



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Krakowie

LKR. 410.022.01.2019

Pan
Prof. dr hab. Jacek Majchrowski
Prezydent Miasta Krakowa

Urząd Miasta Krakowa
Pl. Wszystkich Świętych 3-4
31-004 Kraków

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

P/19/109 – Centralizacja podatku VAT w jednostkach samorządu terytorialnego

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Urząd Miasta Krakowa (<i>UMK lub Urząd</i>), Pl. Wszystkich Świętych 3-4, 31-004 Kraków
Kierownik jednostki kontrolowanej	Jacek Majchrowski, Prezydent Miasta Krakowa (<i>Prezydent</i>) od 2002 r.
Zakres przedmiotowy kontroli	1. Przygotowanie i wdrożenie 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 ¹
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Krakowie
Kontrolerzy	1. Dariusz Jankowski, starszy inspektor kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LKR/190/2019 z 14 listopada 2019 r. 2. Marcin Hałat, starszy inspektor kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LKR/32/2020 z 21 stycznia 2020 r. (akta kontroli str. 1-4)

¹ Dz. U. z 2019 r. poz. 489, ze zm.; dalej: ustawa o NIK.

II. Ocena ogólna² kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA

Zadania związane z centralizacją rozliczeń VAT zostały w Gminie Miejskiej Kraków (GMK lub *Gmina*) należycie przygotowane i wdrożone, opracowano wewnętrzne procedury, zapewniono kadry do wykonywania przedmiotowych zadań i przeprowadzono szkolenia zarówno dla pracowników UMK, jak i centralizowanych jednostek. Rozliczaniem VAT w Gminie objęto wszystkie i właściwie jednostki. Gmina rzetelnie i zgodnie z obowiązującymi przepisami wypełniała obowiązki podatnika VAT oraz podejmowała właściwe działania w celu realizacji swoich uprawnień jako podatnika VAT.

NIK zwraca uwagę, że w jednym przypadku wysłano do Ministerstwa Finansów plik JPK_VAT Gminy zawierający dane niekompletne i niezgodne ze złożoną deklaracją VAT-7. Wystąpiły też jednostkowe przypadki złożenia deklaracji VAT-7, informacji podsumowujących w obrocie krajowym oraz dotyczących transakcji transgranicznych po terminach określonych w art. 99 ust. 1 oraz art. 101 a i art. 100 ust. 3 ustawy o VAT³.

Stwierdzone w toku kontroli nieprawidłowości dotyczące nieaktualnych zapisów zawartych w wewnętrznych uregulowaniach określających sposób rozliczania podatku VAT, czy też złożenia, w trzech przypadkach, zgłoszenia aktualizacyjnego NIP-2 po terminie nie miały wpływu na działalność Gminy w kontrolowanym zakresie.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny częściowej⁴ kontrolowanej działalności

OBSZAR

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

Opis stanu faktycznego

Prezydent 20 listopada 2015 r. powołał Zespół zadaniowy ds. wdrożenia skonsolidowanego rozliczania podatku od towarów i usług (VAT) na poziomie Gminy Miejskiej Kraków (*Zespół*). W skład Zespołu weszły pierwotnie 23 osoby, a następnie został on poszerzony do 28 osób⁵. Prezydent określił zadania Zespołu wraz harmonogramem ich realizacji⁶. Realizowane zadania dotyczyły m.in. omówienia zasad ustalania przewspółczynnika (*pre*) i wskaźnika struktury sprzedaży (WSS) na przykładzie UMK, wybranych jednostek budżetowych⁷ oraz zakładu budżetowego⁸, opracowania wytycznych w zakresie prowadzenia ewidencji księgowej na poziomie jednostki budżetowej, zakładu budżetowego oraz jednostki centralnej konsolidującej podatek VAT, schematu kodowania jednostek budżetowych i zakładu budżetowego, form zapisów w umowach cywilnoprawnych

² Najwyższa Izba Kontroli formułuje ocenę ogólną jako ocenę pozytywną, ocenę negatywną albo ocenę w formie opisowej.

³ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2020 r. poz. 106, ze zm.).

⁴ 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.

⁵ W skład Zespołu weszli przedstawiciele Wydziału Finansowego, Wydziału Edukacji, Biura ds. Ochrony Zdrowia, Biura Skarbnika, Biura Budżetu, Zarządu Infrastruktury Komunalnej i Transportu, Miejskiego Ośrodka Pomocy Społecznej, Zespołu Ekonomiki Oświaty, Zarządu Budynków Komunalnych, Zarządu Infrastruktury Sportowej, Miejskiego Centrum Profilaktyki Uzależnień, Grodzkiego Urzędu Pracy, Zarządu Zieleni Miejskiej, Straży Miejskiej i Zarządu Cmentarzy Komunalnych.

