



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Katowicach

LKA.410.034.02.2019

Pan
Krzysztof Smela
Starosta Częstochowski

Starostwo Powiatowe w Częstochowie
ul. Jana III Sobieskiego 9
42-217 Częstochowa

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

P/19/109 - Centralizacja podatku VAT w jednostkach samorządu terytorialnego.

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Starostwo Powiatowe w Częstochowie ¹ , ul. Jana III Sobieskiego 9, 42-217 Częstochowa
Kierownik jednostki kontrolowanej	Krzysztof Smela, Starosta Częstochowski od 9 lutego 2017 r. Wcześniej, w okresie od 27 listopada 2006 r. do 9 lutego 2017 r., Starostą Częstochowskim był Andrzej Kwapisz.
Zakres przedmiotowy kontroli	1. Przygotowanie zadań związanych z centralizacją rozliczeń w VAT. 2. Wypełnianie obowiązków podatników VAT przez jednostkę samorządu terytorialnego. 3. Podejmowanie działań przez jednostkę samorządu terytorialnego w celu realizacji uprawnień podatnika VAT.
Okres objęty kontrolą	Lata 2016-2019
Podstawa prawna podjęcia kontroli	Art. 2 ust. 2 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli ²
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Katowicach
Kontrolerzy	1. Waldemar Góra, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LKA/314/2019 z 29 listopada 2019 r. 2. Andrzej Pakuła, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LKA/334/2019 z 12 grudnia 2019 r.

(akta kontroli str. 1-2)

¹ Zwane dalej „Starostwem”.

² Dz. U. z 2019 r. poz. 489, ze zm.; zwana dalej „ustawą o NIK”.

II. Ocena ogólna³ kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA

W Starostwie w okresie przed 1 stycznia 2017 r., tj. przed wejściem w życie obowiązku centralizacji rozliczeń podatku od towarów i usług⁴ w samorządach, podjęto działania w celu prawidłowego wdrożenia tego procesu. Centralizacją rozliczeń podatku VAT objęto wszystkie 18 jednostek organizacyjnych Powiatu Częstochowskiego⁵. Opracowano i wdrożono procedury wewnętrzne w zakresie organizacji i dokumentowania procesu centralizacji rozliczeń VAT oraz zapewniono organizację pracy pozwalającą na rzetelną i pełną realizację zadań. Pracownikom zajmującym się zagadnieniami dotyczącymi rozliczeń VAT umożliwiono odbycie odpowiednich szkoleń.

Stwierdzona nieprawidłowość polegała na niezapewnieniu w okresie do 30 sierpnia 2017 r. kompletności i aktualności zapisów regulaminu organizacyjnego Starostwa w odniesieniu do zadań określonych w ustawie o centralizacji VAT.

Powiat, wypełniając obowiązki podatnika VAT, w ustawowych terminach przysyłał do właściwego urzędu skarbowego deklaracje VAT-7, informacje podsumowujące w obrocie krajowym VAT-27, informacje podsumowujące o dokonanych wewnątrzwspólnotowych transakcjach VAT-UE (z wyjątkiem jednej) oraz sporządzał pliki JPK_VAT, jak również regulował zobowiązania z nich wynikające. Co do zasady, Powiat stosował właściwe stawki dla opodatkowania dokonywanych dostaw i usług oraz prawidłowo określał moment powstania obowiązku podatkowego, o którym mowa w art. 19a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług⁶. W powyższym obszarze stwierdzono nieprawidłowości polegające na: [1] błędnej kwalifikacji od 2019 r. usług żywienia świadczonych przez stołówki szkolne jako niepodlegających podatkowi VAT, [2] złożeniu po terminie jednej (z trzech) informacji podsumowującej o dokonanych wewnątrzwspólnotowych transakcjach VAT-UE oraz [3] niezgodności danych wynikających z dokumentów źródłowych (czterech faktur) i zawartych w plikach JPK_VAT i/lub rejestrach zakupu VAT.

Powiat korzystał także z uprawnień podatnika VAT, a ich zakres Starostwo ustanowiło z uwzględnieniem proporcji oraz współczynnika struktury sprzedaży, o których mowa odpowiednio w art. 86 ust. 2a oraz art. 90 ust. 2 i 3 ustawy o VAT.

Stwierdzone nieprawidłowości w tym obszarze dotyczyły: [1] obniżenia o kwotę 91,15 zł podatku VAT należnego o podatek VAT naliczony w terminie niezgodnym z zasadami określonymi w ustawie o VAT, [2] nieobniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego od wydatków związanych z użytkowaniem przez Starostwo samochodem służbowym.

³ Najwyższa Izba Kontroli formułuje ocenę ogólną jako ocenę pozytywną, ocenę negatywną albo ocenę w formie opisowej.

⁴ Dalej: „podatek VAT”.

⁵ Dalej także: „Powiat”.

⁶ Podatek od towarów i usług, o którym mowa w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2020 r. poz. 106), dalej: „ustawa o VAT”.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny częstkowe⁷ kontrolowanej działalności

OBSZAR

1. Przygotowanie i wdrożenie zadań związanych z centralizacją rozliczeń w VAT

Opis stanu
faktycznego

1.1. Wdrożenie procesu centralizacji rozliczeń w VAT przed wprowadzeniem 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 terytorialnego⁸ Powiat Częstochowski zlecił firmie zewnętrznej, na podstawie umowy z 17 października 2016 r.⁹

(akta kontroli str. 7, 11-27, 247-265)

Zleceniobiorca prawidłowo zrealizował powierzone zadanie zapewniając w kolejnych etapach:

- 1) identyfikację czynności dokonywanych przez Powiat i jego jednostki organizacyjne i wskazanie tych, które pozostają poza zakresem VAT, podlegają opodatkowaniu lub korzystają ze zwolnienia opodatkowania VAT;
- 2) opracowanie procedur stanowiących załączniki do uchwały Zarządu Powiatu¹⁰, w której określone zostały zasady obowiązujące w zakresie scentralizowanych rozliczeń VAT w Powiecie, co opisano szczegółowo poniżej, w punkcie 1.3. niniejszego wystąpienia pokontrolnego;
- 3) przygotowanie i przeprowadzenie w dniu 29 listopada 2016 r. szkolenia pn. „Centralizacja rozliczeń VAT Powiatu Częstochowskiego oraz jego jednostek organizacyjnych”, w którym udział wzięło 29 przedstawicieli Starostwa i jego jednostek organizacyjnych;
- 4) analizę dokumentacji pod kątem konieczności przygotowania wniosków o indywidualną interpretację prawa podatkowego;
- 5) przygotowanie w lutym 2017 r. pierwszej deklaracji rozliczeniowej, w tym wytycznych dla jednostek organizacyjnych oraz weryfikacja dokumentacji związanej z przygotowaniem skonsolidowanej deklaracji VAT;
- 6) przegląd dokumentacji Starostwa pod kątem wskazania ewentualnych możliwości zwiększenia kwot podatku VAT naliczonego do odliczenia od wydatków;
- 7) bieżące wsparcie przy wdrażaniu procedur centralizacyjnych oraz opracowanie wzoru pisma do kontrahentów z informacją o centralizacji VAT w Powiecie wraz ze wskazówkami dotyczącymi wystawiania faktur.

(akta kontroli str. 7-9, 11-27, 133-182, 266-267)

1.2. Realizację zadań określonych w ustawie o centralizacji VAT i ustawie o VAT przypisano w regulaminie organizacyjnym Starostwa Wydziałowi Finansowemu, powierzając jego pracownikom obowiązki m.in. w zakresie prowadzenia scentralizowanych rozliczeń podatku VAT, prowadzenia ewidencji zakupu

⁷ Oceny częściowe to oceny działalności w poszczególnych obszarach badań kontrolnych. Ocena częściowa może być sformułowana jako ocena pozytywna, ocena negatywna albo ocena w formie opisowej.

⁸ Dz. U. z 2018 r. poz. 280, dalej: „ustawa o centralizacji VAT”.

⁹ Umowa nr FN.273.1.2016 z 17 października 2016 r. Spółka Ernst & Young została wyłoniona w wyniku przeprowadzonego postępowania, w oparciu o ustanowione w tym zakresie regulacje wewnętrzne, z wyłączeniem przepisów ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. – Prawo zamówień publicznych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1843, ze zm.), zwanej dalej „Prawem zamówień publicznych”. Płatności za dwie wystawione faktury w łącznej kwocie 27,1 tys. zł (brutto) zostały dokonane w określonym umową terminie.

¹⁰ Uchwała nr 466/2016 Zarządu Powiatu w Częstochowie z dnia 29 grudnia 2016 r. w sprawie wprowadzenia procedur obowiązujących w zakresie scentralizowanych rozliczeń VAT z Powiatu Częstochowskim. Zmieniona uchwałami nr 541/2017 z 12 kwietnia 2017 r. oraz nr 230/2019 z 4 grudnia 2019 r., zwana dalej „uchwałą w sprawie procedur”.

i sprzedaży VAT, sporządzania deklaracji VAT-7, informacji podsumowujących VAT-27, sporządzania i przekazywania plików JPK_VAT, czy sporządzania sprawozdań budżetowych i finansowych Powiatu.

