowych szkoły będącej jednostką budżetową, która podlega włączeniu do struktury innej szkoły.

W przypadku włączenia szkoły, np. gimnazjum w strukturę istniejącej szkoły podstawowej możemy mieć do czynienia z:

- likwidacją jednostki budżetowej – gimnazjum, a zatem tu będą miały zastosowanie przepisy art. 12 ustawy o finansach publicznych – należności i zobowiązania likwidowanej jednostki budżetowej przejmie odpowiedni urząd (w przypadku gimnazjum – urząd gminy)
- połączenia jednostek budżetowych – wówczas obowiązki i uprawnienia łączonej jednostki przejmuje jednostka budżetowa powstała w wyniku połączenia

Sukcesja obowiązków podatkowych szkół prowadzonych przez osoby fizyczne lub osoby prawne

Przepisy ustawy o systemie oświaty, ani ustawy Prawo oświatowe czy ustawy przepisy wprowadzające ustawę - Prawo oświatowe nie regulują kwestii związanych z sukcesją obowiązków i należności po zlikwidowanej szkole prowadzonej przez osoby fizyczne lub osoby prawne.

Jak wygląda sukcesja obowiązków podatkowych szkół prowadzonych przez osoby fizyczne lub osoby prawne?

Przejęcie innych obowiązków likwidowanej szkoły

wyrok Sądu Rejonowego w Białymstoku VI Wydział Pracy i Ubezpieczeń Społecznych z 22 września 2015 r., sygn. akt VI P 113/15:

„W dalszej kolejności zauważyć wypada, że w art. 59 ust. 9 ustawy o systemie oświaty wskazano, że przekazanie przez jednostkę samorządu terytorialnego prowadzenia szkoły publicznej osobie prawnej niebędącej jednostką samorządu terytorialnego lub osobie fizycznej, jest równoznaczne z likwidacją dotychczasowej formy organizacyjno-prawnej szkoły lub placówki, w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 21.08.2009r. o finansach publicznych (Dz. U. 2013, 885). Zgodnie zaś z art. 12 ust. 4 ustawy o finansach publicznych należności i zobowiązania zlikwidowanej gminnej jednostki budżetowej przejmuje urząd odpowiedniej jednostki samorządu terytorialnego.”

Przejęcie innych obowiązków likwidowanej szkoły

Zatem przejęcie obowiązków powstałych na gruncie innych przepisów niż przepisy podatkowe również może następować na podstawie art. 12 ustawy o finansach publicznych.



DZIĘKUJEMY ZA UDZIAŁ W SZKOLENIU

Prowadzący: Grzegorz Dragon