⁶ Przyjęty harmonogram przewidywał pierwotnie 18 zadań, a zaktualizowany zarządzeniem z nr 2401/2016 Prezydenta Miasta Krakowa z dnia 20 września 2016 r. przewidywał realizację 26 zadań.

⁷ Zarząd Infrastruktury Komunalnej i Transportu (dalej: ZIKIT), Zarząd Infrastruktury Sportowej (dalej: ZIS) oraz Zespołu Ekonomiki Oświaty.

⁸ Zarząd Cmentarzy Komunalnych (ZCK).

(stron umowy), wzoru dokumentów i schematu ich numeracji dotyczących transakcji handlowych (faktur sprzedaży), ustalenia zasad stosowania numeru identyfikacyjnego, przygotowania założeń do aplikacji informatycznej wspomagającej pracę w zakresie podatku VAT i jej wdrożenia oraz przygotowania projektu zarządzenia Prezydenta w sprawie zasad prowadzenia rozliczeń podatku VAT oraz sporządzania deklaracji VAT-7 przez Gminę. Zadania określone w harmonogramie zostały zrealizowane w terminach poprzedzających wdrożenie scentralizowanego rozliczania podatku VAT przez Gminę, z wyjątkiem sporządzenia pisemnego rozwiązania dotyczącego kwestii stosowania kas rejestrujących w GMK. Przygotowano projekt zarządzenia regulującego sposób scentralizowane rozliczania VAT w Gminie, które zostało wydane przez Prezydenta 28 grudnia 2016 r.⁹

(akta kontroli str. 54-57, 840-841)

Dyrektor Biura ds. Podatku VAT (*Dyrektor BV*) wskazała, że nie przygotowano rozwiązania dotyczącego kas rejestrujących z uwagi na zmieniające się przepisy w kwestii zwolnień z konieczności instalacji kas przez jednostki samorządu terytorialnego i przyjęto, że do czasu kiedy nie będzie obligatoryjnego obowiązku stosowania kas rejestrujących, GMK nie będzie dokonywała ich zakupu.

(akta kontroli str. 74)

W czasie prac Zespołu zawarto dwie umowy z dwoma kancelariami doradztwa podatkowego. Umowa zawarta 12 lutego 2016 r. dotyczyła prac związanych z przygotowaniem centralizacji rozliczeń VAT polegających w szczególności na opracowaniu stosownych procedur w rozliczaniu podatku od towarów i usług w związku z wyrokiem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawie C-276/14, w tym m.in.:

1. Identyfikację czynności i transakcji dokonywanych przez Gminę Miejską Kraków, z uwzględnieniem poszczególnych jednostek miejskich oraz zakładu budżetowego w zakresie rozliczeń dotyczących podatku VAT;
2. Opracowanie instrukcji w zakresie podatku VAT dla poszczególnych jednostek Gminy Miejskiej Kraków;
3. Ustalenie zasad obiegu dokumentów dla celów VAT związanych ze skonsolidowanym rozliczaniem podatku VAT pomiędzy Urzędem Miasta Krakowa a pozostałymi miejskimi jednostkami organizacyjnymi oraz zakładem budżetowym;
4. Pomoc w ustaleniu zasad dokonywania odliczeń podatku VAT za pomocą pre oraz WSS;
5. Ustalenie procesu gromadzenia danych, sporządzania deklaracji i ich korekt, płatności, księgowania;
6. Ustalenie zakresu obowiązków i odpowiedzialności osób zaangażowanych za poszczególne etapy rozliczania podatku VAT i osób pełniących funkcje kierownicze w poszczególnych jednostkach Gminy Miejskiej Kraków;
7. Wsparcie przy wdrażaniu ustalonych procedur.

Umowę zawarto na okres od 1 lutego 2016 r. do 31 grudnia 2016 r., a wynagrodzenie wykonawcy wyniosło 140 982,60 zł.

(akta kontroli str. 465-475, 501-530, 842-970)

Dyrektor BV wskazała, iż skonsolidowanie rozliczeń VAT w GMK było wielkim wyzwaniem oraz zadaniem, które musiało być zsynchronizowane z innymi obszarami funkcjonowania Urzędu. Mimo powołania Zespołu, realizowane zadania

⁹ Zarządzenie nr 3634/2016 Prezydenta Miasta Krakowa w sprawie centralizacji rozliczeń podatku od towarów i usług (VAT) w Gminie Miejskiej Kraków (GMK).

wymagały wsparcia przez profesjonalną firmę doradztwa podatkowego, która dzięki swojej fachowej wiedzy pomogłaby z prawnego punktu widzenia przygotować się jak najlepiej do rozliczania podatku VAT, który to proces miał być wielokrotnie bardziej złożony niż przed centralizacją.