Szczegółowe regulacje w tym zakresie wprowadzono w Powiecie do stosowania od 30 sierpnia 2017 r.¹¹, tj. ze zwłoką w stosunku do daty 1 stycznia 2017 r., co opisano w dalszej części wystąpienia pokontrolnego, w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości”.

(akta kontroli str. 8, 30-132, 429-433)

Starosta oświadczył, że w Starostwie nie występują wewnętrzne bariery organizacyjne utrudniające rzetelną i pełną realizację ustawowych zadań.

(akta kontroli str. 8, 347-349)

1.3. W uchwale w sprawie procedur Zarząd Powiatu określił zasady obowiązujące w zakresie scentralizowanych rozliczeń VAT w Powiecie, przyjmując poniższe procedury:

- sporządzania skonsolidowanej deklaracji podatkowej VAT-7,
- sporządzania deklaracji podatkowej VAT-7 przez jednostki organizacyjne Powiatu,
- sporządzania deklaracji podatkowej VAT-7 przez jednostki znajdujące się w strukturze Starostwa.

W ww. uchwale wskazano jednostki organizacyjne objęte scentralizowanymi rozliczeniami podatku VAT oraz kierowników tych jednostek, odpowiedzialnych za zagadnienia związane z rozliczaniem scentralizowanego podatku VAT.

Procedury określone w ww. uchwale zostały opracowane na podstawie aktualnie obowiązujących przepisów ustawy o VAT oraz ustawy o centralizacji VAT i zawierały m.in. zobowiązanie jednostek organizacyjnych do sporządzania i składania deklaracji częściowych, dokonywania przelewów środków, a także określały terminy składania deklaracji.

(akta kontroli str. 133-182)

1.4. Jak wykazały ustalenia niniejszej kontroli opisane w dalszej części wystąpienia pokontrolnego, obowiązujące w Starostwie zasady prowadzenia dokumentacji związane ze scentralizowanym rozliczaniem podatku VAT były przestrzegane i nie miały wpływu na stwierdzone nieprawidłowości.

(akta kontroli str. 347-349)

1.5. Zgodnie z art. 5 ust. 1 i ust. 2 ustawy o centralizacji VAT, 9 grudnia 2016 r. Starosta poinformował Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Częstochowie o rozliczaniu od 1 stycznia 2017 r. podatku VAT przez Powiat Częstochowski wraz ze wszystkimi 18 jednostkami organizacyjnymi (wykaz jednostek stanowił załącznik informacji).

W skład ww. 18 jednostek organizacyjnych wchodziły: Powiatowy Zarząd Dróg, dwa Centra Administracyjne Obsługi Placówek Opiekuńczo-Wychowawczych (w Chorzenicach i w Blachowni), pięć jednostek spełniających funkcję domu dziecka lub placówki opiekuńczo-wychowawczej (dwie w Chorzenicach, dwie w Częstochowie i jedna w Blachowni), trzy domy pomocy społecznej (w Blachowni, Lelowie i Turowie), Powiatowe Centrum Pomocy Rodzinie w Częstochowie, dwie poradnie psychologiczno-pedagogiczne (w Częstochowie i Koniecpolu) oraz cztery szkoły (liceum ogólnokształcące w Kamienicy Polskiej, specjalny ośrodek szkolno-wychowawczy w Bogumiłku i dwa zespoły szkół: w Złotym Potoku oraz w Koniecpolu).

¹¹ Uchwałą Zarządu Powiatu nr 627/2017 z 30 sierpnia 2017 r. Wcześniej obowiązywał regulamin przyjęty uchwałą Zarządu Powiatu nr 268/2016 z 24 lutego 2016 r.

Do 25 września 2019 r. nie wystąpiły zmiany ww. podmiotów generujących dane niezbędne do sporządzenia skonsolidowanej deklaracji VAT.

(akta kontroli str. 8-9, 183-184)

1.6. Stosownie do art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników¹², 9 grudnia 2016 r. Starosta dokonał aktualizacji zgłoszenia identyfikacyjnego NIP-2, w którym wykazał dane ww. 18 podmiotów.

Kolejnej aktualizacji danych dokonano 9 października 2019 r., a zgłoszone zmiany dotyczyły danych rachunków bankowych jednostek organizacyjnych Starostwa.

(akta kontroli str. 185-212)

1.7. Poziom zatrudnienia w Wydziale Finansowym został określony w zarządzeniu wewnętrznym Naczelnika tego Wydziału¹³, wydanym na podstawie regulaminu organizacyjnego Starostwa.

Na dzień 1 stycznia 2016 r. kwestiami rozliczeń VAT w Starostwie zajmował się bezpośrednio jeden pracownik, zatrudniony na stanowisku pomocy administracyjnej¹⁴ oraz Naczelnik Wydziału Finansowego. Na dzień 31 grudnia 2016 r. zagadnieniami tymi zajmowała się dodatkowo jedna osoba, zatrudniona na stanowisku inspektora w Wydziale Finansowym i odpowiadająca za księgowanie rozliczeń VAT. Na 31 grudnia 2017 r. zatrudnienie w ww. zakresie zostało zwiększone o kolejną osobę, zatrudnioną na stanowisku inspektora w tym Wydziale i odpowiadającą za wystawianie faktur¹⁵.

(akta kontroli str. 8, 213-216, 314-316, 327-336)

1.8. Zadania związane ze scentralizowanymi rozliczeniami podatku VAT zostały wyszczególnione w zakresach obowiązków trzech pracowników zajmujących się kwestiami rozliczeń VAT, a także Naczelnik Wydziału Finansowego i Skarbnika Powiatu¹⁶. Na podstawie szczegółowego badania zakresu obowiązków trzech pracowników zajmujących się kwestiami scentralizowanych rozliczeń VAT stwierdzono, że zakresy te były aktualne i zawierały opis realizowanych zadań. Podinspektor w Wydziale Finansowym powierzono m.in. obowiązek sporządzania plików JPK Powiatu, prowadzenia ewidencji zakupu i sprzedaży VAT, a także sporządzania miesięcznych deklaracji w zakresie rozliczeń VAT. Dwóm pozostałym pracownikom powierzono obowiązki m.in. prowadzenia rozliczeń scentralizowanego VAT z jednostkami organizacyjnymi i Urzędem Skarbowym.

W okresie objętym kontrolą ww. Podinspektor w Wydziale Finansowym uczestniczyła w dziesięciu szkoleniach dotyczących zagadnień związanych z centralizacją VAT¹⁷, m.in.: „Nowelizacja ustawy o VAT oraz wybrane zagadnienia”, „Najczęstsze problemy z VAT po centralizacji w zakresie dokumentowania i ewidencjonowania VAT, deklarowania VAT należnego, odliczania VAT naliczonego”, „VAT w gminie w 2017 r. po centralizacji rozliczeń”, „Rewolucyjne zmiany VAT w JST i ich jednostkach w 2018 i 2019 r.”.

¹² Dz. U. z 2019 r. poz. 63, ze zm.

¹³ Zarządzenie nr 1/2017 z 4 września 2017 r. w sprawie organizacji wewnętrznej Wydziału, wydane na podstawie regulaminu organizacyjnego Starostwa.

¹⁴ Osoba zajmująca się kwestiami rozliczeń VAT w 2016 r. zajmowała stanowisko pomocy administracyjnej w Wydziale Finansowym, w 2017 r. stanowisko podinspektora i od 2018 r. inspektora w tym Wydziale.

¹⁵ W okresie objętym kontrolą Starostwo nie zatrudniało w ramach umów cywilnoprawnych osób, którym przypisano obowiązki związane z centralizacją podatku VAT. Za kwestie rozliczeń podatku odpowiadali również Skarbnik oraz Starosta zgodnie z art. 53 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2019 r. poz. 869, ze zm.).

¹⁶ Starostwo nie opracowało opisów stanowisk pracy dla swoich pracowników, a ich obowiązki były określane w zakresach czynności, co było zgodne z regulaminem organizacyjnym Starostwa.

¹⁷ Również Naczelnik Wydziału Finansowego uczestniczyła w siedmiu z ww. szkoleń.

W Starostwie nie sporządzano planów szkoleń na dany rok, dokonując zgłoszeń na bieżąco, w ramach określonego limitu wydatków przeznaczonych na szkolenia.

(akta kontroli str. 213-228, 315)

1.9. W Starostwie w okresie objętym kontrolą nie przeprowadzano naboru na stanowiska pracy do zadania związane z centralizacją rozliczeń w podatku VAT. Osoby zajmujące się bezpośrednio zagadnieniami związanymi z centralizacją VAT były już wcześniej zatrudnione w Wydziale Finansowym Starostwa.