(akta kontroli str. 399-400)

Kolejne umowy zawarto 20 stycznia 2017 r. i 27 grudnia 2017 r., na okres odpowiednio do 31 grudnia 2017 r. i 31 grudnia 2020 r. Obejmowały one bieżące kompleksowe usługi doradztwa podatkowego oraz szkolenie pracowników GMK w zakresie podatku VAT. Wartość zawartych umów wyniosła odpowiednio 132 840 zł oraz 332 100 zł.

(akta kontroli str. 185-188, 465-475, 501-530)

Prezydent zarządzeniami z 28 grudnia 2016 r.¹⁰ wskazał Biuro Skarbnika, jako jednostkę zajmującą się scentralizowanym rozliczaniem podatku VAT, w ramach którego wydzielił Oddział ds. Centralizacji Rozliczeń Podatku VAT w Gminie Miejskiej Kraków (OV). Zarządzeniami z 21 grudnia 2018 r.¹¹, które weszły w życie 1 stycznia 2019 r., wyodrębniono Biuro ds. Podatku VAT funkcjonujące na prawach wydziału oraz określono jego zakres działania. BV powierzono m.in. obowiązki związane z centralizacją rozliczeń podatku VAT gminy, w tym sporządzanie zbiorczej deklaracji VAT, sporządzanie JPK_VAT gminy, czy kwestie dotyczące współpracy z innymi jednostkami organizacyjnymi gminy i komórkami organizacyjnymi urzędu oraz instytucjami zewnętrznymi w związku z centralizacją rozliczeń VAT. Zadania związane prowadzeniem ewidencji VAT zostały powierzone poszczególnym jednostkom budżetowym i zakładowi budżetowemu oraz UMK. Zadania związane ze sprawami scentralizowanego rozliczania VAT zostały tym samym przypisane poszczególnym komórkom organizacyjnym i były aktualne.

(akta kontroli str. 66-67, 840-841)

Prezydent wprowadził wewnętrzne zasady prowadzenia dokumentacji związane ze scentralizowanym rozliczaniem podatku VAT (*zarządzenie VAT*), które obejmowały następujące kwestie:

1. Zasady rozliczania podatku VAT w Gminie Miejskiej Kraków;
2. Zasady planowania, dokumentowania, ewidencjonowania wraz ze schematami księgowania i sprawozdawczości w zakresie podatku VAT w GMK oraz przepływy finansowe;
3. Instrukcję przekazywania informacji cząstkowych, deklaracji VAT i plików JPK VAT oraz ich korekt, a także zasady przekazywania środków finansowych;
4. Terminarz przekazywania dokumentów oraz środków finansowych;
5. Wykaz jednostek objętych wspólnym rozliczaniem podatku VAT w GMK;
6. Szczególne zasady rozliczania podatku VAT w GMK za ostatni okres rozliczeniowy roku 2016 oraz dokonywania korekt deklaracji VAT jednostek i korekt JPK_VAT jednostek za okresy rozliczeniowe przed styczniem 2017 r.;
7. Zasady odpowiedzialności;
8. Zasady dochowania należytej staranności przez nabywców towarów lub usług w transakcjach krajowych;

¹⁰ Zarządzenie nr 3634/2016 Prezydenta Miasta Krakowa w sprawie centralizacji rozliczeń podatku od towarów i usług (VAT) w Gminie Miejskiej Kraków (GMK) oraz nr 3625/2016 w sprawie podziału na wewnętrzne komórki organizacyjne oraz szczegółowego zakresu działania Biura Skarbnika.

¹¹ Zarządzenie nr 3501/2018 Prezydenta Miasta Krakowa w sprawie Regulaminu Organizacyjnego Urzędu Miasta Krakowa oraz nr 3546/2018 w sprawie podziału na wewnętrzne komórki organizacyjne oraz szczegółowego zakresu działania Biura ds. Podatku VAT.

9. Zasady sprawdzania kontrahentów na Białej liście podatników VAT, zawiadamiania Naczelnika Urzędu Skarbowego (NUS) o zapłacie należności na rachunek, którego brak na tej liście oraz zasady aktualizowania danych identyfikacyjnych GMK.

Zasady określone w zarządzeniu Prezydenta nr 2062/2018 z dnia 17 sierpnia 2018 r. były jednak nieaktualne w zakresie dotyczącym komórki organizacyjnej zajmującej się scentralizowanym rozliczaniem VAT oraz wykazu jednostek objętych centralizacją (zagadnienie szerzej opisane w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości”).

(akta kontroli str. 48-53, 58-59, 66-67, 840-841)

Zgodnie z zasadami określonymi w zarządzeniu VAT jednostki przekazywały deklaracje częściowe wraz z częściowymi plikami JPK_VAT do komórki zajmującej się scentralizowanym rozliczaniem VAT. Na fakturach sprzedaży wskazywano GMK, jako sprzedawcę oraz jednostkę, jako wystawcę. Z kolei na fakturach zakupu Gminę wskazywano jako nabywcę, a jednostkę jako wystawcę. Wystąpiły przypadki, kiedy deklaracje częściowe składane były po terminach wskazanych w zarządzeniu VAT (zagadnienie szerzej opisane w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości”).

(akta kontroli str. 48-53, 249-251, 840-841)

Centralizacją objęto wszystkie właściwe samorządowe jednostki organizacyjne (376 jednostek), a informację w tym zakresie przedłożono naczelnikowi właściwego urzędu skarbowego (US) w terminie, tj. 8 grudnia 2016 r. Jednocześnie wskazano, że GMK rozpocznie scentralizowane rozliczanie VAT od 1 stycznia 2017 r. Zgodnie ze stanem na 27 grudnia 2019 r. scentralizowanym rozliczaniem VAT w GMK objętych było 370 jednostek.

(akta kontroli str. 58-59, 409-410 840-841)

Gmina składała do US zgłoszenia aktualizacyjne NIP-2¹² w związku z centralizacją rozliczeń podatku VAT m.in. w zakresie adresów prowadzenia działalności lub zaprzestania jej prowadzenia. Stwierdzono złożenie zgłoszeń aktualizacyjnych w terminach późniejszych niż określone w art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1995 r. o *zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników*¹³ (*ustawa o ewidencji*) (zagadnienie szerzej opisane w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości”).

(akta kontroli str. 196-214)

Urząd zatrudniał pracowników zajmujących się scentralizowanym rozliczaniem VAT od końca 2016 r., kiedy w Biurze Skarbnika wydzielono OV. W OV zatrudnione były cztery osoby w chwili rozpoczęcia scentralizowanego rozliczania VAT¹⁴. W ciągu 2017 r. nastąpił istotny wzrost zatrudnienia w tej komórce i na 31 grudnia 2017 r. scentralizowanym rozliczaniem VAT w Gminie zajmowało się już 15 osób. W następnych latach stan osobowy pracowników, zajmujących się scentralizowanym rozliczaniem VAT, nieznacznie się zmniejszył do 14 osób na koniec 2018 r., a następnie zwiększył się do 18 osób zgodnie ze stanem na 30 września 2019 r., tj. już po przekształceniu OV w odrębne biuro na prawach wydziału (BV). Od 2017 r. trzy osoby odeszły z komórki zajmującej się scentralizowanym rozliczaniem VAT, co było związane z reorganizacją Biura Skarbnika. W tym czasie UMK nie zatrudniał pracowników mających zajmować się

¹² Zgłoszenie aktualizacyjne osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, będącej podatnikiem lub płatnikiem.

¹³ Dz. U. z 2019 r., poz. 63, ze zm.

¹⁴ Stan na 31 grudnia 2016 r.

scentralizowanym rozliczeniem VAT na podstawie umów cywilnoprawnych, natomiast korzystał z usług kancelarii doradztwa podatkowego. W okresie objętym kontrolą zawarto następujące umowy:

1. Umowa na świadczenie usług doradztwa podatkowego, opracowywanie stosownych procedur w rozliczaniu podatku VAT, bieżące szkolenie pracowników GMK w zakresie zmian w rozliczaniu podatku VAT zawarta na okres od 1 lutego 2016 r. do 31 grudnia 2016 r. na kwotę 140 982,60 zł;
2. Umowa na świadczenie usług doradztwa podatkowego w zakresie VAT, bieżące szkolenie pracowników GMK w zakresie zmian w rozliczaniu podatku VAT na okres od 1 stycznia 2017 r. do 31 grudnia 2017 r. na kwotę 132 840 zł;
3. Umowa obejmująca reprezentację przed sądami administracyjnymi obu instancji postępowaniu w zakresie podatku VAT zawarta na okres od 3 lutego 2017 r. do 31 grudnia 2017 r.¹⁵ na kwotę 6 765 zł;
4. Umowa obejmująca reprezentację przed sądami administracyjnymi obu instancji w czterech postępowaniach w zakresie podatku VAT zawarta na okres od 13 kwietnia 2017 r. do 31 grudnia 2017 r.¹⁶ na łączną kwotę 30 750 zł;
5. Umowa obejmująca reprezentację przed sądami administracyjnymi obu instancji w dwóch postępowaniach w zakresie podatku VAT zawarta na okres od 17 maja 2017 r. do 31 grudnia 2017 r.¹⁷ na łączną kwotę 15 990 zł oraz aneksy do umowy rozszerzające o kolejne postępowania na kwotę 28 905 zł;
6. Umowa obejmująca reprezentację przed sądami administracyjnymi obu instancji w postępowaniu w zakresie podatku VAT zawarta na okres od 6 czerwca 2017 r. do 31 grudnia 2017 r.¹⁸ na kwotę 6 765 zł;
7. Umowa obejmująca reprezentację przed sądami administracyjnymi obu instancji w postępowaniu w zakresie podatku VAT zawarta na okres jednego dnia, tj. 14 grudnia 2017 r.¹⁹ na kwotę 7 380 zł;
8. Umowa w zakresie usług doradztwa podatkowego w zakresie VAT, współpraca przy opracowaniu procedur wewnętrznych w zakresie rozliczania podatku VAT, przeprowadzenie dwóch szkoleń każde po 30 uczestników, w zakresie zmian w rozliczaniu podatku VAT, reprezentacji przed organami administracji publicznej oraz sądami administracyjnymi obu instancji w zakresie podatku VAT zawarta na okres od 1 stycznia 2018 r. do 31 grudnia 2020 r. na kwotę 332 100 zł (110 700 zł za każdy rok).