(akta kontroli str. 9, 213-216)

1.10. W związku z realizacją procesu centralizacji rozliczeń VAT, w latach 2016-2019 (do września) Starostwo poniosło wydatki w łącznej kwocie 49,3 tys. zł, w tym:

- 27,1 tys. zł (tj. 54,9%) poniesione w latach 2016-2017 na usługi doradcze realizowane w ramach umowy z (którą opisano szczegółowo w punkcie 1.1. niniejszego wystąpienia pokontrolnego);
- 13,8 tys. zł (tj. 27,9%) na zakup oprogramowania pn. „Centralny rejestr VAT dla JST”¹⁸. Zgodnie z umową kwota 8,6 tys. zł została poniesiona w 2016 r. na zakup tego programu, a kwotę 5,2 tys. zł Starostwo zapłaciło w latach 2017-2018 (po 2,6 tys. zł) za odnowienie licencji oprogramowania;
- 7,3 tys. zł (tj. 14,9%) na uczestnictwo pracowników w szkoleniach, co opisano w punkcie 1.8. niniejszego wystąpienia pokontrolnego;
- 1,1 tys. zł (tj. 2,3%) za zakup prenumeraty opracowania „Sposób na VAT”¹⁹ w latach 2016-2019, po 0,3 tys. zł rocznie.

Ponadto, w ww. okresie Starostwo poniosło wydatki w łącznej kwocie 2 036,2 tys. zł na wynagrodzenia osób wymienionych w punkcie 1.7. niniejszego wystąpienia pokontrolnego, wykonujących zadania związane z centralizacją podatku VAT. Naczelnik Wydziału Finansowego wyjaśniła, że ww. osoby wykonują szereg innych zadań i nie jest w stanie ustalić części wynagrodzenia związanego z zagadnieniami objętymi niniejszą kontrolą NIK²⁰.

(akta kontroli str. 242-246)

Jednostki organizacyjne Starostwa, które podlegały centralizacji rozliczeń w VAT poniosły w 2018 r. wydatki na zadania w tym zakresie w wysokości 0,6 tys. zł, przeznaczone na szkolenia i publikacje. Ponadto, kwotę 879,2 tys. zł przeznaczono na wydatki na wynagrodzenia osób zajmujących się tymi zadaniami. Naczelnik Wydziału Finansowego wyjaśniła, że w ww. kwocie wykazano pełne wynagrodzenia tych osób (brutto), ponieważ „z uwagi na specyfikę jednostek, rozliczeniami zajmują się głównie księgowe, które wykonują wszystkie zadania związane z księgowością jednostek i trudno jest ustalić tą część wynagrodzenia, która przypada na zadania w zakresie VAT”.

(akta kontroli str. 242-246)

1.11. W okresie objętym kontrolą w Starostwie przeprowadzono jedno postępowanie o udzielenie zamówienia publicznego na dostawę usług związanych z centralizacją rozliczeń VAT. W związku z faktem, że szacunkowa wartość usługi pn. „Doradztwo w zakresie centralizacji VAT dla Powiatu Częstochowskiego” nie przekraczała wyrażonej w złotych równowartości kwoty 30 tys. euro²¹, zgodnie z art. 4 pkt 8 Prawa zamówień publicznych, postępowanie zostało przeprowadzone bez

¹⁸ Na podstawie umowy nr Fn.273.2.2016 z 24 listopada 2016 r. zawartej z Ośrodkiem Produkcyjno-Wdrożeniowym „DOSKOMP” Sp. z o.o. w Łodzi.

¹⁹ Opracowanie zakupione od Firmy Forum Media Polska Sp. z o.o. z siedzibą w Poznaniu, umożliwiające również interaktywny dostęp do portali www.ksiegowego.pl, wraz z możliwością zadawania pytań i uzyskiwania na bieżąco odpowiedzi.

²⁰ W związku z tym w wynagrodzeniach podano pełne kwoty wynagrodzeń tych pracowników.

²¹ Wartość szacunkowa zamówienia została oszacowana na kwotę 29,0 tys. zł na podstawie rozeznania rynku.

stosowania przepisów tej ustawy, zgodnie z obowiązującym w Starostwie regulaminem udzielania zamówień publicznych.

Na skierowane przez Starostwo (5 września 2016 r.) zapytanie wpłynęło sześć ofert, z których komisja konkursowa wybrała najkorzystniejszą (zgodnie z przyjętymi kryteriami – ofertę najtańszą). Wybrana firma odstąpiła od podpisania umowy tłumacząc, że nie jest w stanie wykonać zakresu zamówienia za zaproponowaną cenę. W dniu 6 października 2016 r. wezwano następną w kolejności firmę do uzupełnienia dokumentacji, jednak przedstawiona oferta nie spełniała wymagań postawionych w zapytaniu ofertowym, w związku z czym 11 października 2016 r. Starostwo unieważniło przeprowadzone postępowanie. W konsekwencji, 11 października 2016 r. wysłano zapytanie ofertowe do trzech firm, dwie z nich złożyły oferty, z których Starostwo wybrało tańszą i 17 października 2016 r. podpisało umowę z wykonawcą.

(akta kontroli str. 247-265)

1.12. W zawartej 11 października 2016 r. umowie interesy Starostwa zabezpieczono m.in. poprzez precyzyjne wskazanie zakresu obowiązków wykonawcy usługi, ustaleniu przysługujących Starostwu kar i odszkodowań w przypadku opóźnienia w realizacji usług, a także możliwości wypowiedzenia umowy przez Starostwo, w przypadku zaprzestania realizacji umowy przez wykonawcę.

Ww. umowa została w pełni zrealizowana (co opisano szczegółowo w punkcie 1.1. niniejszego wystąpienia pokontrolnego), a płatności za dwie wystawione faktury w łącznej kwocie 27,1 tys. zł (brutto) zostały dokonane w określonym umową terminie.

(akta kontroli str. 11-28, 338-343)

1.13. Poza szkoleniem przeprowadzonym 29 listopada 2016 r. w ramach realizacji postanowień umowy zawartej na świadczenie usługi doradczej, o którym mowa w punkcie 1.1 niniejszego wystąpienia pokontrolnego, w Starostwie nie zorganizowano innych szkoleń w zakresie centralizacji rozliczeń podatku VAT. Starosta wyjaśnił, że uczestnictwo w szkoleniach leżało w gestii kierowników poszczególnych jednostek organizacyjnych Starostwa. W okresie objętym kontrolą pracownik jednej jednostki organizacyjnej Starostwa (Zespołu Szkół w Złotym Potoku) wziął udział w szkoleniu pn. „Współdzielona płatność w VAT od 1 lipca 2018 r. – nowe prawa i obowiązki JST i ich jednostek organizacyjnych”.

(akta kontroli str. 9, 266-268)

1.14. Współpraca Starostwa z jednostkami organizacyjnymi Krajowej Administracji Skarbowej²² w zakresie centralizacji rozliczeń VAT polegała na bieżącym kontakcie (najczęściej telefonicznym) z pracownikami Pierwszego Urzędu Skarbowego w Częstochowie w przypadku trudności w trakcie przygotowywania lub przesyłania deklaracji VAT, informacji podsumowujących lub plików JPK_VAT.

Pracownicy Starostwa wzięli udział w jednym szkoleniu, zorganizowanym 30 listopada 2016 r. przez Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Częstochowie, w zakresie centralizacji rozliczeń podatku VAT w jednostkach samorządu terytorialnego.

(akta kontroli str. 9, 269-270)

Starosta występował do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej o wydanie indywidualnych interpretacji prawa podatkowego. Starostwo dysponowało 33 indywidualnymi interpretacjami podatkowymi w zakresie opodatkowania VAT, z których cztery zostały wydane w okresie objętym kontrolą i dotyczyły możliwości

²² Zwanej dalej „KAS”.

odliczenia (w całości lub w części) podatku naliczonego związanego z realizacją konkretnych inwestycji.

(akta kontroli str. 274, 300-311)

1.15. W latach objętych kontrolą NIK Starostwo nie było kontrolowane przez podmioty zewnętrzne, ani nie przeprowadziło kontroli wewnętrznej lub audytu wewnętrznego w zakresie centralizacji rozliczeń VAT. Nie prowadzono również kontroli w ww. zakresie w jednostkach organizacyjnych Starostwa. W obowiązujących w Starostwie procedurach w zakresie scentralizowanych rozliczeń VAT (które opisano w punkcie 1.3. niniejszego wystąpienia pokontrolnego), zawarto zapis o możliwości przeprowadzenia przez audytora wewnętrznego przeglądu rozliczeń VAT.

(akta kontroli str. 10, 143, 337)

1.16. W okresie objętym kontrolą do Starostwa nie wpłynęły skargi, wnioski czy petycje dotyczące centralizacji rozliczeń VAT.