(akta kontroli str. 17-33, 156-179, 185-188, 399-400, 1146)

Dyrektor Magistratu wskazała, że plan etatów przewidywał zatrudnienie 13 i 15 osób w OV odpowiednio w 2017 r. i 2018 r. oraz 13 osób w 2019 r. w BV. Dodała, że rzeczywiste zatrudnienie w porównaniu do planu zatrudnienia było na zbliżonym poziomie w latach 2017-2018. Wskazała, że wzrost zatrudnienia w stosunku do ujętego w planie na 2019 r. spowodowany był zmianą przepisów w zakresie podatku VAT, tj. w szczególności uregulowaniami dotyczącymi podzielonej płatności, schematów podatkowych oraz białej listy, które pociągnęły za sobą konieczność realizacji dodatkowych zadań przez BV. W opinii Dyrektora Magistratu przyjęta liczba etatów na lata 2017-2018 okazała się wystarczająca, aby prawidłowo realizować zadania związane z centralizacją, natomiast w 2019 r. nowe zadania spowodowały konieczność zwiększenia zatrudnienia w porównaniu do przyjętych planów zatrudnienia.

(akta kontroli str. 71-72, 111-115)

¹⁵ Lub do dnia ostatecznego zakończenia sprawy.

¹⁶ Lub do dnia ostatecznego zakończenia sprawy.

¹⁷ Lub do dnia ostatecznego zakończenia sprawy.

¹⁸ Lub do dnia ostatecznego zakończenia sprawy.

¹⁹ Lub do dnia ostatecznego zakończenia sprawy.

Pracownicy zajmujący się scentralizowanym rozliczaniem VAT posiadali wykształcenie wyższe i staż pracy związany z podatkiem VAT od siedmiu miesięcy do 25 lat. Czterech z 18²⁰ (22%) pracowników ukończyło studia podyplomowe w dziedzinie podatków²¹, a 17 (81%) z nich brało udział w szkoleniach lub kursach zawodowych związanych z rozliczaniem podatku VAT. Łącznie wzięli udział w 85 takich szkoleniach lub kursach, przy czym obecnie pracujący uczestniczyli w 34 z nich po 1 stycznia 2017 r. W UMK nie stworzono opisów stanowisk pracy, czy planu rozwoju zawodowego dla pracowników zajmujących się scentralizowanym rozliczaniem VAT. Z kolei plan szkoleń przewidywał tylko ogólne szkolenia dla pracowników UMK.

(akta kontroli str. 17-33, 111-115)

Dyrektor Magistratu wyjaśniła, że plan szkoleń zbudowany jest z planu szkoleń ogólnych dla pracowników UMK, istotnych z punktu widzenia wszystkich komórek organizacyjnych oraz zaplanowanych środków finansowych przewidzianych dla poszczególnych komórek organizacyjnych na szkolenia o charakterze indywidualnym. Wskazała, że są to najczęściej szkolenia specjalistyczne o wąskim zakresie tematycznym, w których uczestniczy kilku merytorycznych pracowników – na odrębny wniosek dyrektora komórki. Dodała, że szkolenia z zakresu centralizacji podatku VAT nie były ujęte w planie szkoleń ogólnych z uwagi na objęcie szkoleniami zbiorowymi z tego obszaru dużej grupy osób (pracowników UMK i jednostek miejskich objętych centralizacją) realizowanych przez Biuro Skarbnika. Szkolenia organizowane były przy wsparciu kancelarii doradczych współpracujących z UMK oraz samodzielnie przez ówczesnego Zastępcę Skarbnika. Dyrektor Magistratu wskazała też, że w UMK nie tworzy się planów rozwoju zawodowego w odniesieniu do poszczególnych pracowników, a jedynie dla wąskiej grupy osób przypisanych do kadry rezerwowej UMK. Dodała, że na tej liście nie ma osób zajmujących się problematyką centralizacji podatku VAT, ale w najbliższym kwartale planowana jest jej aktualizacja, po zakończeniu procesu ocen pracowniczych.