(akta kontroli str. 10, 337)

Stwierdzone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki, w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następujące nieprawidłowości:

W Starostwie nie zapewniono aktualności i kompletności zapisów regulaminu organizacyjnego w odniesieniu do zadań określonych w ustawie o centralizacji VAT. Odpowiedniego uregulowania tego obszaru dokonano w dniu 30 sierpnia 2017 r., tj. niemal osiem miesięcy od momentu, kiedy zadania te faktycznie były przez Powiat realizowane. Do tego czasu, w regulaminie organizacyjnym Starostwa znajdowały się jedynie ogólne zapisy, zobowiązujące Wydział Finansowy do prowadzenia ewidencji zakupu VAT oraz sporządzania miesięcznych deklaracji w zakresie rozliczeń VAT.

Starosta jako przyczynę powyższego wskazał przeoczenie byłego pracownika Wydziału Organizacyjnego, zajmującego się aktualizacją regulaminu organizacyjnego²³, co było spowodowane dużą liczbą wniosków o dokonanie zmian, złożonych przez poszczególne Wydziały Starostwa.

(akta kontroli str. 8, 30-132, 426-433)

OCENA CZĄSTKOWA

W Starostwie opracowano procedury w zakresie organizacji i dokumentacji procesu centralizacji rozliczeń VAT, których zastosowanie umożliwiło pełną realizację zadań w tym zakresie. Stan zatrudnienia pracowników zajmujących się omawianymi zagadnieniami pozwalał na prawidłową i terminową realizację zadań. Centralizacją rozliczeń VAT objęto wszystkie 18 jednostek organizacyjnych Starostwa i w terminie przedłożono właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego informację w tym zakresie. Postępowanie o udzielenia zamówienia publicznego na usługi doradcze w zakresie centralizacji VAT zostało przeprowadzone zgodnie z obowiązującym w Starostwie regulaminem udzielania zamówień publicznych.

Stwierdzona nieprawidłowość polegała na wprowadzeniu do regulaminu organizacyjnego Starostwa zapisów w zakresie realizacji zadań określonych w ustawie o centralizacji VAT, z niemal ośmiomiesięcznym opóźnieniem w stosunku do czasu rozpoczęcia realizacji tych zadań przez Powiat.

²³ Pracownik ten przebywa obecnie na emeryturze.

2. Wypełnianie obowiązków podatników VAT przez Starostwo

Opis stanu
faktycznego

2.1. Za miesiące od stycznia 2017 r. do września 2019 r. Starostwo zadeklarowało i wpłaciło podatek VAT w łącznej wysokości 887,8 tys. zł, z tego: 254,9 tys. zł za poszczególne miesiące 2017 r., 353,2 tys. zł za 2018 r. i 279,7 tys. zł za dziewięć miesięcy 2019 r.²⁴. Kwota podatku należnego za ww. okres wyniosła łącznie 975,1 tys. zł, z tego: 277,1 tys. zł za poszczególne miesiące 2017 r., 384,1 tys. zł za 2018 r. i 313,9 tys. zł za dziewięć miesięcy 2019 r. Wysokość kwoty podatku należnego wynosiła w badanym okresie od 19,8 tys. zł (za czerwiec 2017 r.) do 47,8 tys. zł (za kwiecień 2019 r.).

Zgodnie z art. 108a ust. 1 ustawy o VAT (w brzmieniu obowiązującym od 1 lipca 2018 r.), Starostwo korzystało z rozwiązania prawnego dotyczącego mechanizmu podzielonej płatności przy płatnościach, których wartość brutto przekraczała 15,0 tys. zł.

W ww. okresie w Starostwie i jego jednostkach organizacyjnych nie były prowadzone kontrole przez organ podatkowy, ani postępowania podatkowe lub sprawy przed sądem administracyjnym dotyczące centralizacji rozliczeń podatku VAT.

(akta kontroli str. 273, 276, 337, 426-427)

2.2. W okresie od stycznia 2017 r. do września 2019 r. Starostwo terminowo składało deklaracje podatkowe dotyczące podatku VAT, sporządzone zgodnie z obowiązującym wzorem²⁵. Zobowiązania wynikające z tych deklaracji zostały uregulowane terminowo i we właściwych kwotach.

Starostwo 6 marca 2019 r. złożyło z własnej inicjatywy²⁶ korektę deklaracji podatkowej za styczeń 2019 r. zmieniając dotychczasową kwalifikację usług wyżywienia świadczonych przez stołówki szkolne, co opisano w dalszej części wystąpienia pokontrolnego, w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości”.

(akta kontroli str. 347-355, 359-363)

2.3. Starostwo złożyło informacje podsumowujące w obrocie krajowym VAT-27 oraz informacje podsumowujące o dokonanych wewnątrzwspólnotowych transakcjach VAT-UE za miesiące, w których takie transakcje wystąpiły, tj.:

- VAT-27 za miesiące: styczeń, luty, marzec, kwiecień, lipiec, październik i grudzień 2017 r., styczeń, luty, marzec, kwiecień, maj, czerwiec, sierpień, wrzesień, październik i grudzień 2018 r. oraz styczeń, marzec i lipiec 2019 r.;
- VAT-UE za miesiące: kwiecień 2017 r., październik 2018 r. oraz sierpień 2019 r.

Na podstawie szczegółowego badania wszystkich ww. informacji stwierdzono, że zawierały wymagane dane, o których mowa w art. 100 ust. 8-9 ustawy o VAT oraz zostały złożone w formie zgodnej z rozporządzeniami Ministra Rozwoju i Finansów z 27 grudnia 2016 r.: w sprawie wzoru informacji podsumowującej

²⁴ W jednym przypadku (3 marca 2017 r.) Starostwo otrzymało zwrot nadpłaty w wysokości 6 zł, która wynikała ze złożonych w 2016 r. korekt deklaracji za lata 2014-2015.

²⁵ Deklaracje za miesiące do czerwca 2018 r. były zgodne ze wzorem określonym z załączniku nr 1 do rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 27 grudnia 2016 r. w sprawie wzorów deklaracji dla podatku od towarów i usług (Dz. U. poz. 2273). Za miesiące od lipca 2018 r. deklaracje składane były według wzoru określonego w załączniku nr 1 do rozporządzenia Ministra Finansów z 18 kwietnia 2018 r. w sprawie wzorów deklaracji dla podatku od towarów i usług (Dz. U. poz. 856, ze zm., data wejścia w życie: 1 lipca 2018 r., akt ten został uchylony z dniem 1 listopada 2019 r.).

²⁶ W oparciu o wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z 6 czerwca 2018 r., sygn. akt I SA/GD 328/18.

w obrocie krajowym²⁷ oraz w sprawie informacji podsumowującej o dokonanych wewnątrzwspólnotowych transakcjach²⁸.

Dane wykazane w informacjach były zgodne z danymi wykazanymi w deklaracjach VAT-7.

Wszystkie informacje podsumowujące VAT-27, a także informacje VAT-UE za październik 2018 r. oraz sierpień 2019 r., zostały złożone w obowiązujących terminach. Informacja podsumowująca VAT-UE za kwiecień 2017 r. została złożona z opóźnieniem w dniu 8 stycznia 2020 r. (w trakcie niniejszej kontroli NIK), co zostało opisane w dalszej części wystąpienia pokontrolnego, w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości”.

(akta kontroli str. 347-349, 356-358, 368-371)

2.4. Ewidencja sprzedaży i zakupu VAT prowadzona była w Starostwie w formie elektronicznej, przy użyciu oprogramowania komputerowego (system DOSKOMP rVAT) i zawierała dane niezbędne do prawidłowego sporządzenia deklaracji podatkowej, o której mowa w art. 109 ust. 3 ustawy o VAT.

Na podstawie badania ewidencji i deklaracji VAT-7 za dziewięć miesięcy: marzec, maj i wrzesień z lat 2017-2019 ustalono, że dane wykazane w składanych deklaracjach były zgodne z danymi wynikającymi z ewidencji. Jednocześnie stwierdzono, że w trzech zbiorczych rejestrach zakupu Powiatu oraz w plikach JPK_VAT - za lipiec 2017 r., za grudzień 2017 r. oraz za luty 2019 r., daty zakupu i wpływu czterech faktur VAT za dostarczone towary i usługi, były niezgodne z datami zamieszczonymi na dokumentach źródłowych (co opisano w pkt 3 wystąpienia pokontrolnego, w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości”).

(akta kontroli str. 347-349)

2.5. Pliki JPK_VAT zostały przesłane do Ministerstwa Finansów (za pośrednictwem dedykowanej platformy internetowej) w wymaganym terminie przez uprawnioną osobę, tj. pracownicę posiadającą pełnomocnictwo UPL-1²⁹. W plikach JPK_VAT nie wystąpiły faktury od kontrahentów niezarejestrowanych jako podatnicy VAT. Nie wystąpiły różnice w danych podanych w plikach JPK_VAT i deklaracji VAT w zakresie podatku naliczonego oraz należnego, ani rozbieżności w rozliczaniu na zasadzie odwrotnego obciążenia JPK_VAT³⁰.