(akta kontroli str. 111-115)

Zakresy czynności pracowników BV były zgodne z zakresem działania BV w zakresie scentralizowanego rozliczania podatku VAT²² i aktualne. W okresie objętym kontrolą obowiązki w zakresie gospodarki finansowej, w tym rozliczania podatku VAT, powierzono pięciu osobom.

(akta kontroli str. 180-184, 706-720, 840-841)

Nabory pracowników do wykonywania zadań związanych z centralizacją rozliczeń podatku VAT zostały przeprowadzone zgodnie z uregulowaniami wewnętrznymi w tym zakresie²³, jednak protokoły z dwóch spośród trzech (66%) zbadanych otwartych naborów nie zawierały liczby nadesłanych ofert na stanowisko, w tym liczby ofert spełniających wymagania formalne (zagadnienie szerzej opisane w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości”).

(akta kontroli str. 90-93, 398)

²⁰ Stan na 30 września 2019 r.

²¹ Rachunkowość i finanse, prawo podatkowe i doradztwo podatkowe.

²² Zbadano na podstawie zakresów czynności sześciu z 18 pracowników BV i porównaniu z zakresem działania BV nadanym Zarządzeniem nr 167/2020 Prezydenta Miasta Krakowa z 23 stycznia 2020 r. w sprawie podziału na wewnętrzne komórki organizacyjne oraz szczegółowego zakresu działania Biura ds. Podatku VAT.

²³ Zbadano nabory nr 7-BS-2018, 8-BS-2018, 1-BS-2017 oraz dokumenty związane z przeniesieniem pracownika nr sprawy OR.07.2121.1.76.2017.

Wydatki, jakie poniosła Gmina w związku z centralizacją rozliczeń VAT, kształtowały się następująco:

1. Wydatki na wynagrodzenia pracowników wzrosły z 224 tys. zł w 2015 r. i 316 tys. zł w 2016 r. do 914 tys. zł w 2017 r., 1 034 tys. zł w 2018 r. i 974 tys. zł po III kwartałach 2019 r.;
2. Wydatki na usługi doradczo-konsultingowe wyniosły w 2016 r. 141 tys. zł, w 2017 r. 223 tys. zł, a w 2018 r. i 2019 r. 111 tys. zł;
3. Wynagrodzenie wykonawcy, w związku z zawartą 26 października 2016 r. na okres do 14 lutego 2022 r. umową na wykonanie, wdrożenie i dostawę programu informatycznego obsługującego konsolidację rozliczeń podatku VAT w GMK, świadczenie usług asysty technicznej i konserwacji oraz administracji technicznej wynieść ma łącznie 565 tys. zł (do końca 2019 r. wydano 517 tys. zł). Ponadto 15 listopada 2017 r. zawarto z wykonawcą systemu umowę dotyczącą rozbudowy systemu za kwotę 8 tys. zł, 6 czerwca 2018 r. umowę na rozbudowę systemu oraz dostarczenie wersji elektronicznej dokumentów i testowanie rozbudowanego programu na kwotę 52 tys. zł oraz kolejną umowę na rozbudowę systemu zawartą 5 września 2018 r. na kwotę 23 tys. zł;
4. Inne wydatki, w tym związane z najmem pomieszczeń biurowych i opłatami za media, składkami na Fundusz Ubezpieczeń Społecznych i wydatkami związanymi z bieżącą działalnością wzrosły z poziomu 47 tys. zł w 2015 r. i 69 tys. zł w 2016 r. do 350 tys. zł²⁴ za III kwartały 2019 r.;
5. Wydatki jednostek, które były zarejestrowane jako podatnicy VAT czynni podlegające centralizacji, wzrosły z 4 096 tys. zł w 2015 r. do 10 409 tys. zł²⁵ w 2018 r. Największy wzrost wydatków dotyczył wynagrodzeń pracowników zajmujących się scentralizowanym rozliczaniem VAT, które wzrosły z 2 251 tys. zł w 2015 r. do 7 924 tys. zł w 2018 r.;
6. Jednostki, które nie były zarejestrowane jako podatnicy VAT czynni podlegające centralizacji, w 2015 r. nie ponosiły wydatków związanych z centralizacją VAT, a w 2018 r. ich wydatki z tego tytułu wynosiły 5 442 tys. zł²⁶; z czego 3 642 tys. zł to wydatki na wynagrodzenia pracowników;
7. Wydatki Urzędu Miasta Krakowa, jako jednej z jednostek podlegających centralizacji wzrosły z 233 tys. zł w 2015 r. do 326 tys. zł w 2018 r.²⁷ (266 tys. zł stanowiły wydatki na wynagrodzenia).