(akta kontroli str. 347-355, 366-367)

2.6. W Starostwie (a także w jego jednostkach organizacyjnych) nie ewidencjonowano obrotu przy zastosowaniu kas rejestrujących, korzystając ze zwolnienia, o którym mowa w § 3 ust. 1 pkt 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2018 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących³¹.

(akta kontroli str. 274)

2.7. Na podstawie badania dziewięciu deklaracji³² ustalono, że zastosowano w nich właściwe stawki VAT od wykazanej sprzedaży, a w deklaracjach VAT i w ewidencji sprzedaży ujęto podatek należny od wszystkich jednostek organizacyjnych objętych centralizacją rozliczeń VAT. Z wyjątkiem jednego przypadku (opisanego w pkt 3 wystąpienia pokontrolnego, w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości”) prawidłowo,

²⁷ Dz. U. poz. 2269 (akt ten został uchylony z dniem 1 listopada 2019 r.).

²⁸ Dz. U. poz. 2268.

²⁹ Pełnomocnictwo do podpisywania deklaracji składanej za pomocą środków komunikacji elektronicznej dla tej pracownicy zostało złożone przez Starostę Częstochowskiego na druku UPL-1 w dniu 16 lutego 2017 r.

³⁰ Badaniem objęto miesiące od stycznia 2017 r. do maja 2019 r.

³¹ Dz. U. poz. 2519.

³² Deklaracje z lat 2017-2019 o najwyższej wartości podatku należnego, tj. za miesiące: luty, marzec i lipiec 2017 r., luty, marzec i listopad 2018 r. oraz marzec, kwiecień i lipiec 2019 r.

tj. zgodnie z art. 19a ustawy o VAT, ustalono moment powstania obowiązku podatkowego, a do opodatkowania nie były wykazywane czynności świadczone pomiędzy jednostkami organizacyjnymi Starostwa.

Starostwo prawidłowo rozliczało podatek należny w deklaracjach VAT³³, stosując właściwe stawki podatku VAT, tj. zgodnie z art. 41 i 43 ustawy o VAT:

- stawkę 23% stosowano m.in. dla najmu nieruchomości na cele użytkowe, centralnego ogrzewania, złomowania pojazdów, refakturowania kosztów energii elektrycznej i korzystania z telefonów,
- stawkę 8% stosowano dla usług stołówek dla pracowników, przewozu osób niepełnosprawnych i sprzedaży drewna,
- zwolnienie z podatku VAT stosowano m.in. w przypadku najmu nieruchomości na cele mieszkaniowe, usług stołówek dla uczniów i pracowników pedagogicznych³⁴, dowozu dzieci.

(akta kontroli str. 277, 347-355)

2.8. Powiat nie przekazywał Szefowi KAS informacji o schematach podatkowych w VAT, o których mowa w art. 86a-86o ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa³⁵, ponieważ nie występował w grupach podmiotów wskazanych ww. przepisem (promotora, korzystającego lub wymagającego), a także nie wykonywał czynności będących elementem schematu podatkowego i nie uzyskało korzyści podatkowej.

(akta kontroli str. 274)

2.9. Prawidłowo prezentowano dane w sprawozdaniach budżetowych w zakresie dotyczącym dochodów opodatkowanych podatkiem VAT, tj. w sprawozdaniach Rb-27S z wykonania planu dochodów budżetowych wykazano dane w kwotach netto (tj. bez podatku VAT), a w sprawozdaniach Rb-28S z wykonania planu wydatków budżetowych dane w kwotach brutto³⁶, co było zgodne z obowiązującą w Starostwie polityką rachunkowości³⁷.

(akta kontroli str. 347-349, 364-365, 372-383)

Stwierdzone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki, w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następujące nieprawidłowości:

1. Od 2019 r. Powiat Częstochowski, wbrew art. 43 ust. 1 pkt 24 lit. a ustawy o VAT, nie kwalifikował usług wyżywienia świadczonych przez stołówki szkolne dla uczniów, a w przypadku tych usług świadczonych pracownikom pedagogicznym szkoły - wbrew art. 43 ust. 1 pkt 24 lit. a ustawy o VAT w zw. art. 43 ust. 17³⁸, jako usług zwolnionych od podatku VAT³⁹. Powyższe było wynikiem zmiany stanowiska pracowników Starostwa odnośnie interpretacji obowiązujących w tym zakresie przepisów – w świetle złożonych w toku kontroli wyjaśnień – na skutek zapoznania się z orzecznictwem niektórych sądów administracyjnych w przedmiotowym

³³ Co ustalono na podstawie szczegółowego badania ww. dziewięciu deklaracji z lat 2017-2019: za luty, marzec i lipiec 2017 r., luty, marzec i listopad 2018 r. oraz marzec, kwiecień i lipiec 2019 r.

³⁴ Zwolnienie stosowano do końca 2018 r., co opisano w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości”.

³⁵ Dz. U. z 2019 r. poz. 900, ze zm.; zwana dalej „Ordynacją podatkową”.

³⁶ Badaniem objęto sprawozdania Rb-27S oraz Rb-28S za styczeń z lat 2017, 2018 i 2019. Starostwo nie miało obowiązku sporządzania sprawozdań Rb-34S.

³⁷ Wprowadzoną zarządzeniem Starosty Częstochowskiego nr 33/2016 z 29 grudnia 2016 r. w sprawie wprowadzenia dokumentacji opisującej przyjęte zasady rachunkowości.

³⁸ Świadczone przez dwie jednostki organizacyjne Powiatu, tj.: [1] Specjalny Ośrodek Szkolno-Wychowawczy im. Jana Brzechwy w Bogumiłku i [2] Zespół Szkół im. Władysława Szafera w Złotym Potoku.

³⁹ Usługi te należy uznać za ściśle związane z usługami w zakresie opieki nad dziećmi i młodzieżą polegające na ich żywieniu. Mają one bowiem charakter pomocniczy i są niezbędne w stosunku do prowadzonej działalności opiekuńczej szkoły w tym zakresie, która stanowi świadczenie główne, jednak głównym celem nie jest osiągnięcie dodatkowego dochodu przez szkołę, a więc podlegają zwolnieniu przedmiotowemu z VAT.

zakresie⁴⁰. Do tego czasu usługi te wykazywane były jako zwolnione z opodatkowania. Zmiana dotyczyła wyłącznie braku wykazywania tych kwot w deklaracji i nie miała wpływu na wysokość podatku naliczonego ani należnego.

W 2017 r. i 2018 r. przychody z tego tytułu wyniosły odpowiednio 112,2 tys. zł i 122,7 tys. zł⁴¹, korzystając ze zwolnienia w podatku VAT.

Starosta wyjaśnił⁴², że Powiat potraktował orzeczenie zawarte w ww. wyroku sądu z 6 czerwca 2018 r. „jako źródło w zakresie wskazywania kierunków wykładni norm prawa podatkowego w analizowanej sprawie, dlatego też zapadła decyzja o dokonaniu korekty za styczeń 2019 r.”.

NIK zauważa, iż zgodnie z 43 ust. 1 pkt 24 lit. a ustawy o VAT, zwalnia się od podatku usługi w zakresie opieki nad dziećmi i młodzieżą oraz dostawę towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane, wykonywane m.in. w formach i na zasadach określonych w przepisach o pomocy społecznej, w przepisach o systemie oświaty oraz w przepisach ustawy z dnia 14 grudnia 2016 r. – *Prawo oświatowe*⁴³. Jak wynika także z jednolitego orzecznictwa organów podatkowych w tym zakresie⁴⁴ usługi te korzystają ze zwolnienia (przedmiotowego) z opodatkowania.

Z kolei pobierając wynagrodzenie od kadry pedagogicznej w zamian za wyżywienie Powiat świadczy odpłatnie usługę w rozumieniu art. 5 ust. 1 ustawy o VAT. W świetle orzecznictwa sądowego w takiej sytuacji działa jako podatnik VAT, co wyklucza zastosowanie art. 15 ust. 6 cyt. ustawy. „Pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą istnieje bowiem stosunek cywilnoprawny (a nie publicznoprawny), w ramach którego następuje wymiana wzajemnych świadczeń. Występuje przy tym bezpośredni związek między tym świadczeniem a wynagrodzeniem otrzymanym przez podatnika. Okoliczność, że z kadrą pedagogiczną nie są zawierane umowy, nie oznacza, że ów stosunek prawny nie istnieje”⁴⁵.

Starosta wyjaśnił, że sposób prezentacji ww. danych w deklaracjach VAT-7 nie miał wpływu na wysokość zobowiązania podatkowego podlegającego wpłacie i z tego też powodu nie korygowano deklaracji za wcześniejszy okres. Dodał, że Starostwo nie występowało o wydanie indywidualnej interpretacji prawnej w omawianym zakresie, ponieważ identyczne orzecznictwo zostało zaprezentowane w innych wyrokach sądów, w tym Naczelnego Sądu Administracyjnego⁴⁶, a Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej⁴⁷ w swoich interpretacjach również odwołuje się do orzeczeń sądów.