(akta kontroli str. 34-45, 185-188, 1146)

W związku z wdrażaniem centralizacji podatku VAT zlecono podmiotowi zewnętrznemu wykonanie, wdrożenie i dostawę programu informatycznego obsługującego konsolidację rozliczeń podatku VAT w GMK wraz ze świadczeniem usług asysty technicznej i konserwacji oraz administracji technicznej. Umowę zawarto 26 października 2016 r. na okres do 14 lutego 2022 r.²⁸. Wartość umowy wyniosła 565 tys. zł i była rozłożona na raty, których płatność była uzależniona od odbioru poszczególnych prac realizowanych w jej ramach. Postępowanie o udzielenie zamówienia zostało przeprowadzone w trybie przetargu nieograniczonego zgodnie z Prawem zamówień publicznych²⁹. Wdrażając scentralizowane rozliczanie podatku VAT, Gmina zleciła też świadczenie usług doradztwa podatkowego, opracowywanie stosownych procedur w rozliczaniu podatku VAT, bieżące szkolenie pracowników GMK w zakresie zmian w rozliczaniu

²⁴ Dane szacunkowe przekazane przez UMK.

²⁵ Dane szacunkowe przekazane przez UMK.

²⁶ Dane szacunkowe przekazane przez UMK.

²⁷ Dane szacunkowe przekazane przez UMK.

²⁸ Okres obowiązywania wydłużony aneksem z 31 stycznia 2017 r.

²⁹ Ustawa z dnia 29 stycznia 2004 r. – Prawo zamówień publicznych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1843, ze zm.).

podatku VAT w okresie od 1 lutego 2016 r. do 31 grudnia 2016 r. Do wyboru wykonawcy nie stosowano przepisów Prawa zamówień publicznych, zgodnie z art. 4 pkt 8 tej ustawy, gdyż wartość umowy wynosiła równowartość 29 711 euro³⁰. Wykonawca został wybrany w oparciu o uregulowania wewnętrzne, tj. *Regulamin udzielania zamówień, których wartość nie przekracza wyrażonej w złotych równowartości kwoty 30 000 euro netto*³¹.

(akta kontroli str. 321-323, 685-694, 840-841)

Zawarta umowa na przygotowanie i obsługę techniczną systemu informatycznego do celów scentralizowanego rozliczania VAT w Gminie zabezpieczała interesy Urzędu w szczególności poprzez:

1. Dokonywanie sukcesywnych, cyklicznych płatności za konkretne części wykonanego przedmiotu umowy, po dokonaniu protokołu odbioru zadań (§ 8 ust. 2-3 umowy, *Rozliczenia finansowe*);
2. Obowiązek przygotowania raportów poprawności świadczenia usługi asysty technicznej i konserwacji (ATiK), akceptowanych przez upoważnionych przedstawicieli zamawiającego i wykonawcy, które są podstawą do stwierdzenia należytego wykonania ATiKu lub naliczania kar umownych;
3. Zawarcie zapisów o odpowiedzialności wykonawcy za działanie i zaniechanie podwykonawcy (jeśli obowiązki umowne zostaną mu powierzone) jak za działanie lub zaniechanie własne. Zawarto zapis, że niewykonanie lub nienależyte wykonanie przez podwykonawców zobowiązań związanych z realizacją przedmiotu umowy będzie traktowane jako niewykonanie lub nienależyte wykonanie zobowiązań związanych z realizacją umowy z przyczyn leżących po stronie wykonawcy;
4. Zapłatę kar umownych za niewykonanie przedmiotu umowy z przyczyn leżących po stronie wykonawcy, a także za wypowiedzenie lub odstąpienie w całości lub części przez którąkolwiek ze stron od umowy z przyczyn leżących po stronie wykonawcy oraz za opóźnienia w jej realizacji.

Prace były odbierane w kolejnych etapach, jednak część prac związanych z integracją systemu zostało odebranych wraz z odbiorem końcowym 2 czerwca 2017 r. Termin realizacji upływał 31 marca 2017 r., w związku z czym na wykonawcę nałożono kary umowne w wysokości 39 596,36 zł, które zostały zapłacone przez wykonawcę.