Zdaniem NIK, w sytuacji powzięcia wątpliwości co do prawidłowości - w odniesieniu do przepisów ustawy o VAT - uprzednio przyjętej praktyki kwalifikowania usług wyżywienia świadczonych przez stołówki szkolne - Powiat mógł wystąpić do KIS z wnioskiem o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej. Zgodnie z art. 14k § 1 Ordynacji podatkowej, zastosowanie się do interpretacji indywidualnej przed jej zmianą, stwierdzeniem jej wygaśnięcia lub przed doręczeniem organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego

⁴⁰ Np. przywołany w treści wyjaśnień wyrok WSA w Gdańsku z dnia 6 czerwca 2018 r. sygn. akt I SA/Gd 328/18.

⁴¹ W 2017 r. Zespół Szkół w Złotym Potoku osiągnął z tego tytułu przychody w łącznej kwocie 49,9 tys. zł, a Specjalny Ośrodek Szkolno-Wychowawczy w Bogumiłku 62,3 tys. zł, w 2018 r. dwie ww. jednostki odpowiednio 56,0 tys. zł i 66,7 tys. zł.

⁴² Tożsame w treści wyjaśnienia złożyły również Naczelnik Wydziału Finansowego i Inspektor w tym Wydziale, zajmująca się bezpośrednio zagadnieniami VAT.

⁴³ Dz. U. z 2019 r. poz. 1148, ze zm.

⁴⁴ Np. z dnia 22 listopada 2018 r. znak: 0115-KDIT1-1.4012.708.2018.1.NK, z dnia 19 lutego 2016 r., znak: ILPP2/4512-1-831/15-5/AD; z dnia 21 czerwca 2016 r., znak: 1061-IPTPP2.4512.161.2016.2.JS.; z dnia 25 sierpnia 2016 r., znak: IBPP1/4512-370/16-2/AW.

⁴⁵ Por. wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 4 grudnia 2018 r., sygn. akt ISA/Bd 772/18, LEX nr 2734636

⁴⁶ Wyroki NSA: sygn. Akt I FSK 1317/15 oraz z I FSK 1271/15.

⁴⁷ Dalej: „KIS”.

interpretację indywidualną nie może szkodzić wnioskodawcy, jak również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej. Zmiana dotychczasowej kwalifikacji prawno-podatkowej ww. usług na usługi niepodlegające podatkom VAT bez uzyskania indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego była działaniem przedwczesnym, z którym wiązały się istotne skutki prawne. Wprawdzie przedmiotowa zmiana nie wpłynęła na wysokość podatku należnego, ale może mieć wpływ na zastosowanie tzw. przewspółczynników i/lub współczynników, o których mowa w art. 86 ust. 2a-2h i ust. 22 ustawy o VAT.

W trakcie niniejszej kontroli NIK, 27 stycznia 2019 r. Starosta Częstochowski wystąpił do Dyrektora KIS o wydanie wiążącej informacji stawkowej, w przedmiotowym zakresie⁴⁸.

(akta kontroli str. 347-355, 359-363, 427-428, 436-437, 443-445, 497-503)

2. Powiat złożył informację podsumowującą o dokonanych wewnątrzwspólnotowych transakcjach VAT-UE za kwiecień 2017 r. w dniu 8 stycznia 2020 r. (w toku niniejszej kontroli NIK), tj. 958 dni po obowiązującym terminie przypadającym na 25 maja 2017 r. Stanowiło to naruszenie art. 100 ust. 3 ustawy o VAT, jednak nie miało skutków finansowych.

Starosta wyjaśnił⁴⁹, że ww. informacja nie została złożona w terminie, ponieważ stosowane oprogramowanie nie umożliwiała w tamtym okresie elektronicznego wysyłania informacji podsumowujących, a z powodu przeoczenia nie wysłano wersji papierowej ww. informacji za kwiecień 2017 r.

(akta kontroli str. 347-349, 356-358, 368-371, 427, 436, 443)

OCENA CZĄSTKOWA

Ewidencje dla celów VAT prowadzone były zgodnie z przepisami ustawy o VAT i zawierały wszystkie wymagane dane, niezbędne do prawidłowego sporządzenia deklaracji podatkowych. Informacje ujęte w rejestrze z wyjątkiem zapisów dat zakupów i wpływów czterech faktur VAT (opisanych w pkt 3 wystąpienia pokontrolnego, w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości”), były zgodne z danymi wynikającymi z dokumentów źródłowych, a dane zawarte w deklaracjach były zgodne z danymi wynikającymi z rejestrów. Terminowo przesłano pliki JPK_VAT i złożono deklaracje podatkowe VAT-7 oraz informacje podsumowujące w obrocie krajowym i dotyczącym transakcji transgranicznych, z wyjątkiem jednej informacji VAT-UE za kwiecień 2017 r. Zobowiązania wynikające z deklaracji VAT-7 zostały uregulowane w terminie. W sprawozdaniach budżetowych prawidłowo wykazano kwoty dochodów oraz wydatków.

Stwierdzono także nieprawidłowość polegającą na błędnej kwalifikacji od 2019 r. usług żywienia świadczonych przez stołówki szkolne w deklaracji VAT-7, jako niepodlegających podatkom VAT.

OBSZAR

3. Podejmowanie działań przez Starostwo w celu realizacji uprawnień podatnika VAT

Opis stanu faktycznego

3.1. Za lata 2017-2019 (do września) Starostwo odliczyło podatek VAT naliczony w łącznej kwocie 87,2 tys. zł (z tego: 22,1 tys. zł za poszczególne miesiące 2017 r.,

⁴⁸ We wniosku zadano pytanie: „Czy do pobieranych opłat za wyżywienie w stołówce szkolnej uczniów oraz nauczycieli ma zastosowanie art. 15 ust. 6 ustawy z 11 marca 2004. o podatku od towarów i usług. Zdaniem Powiatu, opłaty za wyżywienie pobierane są w związku z realizacją zadań własnych, Powiat nie działa tutaj jako przedsiębiorca, a pobierane opłaty za wyżywienie nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług na podstawie art. 15 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług”.

⁴⁹ Tożsame w treści wyjaśnienia złożyły również Naczelnik Wydziału Finansowego i Inspektor w tym Wydziale, zajmująca się bezpośrednio zagadnieniami VAT.

30,9 tys. zł za 2018 r. i 34,2 tys. zł za dziewięć miesięcy 2019 r.). Kwota podatku naliczonego za ww. okres wyniosła łącznie 84,1 tys. zł (z tego: 24,3 tys. zł w 2017 r., 30,3 tys. zł w 2018 r. i 29,5 tys. zł w za dziewięć miesięcy 2019 r.). W okresie objętym kontrolą kwota podatku naliczonego wyniosła od 80,0 zł⁵⁰ w styczniu 2017 r. do 7 737,0 zł w styczniu 2019 r.

(akta kontroli str. 275, 278 i 384-423)

3.2. Kontrola dokonanych przez Powiat odliczeń w losowo wybranych dziewięciu miesiącach⁵¹ w łącznej kwocie 21,6 tys. zł⁵², wykazała m. in., że dotyczyły one transakcji nabycia, od których przysługiwało prawo do odliczenia podatku VAT⁵³. Nie stwierdzono przypadków odliczenia podatku od nabycia, o których mowa w art. 88 ustawy o VAT.

(akta kontroli str. 446-476)

3.3. W procedurze dotyczącej rozliczenia podatku VAT, w Starostwie prawidłowo ustalono zakres prawa do odliczenia tego podatku (tzw. współczynnik⁵⁴ i prewspółczynnik⁵⁵). Na podstawie szczegółowej analizy ustalenia prawa i kwoty do odliczania podatku VAT (obliczania proporcji) na 2018 r. stwierdzono, że wyliczono je w sposób określony w ww. regulacjach, tj. przy obliczeniu współczynnika w wysokości obrotów w 2017 r. z tytułu czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego uwzględniono również obroty z tytułu odwrotnego obciążenia⁵⁶, a przy obliczeniu prewspółczynnika – od wykonanych dochodów Starostwa odliczono uzyskane odsetki na rachunkach bankowych.

(akta kontroli str. 275 i 477-481)

Spośród 18 jednostek organizacyjnych Powiatu, tylko dwie jednostki (Zespół Szkół im. Władysława Szafera w Złotym Potoku⁵⁷ i Specjalny Ośrodek Szkolno-Wychowawczy im. J. Brzechwy w Bogumiłku⁵⁸) dokonywały odliczeń podatku VAT. ZS w Złotym Potoku odliczał w całości naliczony podatek VAT od zakupów artykułów spożywczych związanych ze sprzedażą opodatkowaną (wyżywieniem zorganizowanych grup turystycznych przebywających w okresie ferii i wakacji w internacie tej szkoły). Ośrodek odliczał naliczony podatek VAT od podatku należnego z tytułu odsprzedanych na podstawie refakturowania (według stanów podliczników) mediów.

(akta kontroli str. 275 i 482-496)

3.4. Zgodnie z pkt. 6.4 procedury sporządzania deklaracji podatkowej VAT-7 przez jednostki organizacyjne Powiatu⁵⁹, roczną korektę podatku VAT z zastosowaniem ostatecznych wartości współczynników i prewspółczynników, uwzględniono w deklaracjach VAT-7: za styczeń 2017 r.⁶⁰ (rozliczenie 2016 roku), za styczeń

⁵⁰ Wynikający z korekty bieżącego (za styczeń 2017 r.) podatku naliczonego w kwocie 2 241,0 zł o wysokość wynikająca z zastosowania współczynnika i prewspółczynnika, tj. o 2 161,0 zł.

⁵¹ W marcu, maju i wrześniu lat 2017-2018 oraz marcu, kwietniu i maju 2019 r.

⁵² 5,3 tys. zł z 2017 r. – 7,3 tys. zł z 2018 r. i 9,1 tys. zł z 2019 r. (łącznie 24,8% dokonanych przez Powiat odliczeń w badanym okresie).

⁵³ M. in. płatności za: energię elektryczną i ciepłą, usługi teleinformatyczne, monitoringu i serwisu używanego oprogramowania oraz zakupy artykułów biurowych, papierniczych, sanitarnych, elektronicznych i komputerowych.

⁵⁴ Proporcję ustaloną na podstawie art. 90 ust. 3 ustawy o VAT.

⁵⁵ Proporcję ustaloną na podstawie § 3 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2015 r. w sprawie sposobu określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług dla celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników (Dz. U. poz. 2193).

⁵⁶ Obroty z tytułu przeniesienia rozliczenia podatku VAT z dostawcy na nabywcę na podstawie załącznika nr 11 do ustawy o VAT.

⁵⁷ Zwany dalej „ZS w Złotym Potoku”.

⁵⁸ Zwany dalej „Ośrodkiem”.

⁵⁹ Stanowiące zał. nr 2 do Uchwały Zarządu Powiatu Nr 466/2016 z 29 grudnia 2016 r.

⁶⁰ Deklaracja VAT-7 z 23 lutego 2017 r.

2018 r.⁶¹ (rozliczenie 2017 roku) i za styczeń 2019 r.⁶² (rozliczenie 2018 roku). W deklaracjach tych Powiat uwzględnił korekty wynikające z zastosowania współczynników i przewspółczynników o kwoty: nabyć - 2 161 zł (za 2016 r.) oraz podatku naliczonego od pozostałych nabyć – 537 zł (za 2017 r.) i 4 748 zł (za 2018 r.).

(akta kontroli str. 147, 153, 384-389 i 404-407)

3.5. W latach objętych kontrolą Powiat nie dokonywał korekt deklaracji podatkowych w przypadku wydatków związanych z nieruchomościami, o których mowa w art. 86 ust. 7b ustawy o VAT.

(akta kontroli str. 275)

3.6 Powiat nie dokonywał odliczeń podatku VAT z tytułu zakupu i użytkowania samochodów służbowych, choć w kontrolowanym okresie Starostwo i jednostki organizacyjne Powiatu użytkowały w tym okresie łącznie 25 samochodów służbowych.

(akta kontroli str. 279, 505 i 509)

3.7. W Starostwie nie sporządzano informacji o niedokonywaniu obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego finansowaną ze środków przeznaczonych na realizację projektów unijnych⁶³, ponieważ nie wystąpiły przesłanki do sporządzenia takich informacji. W kontrolowanym okresie Powiat nie sporządzał również korekt deklaracji VAT-7 w związku z kwalifikowalnością podatku VAT w projektach unijnych.

(akta kontroli str. 275)

3.8. Powiat w okresie objętym kontrolą NIK składał korekty deklaracji VAT-7 za okresy rozliczeniowe sprzed centralizacji VAT. Korekt tych dokonano za trzy kolejne miesiące 2016 r.⁶⁴, w związku z otrzymaną interpretacją indywidualną⁶⁵ dotyczącą odliczenia podatku naliczonego za zakup samochodu i paliwa. Korekty te nie obejmowały kwot podatku naliczonego z tytułu nabycia towarów i usług, finansowanych ze środków przeznaczonych na realizację projektów, w odniesieniu do których Powiat nie był obowiązany do zwrotu środków przeznaczonych na ich realizację. W związku z powyższym, Powiat nie składał do właściwego naczelnika urzędu skarbowego informacji wskazujących na związek korekt tych deklaracji z wyrokiem Trybunału Sprawiedliwości UE w sprawie C-276/14⁶⁶, gdyż nie miały one związku z tym wyrokiem.

(akta kontroli str. 275)

Ustalone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki, w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następujące nieprawidłowości:

1. W Starostwie nie dokonywano obniżania kwoty podatku VAT należnego o kwotę podatku naliczonego od wydatków związanych z użytkowymi samochodami, pomimo ponoszenia takich wydatków oraz dokonywania w kontrolowanym okresie odliczeń podatku od innych transakcji nabycia (w łącznej kwocie 87,2 tys. zł).

W kontrolowanym okresie w Starostwie oraz jednostkach organizacyjnych Powiatu użytkowano łącznie 25 samochodów służbowych (w tym w Starostwie cztery takie

⁶¹ Deklaracja VAT-7 z 21 lutego 2018 r.

⁶² Deklaracja VAT-7 z 21 lutego 2019 r.

⁶³ O której mowa w art. 17 ust. 3 ustawy o centralizacji VAT.

⁶⁴ Luty, marzec i kwiecień 2016 r.

⁶⁵ Nr IBPP2/4512-554/16-2/JJ z 26 października 2016 r.

⁶⁶ Zob. „Centralizacja rozliczeń w podatku VAT JST” – broszura informacyjna z dnia 24 listopada 2016 r., Ministerstwo Finansów, str. 35-38 (tzw. centralizacja wsteczna).

pojazdy⁶⁷, a w jednostkach organizacyjnych Powiatu dokonujących odliczeń podatku VAT dwa⁶⁸), na eksploatację których poniesiono łączne wydatki w kwocie 529,9 tys. zł (w tym w Starostwie 81,8 tys. zł), z czego kwota podatku VAT wynikająca z faktur dokumentujących ww. wydatki na eksploatację wynosiła 102,6 tys. zł (w tym w Starostwie 15,5 tys. zł).

Według wyliczeń Wydziału Finansowego, kwota odliczeń możliwych na podstawie art. 86 ust. 1 ustawy o VAT (przy zastosowaniu 50% naliczonego VAT oraz współczynnika i przewspółczynnika liczona jedynie od jednego pojazdu, który mógł być wykorzystywany również do czynności opodatkowanych) w latach 2017-2019 (III kwartały) w przypadku Starostwa⁶⁹ wynosiła łącznie 601,28 zł (co stanowiło 0,7% dokonanych odliczeń podatku VAT w badanym okresie), z tego: 221,94 zł w 2017 r., 153,66 zł w 2018 r. i 225,68 zł w trzech kwartałach 2019 r.

(akta kontroli str. 504-505, 508-509)

Starosta i Naczelnik Wydziału Finansowego wyjaśnili, że spośród czterech samochodów służbowych użytkowanych w Starostwie w kontrolowanych latach oraz dwóch w jednostkach organizacyjnych dokonujących odliczeń podatku VAT, tylko jeden mógł być wykorzystywany również do czynności opodatkowanych. Ponadto w wyjaśnieniach tych podali, że nakład pracy pracownika merytorycznego celem wyliczenia ww. częściowego odliczenia wobec ww. kwot odliczeń, w ich ocenie „był bezcelowy”.

(akta kontroli str. 504 i 511)

W odniesieniu do powyższego NIK zwraca uwagę, że obowiązkiem Zarządu jest troska o finanse Powiatu, w tym zastosowanie posiadanych uprawnień ustawowych do pomniejszenia kwot odprowadzanego ze środków budżetu Powiatu do urzędu skarbowego podatku VAT.

2. W trzech zbiorczych rejestrach zakupu Powiatu oraz w plikach JPK_VAT, za lipiec 2017 r., grudzień 2017 r. oraz luty 2019 r., wskazane zostały daty zakupu i wpływu czterech faktur VAT za dostarczone towary i usługi na łączną kwotę 3 179,25 zł niezgodne z datami zamieszczonymi na dokumentach źródłowych. Powyższe nieprawidłowości wystąpiły w Starostwie⁷⁰ oraz dwóch jednostkach organizacyjnych Powiatu: w ZS w Złotym Potoku⁷¹ i w Ośrodku⁷².

(akta kontroli str. 448, 513, 519-523, 526-531 i 533-537)

Pracownik merytoryczny Wydziału Finansowego (odpowiedzialny za błędne zarejestrowanie w rejestrze zakupów Starostwa faktury VAT⁷³ w sierpniu 2017 r.) oraz Naczelnik Wydziału Finansowego, zgodnie wyjaśniły, że powyższe było spowodowane pomyłką pisarską. Również Główna Księgowa ZS w Złotym Potoku wyjaśniła techniczną pomyłką podczas wprowadzania do systemu rejestru zakupu VAT (w wyniku niezmienienia bieżącej daty w programie), błędne ujęcie w rejestrach zakupu tej jednostki w marcu 2019 r. dwóch faktur VAT⁷⁴. W wyjaśnieniach

⁶⁷ Na eksploatację, których Starostwo w kontrolowanym okresie poniosło wydatki w łącznej kwocie 448,2 tys. zł, z czego 103,1 tys. zł stanowił podatek VAT od tych wydatków.

⁶⁸ Na eksploatację, których obie jednostki (ZS w Złotym Potoku i Ośrodek) poniosły w badanym okresie łączne nakłady w kwocie 47,1 tys. zł, z czego 8,8 tys. zł stanowił podatek VAT od tych wydatków.

⁶⁹ Liczona jedynie od jednego pojazdu, który mógł być wykorzystywany również do czynności opodatkowanych.

⁷⁰ Faktura VAT nr C1P11877099/1706/00011 z 4 lipca 2017 r. na kwotę 2 684,46 zł, która wpłynęła do Starostwa 12 lipca 2017 r., jej daty zakupu i wpływu zostały wpisane w rejestrze i pliku JPK_VAT jako 7 sierpnia 2017 r.

⁷¹ Faktury VAT: nr 00006/19/FVSS36 z 22 lutego 2019 r. oraz nr 416/02/2019 z 16 lutego 2019 r. które wpłynęły do tej jednostki organizacyjnej odpowiednio 27 i 19 lutego ich daty zakupu i wpływu zostały wpisane w rejestrze i pliku JPK_VAT jako 4 marca 2019 r.

⁷² Faktura VAT nr C1P11840904/1712/00013 z 3 stycznia 2018 r. na kwotę 396,36 zł, która wpłynęła do Ośrodka 3 stycznia 2018 r.

⁷³ Nr C1P11877099/1706/00011 z 4 lipca 2017 r.

⁷⁴ Nr 00006/19/FVSS36 z 22 lutego 2019 r. oraz nr 416/02/2019 z 16 lutego 2019 r.

ww. osoby wskazały jednocześnie, że pomyłka ta nie miała wpływu na wysokość zobowiązania podatkowego, ponieważ faktura ta została rozliczona w sposób prawidłowy.

Dyrektor Ośrodka wyjaśniła błędne ujęcie w ewidencji zakupów w grudniu 2017 r. faktury VAT ze stycznia 2018 r.⁷⁵ zastosowaniem metody memoriałowej w związku z końcem roku budżetowego.

(akta kontroli str. 524-525 i 532, 538)

NIK wskazuje, że pomimo iż błędne wprowadzenie danych (z wyjątkiem nieprawidłowości zaistniałej w Ośrodku i opisanej poniżej) nie miało wpływu na prawidłowość rozliczenia podatku VAT, to jednak spowodowało nierzetelność danych prezentowanych w rejestrach i plikach JPK_VAT.

3. Powiat w grudniu 2017 r. dokonał nienależnego obniżenia o kwotę 91,15 zł podatku VAT należnego o podatek VAT naliczony, wynikający z faktury VAT dokumentującej dostawę mediów, w terminie niezgodnym z zasadami określonymi w ustawie o VAT. Było to spowodowane faktem, iż Ośrodek w grudniu 2017 r. niezgodnie z zasadami określonymi w art. 86 ust. 10 w związku z art. 19a ust. 4a dokonał obniżenia o kwotę 91,15 zł podatku VAT należnego ze sprzedaży (refaktury), o podatek VAT naliczony w tej samej wysokości, wynikający z faktury VAT dokumentującej dostawę mediów⁷⁶ otrzymanej w styczniu 2018 r. W wyniku powyższego nieprawidłowo sporządzono deklaracje podatkowe VAT-7 (jednostkowe Ośrodka i zbiorcze Powiatu) za grudzień 2017 r. (w których wykazano ww. nienależne obniżenie podatku VAT należnego o podatek VAT naliczony) oraz za styczeń 2018 r. (w których należało dokonać ww. obniżenia) oraz odpowiednie pliki JPG_VAT.

(akta kontroli str. 533-537 i 539-545)

Dyrektor Ośrodka w swoich wyjaśnieniach wskazał, że powyższe wynikało z błędnego zastosowania przy rozliczaniu podatku VAT metody memoriałowej, w związku z końcem roku budżetowego. Naczelnik Wydziału Finansowego poinformowała kontrolerów, że w związku z ww. błędnym obniżeniem podatku VAT oraz stwierdzonymi, błędnymi deklaracjami VAT-7, w dniu 3 stycznia 2020 r. złożono w urzędzie skarbowym korekty tych deklaracji (jednostkowych i zbiorczych) i plików JPG_VAT za grudzień 2017 r. i styczeń 2018 r.

(akta kontroli str. 538 i 546-558)

OCENA CZĄSTKOWA

Odliczeń od transakcji nabycia, od których przysługiwało prawo do odliczenia podatku VAT dokonywano z zastosowaniem proporcji ustalonych zgodnie z obowiązującymi przepisami. Korekty deklaracji VAT-7 wynikające z tych odliczeń sporządzano zgodnie z przyjętymi uregulowaniami wewnętrznymi w tym zakresie. Nieprawidłowość dotycząca błędnych dat czterech faktur skutkowałą sporządzeniem deklaracji VAT-7 i plików JPG_VAT za grudzień 2017 i styczeń 2018 zawierających nieprawidłowe dane. W jednym przypadku skutkowałą obniżeniem podatku VAT należnego o podatek VAT naliczony (91,15 zł) w terminie niezgodnym z zasadami określonymi w ustawie o VAT. Stwierdzono również nieprawidłowość polegającą na nieobniżeniu kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego od wydatków związanych z użytkowaniem przez Starostwo samochodem służbowym.

⁷⁵ Nr C1P11840904/1712/00013 z 3 stycznia 2018 r.

⁷⁶ Nr C1P11840904/1712/00013 z 3 stycznia 2018 r. z tytułu sprzedaży energii elektrycznej w grudniu 2017 r.

IV. Uwagi i wnioski

Przedstawiając powyższe oceny wynikające z ustaleń kontroli, Najwyższa Izba Kontroli, na podstawie art. 53 ust. 1 pkt 5 ustawy o NIK, przedstawia następujące uwagi i wnioski:

Uwagi

Podjęcie niezbędnych działań oraz wzmocnienie mechanizmów nadzorczych zmierzających do właściwego i terminowego składania informacji podsumowujących o dokonanych wewnątrzwspólnotowych transakcjach VAT UE oraz obowiązków i korzystania z uprawnień, wynikających z ustawy o VAT, przez jednostki organizacyjne.

Wnioski

1. Zastosowanie właściwej kwalifikacji podatkowej w zakresie usług żywienia świadczonych przez stołówki szkolne oraz dokonanie stosownych korekt deklaracji VAT-7 w tym zakresie.
2. Odliczanie od podatku VAT wydatków związanych z użytkowanymi samochodami służbowymi.

V. Pozostałe informacje i pouczenia

Wystąpienie pokontrolne zostało sporządzone w dwóch egzemplarzach; jeden dla kierownika jednostki kontrolowanej, drugi do akt kontroli.

Prawo zgłoszenia
zastrzeżeń

Zgodnie z art. 54 ustawy o NIK kierownikowi jednostki kontrolowanej przysługuje prawo zgłoszenia na piśmie umotywowanych zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, w terminie 21 dni od dnia jego przekazania. Zastrzeżenia zgłasza się do Dyrektora Delegatury NIK w Katowicach. Prawo zgłaszania zastrzeżeń, zgodnie z art. 61b ust. 2 ustawy o NIK, nie przysługuje do wystąpienia pokontrolnego zmienionego zgodnie z treścią uchwały w sprawie zastrzeżeń.

Obowiązek
poinformowania
NIK o sposobie
wykorzystania uwag
i wykonania wniosków

Zgodnie z art. 62 ustawy o NIK należy poinformować Najwyższą Izbę Kontroli, w terminie 21 od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o sposobie wykorzystania wniosków pokontrolnych oraz o podjętych działaniach lub przyczynach niepodjęcia tych działań.

W przypadku wniesienia zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, termin przedstawienia informacji liczy się od dnia otrzymania uchwały o oddaleniu zastrzeżeń w całości lub zmienionego wystąpienia pokontrolnego.

Katowice, dnia 14 lutego 2020 r.

Kontroler

Andrzej Pakuła

Gł. specjalista kontroli państwowej

Najwyższa Izba Kontroli

Delegatura w Katowicach