(akta kontroli str. 321-323, 465-474, 842-970)

W latach 2016-2019 UMK organizował dla pracowników jednostek organizacyjnych Gminy szkolenia w zakresie podatku od towarów i usług w związku z wdrożeniem centralizacji rozliczeń tego podatku w GMK. W 2016 r. przeprowadzono dwa szkolenia, na których poruszono tematy dotyczące deklaracji i rejestrów oraz zastosowanie proporcji przy odliczaniu VAT, w których uczestniczyli przedstawiciele wszystkich centralizowanych jednostek organizacyjnych oraz szkolenie, na którym poruszono tematy rodzajów sprzedaży w DPS-ach³², ujednolicenie zasad księgowania faktur zakupu oraz kwestie związane z kasami rejestrującymi, w którym uczestniczyli przedstawiciele DPS-ów, Centrum Administracyjnego, Centrum Placówek Opiekuńczo Wychowawczych „Parkowa”, Interwencyjnej Placówki Opiekuńczo-Wychowawczej dla Chłopców oraz Ośrodka Interwencji Kryzysowej.

³⁰ Netto.

³¹ Zarządzenie Nr 774/2012 Prezydenta Miasta Krakowa z dnia 23 marca 2012 r. w sprawie określenia zasad postępowania w przypadku udzielania zamówień, których wartość nie przekracza wyrażonej w złotych równowartości kwoty 14 000 euro netto, określonej w art. 4 pkt 8 ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych zmienione zarządzeniem nr 1026/2014 Prezydenta Miasta Krakowa z dnia 16 kwietnia 2014 r.

³² Domy pomocy społecznej.

W 2017 r. odbyły się cztery szkolenia dotyczące scentralizowanego rozliczania VAT, kas rejestrujących oraz transakcji międzynarodowych. W dwóch z nich uczestniczyli przedstawiciele wszystkich scentralizowanych jednostek, a dwa były dedykowane dla pracowników OV. W 2018 r. odbyły się dwa szkolenia: jedno dotyczące wieloletnich korekt środków trwałych i przewspółczynnika dla wybranych jednostek GMK oraz pracowników Wydziału Finansowego oraz drugie dotyczące split paymentu, czy ogólnej tematyce poświęconej kierunkom zmian w VAT i przeglądowi orzecznictwa, w którym uczestniczyli przedstawiciele wybranych jednostek oraz Wydziału Podatków i Opłat. W 2019 r. szkolenie dla wybranych jednostek GMK oraz części pracowników BV dotyczyło zmian w podatku VAT, transakcji nietypowych oraz korekty wieloletniej nieruchomości i ruchomości.

(akta kontroli str. 11-16)

Gmina współpracowała z Naczelnikiem Małopolskiego Urzędu Skarbowego w Krakowie, w związku z centralizacją rozliczeń VAT, kierując do niego zapytania pisemne, w okresie grudzień 2016 r. – styczeń 2017 r., o prawidłowość planowanych działań w okresie przejściowym, w szczególności dotyczących składania deklaracji VAT za grudzień 2016 r. oraz składania korekt deklaracji VAT za okresy sprzed centralizacji i otrzymała odpowiedzi w tych kwestiach. W latach 2016-2019 wydano 109 interpretacji podatkowych dla GMK w zakresie podatku VAT, z czego w 51 przypadkach (47%) stanowisko GMK zostało w całości potwierdzone w interpretacji.

(akta kontroli str. 695-705, 840-841)

Kwestie związane z centralizacją VAT nie były przedmiotem kontroli wewnętrznych prowadzonych w komórkach organizacyjnych UMK i miejskich jednostkach organizacyjnych prowadzonych przez Wydział Kontroli Wewnętrznej UMK ani organy kontroli zewnętrznej. W maju 2019 r. Zespół Audytu Wewnętrznego rozpoczął zadanie audytowe nr: ZA-03.1720.1.2019 *Proces przygotowania deklaracji VAT w GMK*, którego celem było zapewnienie, że proces comiesięcznego przygotowania w jednostkach i przekazania do UMK informacji cząstkowej VAT był skuteczny. Audytem objęte były następujące jednostki organizacyjne Gminy Miejskiej Kraków: Zarząd Dróg Miasta Krakowa (ZDMK), Zarząd Budynków Komunalnych (ZBK), Zarząd Zieleni Miejskiej (ZZM), ZIS, Miejski Ośrodek Pomocy Społecznej (MOPS), Miejskie Centrum Obsługi Oświaty (MCOO) Zespół Szkół Ogólnokształcących Nr 14, Zespół Szkół Ogólnokształcących Sportowych, Szkoła Podstawowa Nr 91, ZCK, Straż Miejska Miasta Krakowa (SMMK), Zarząd Inwestycji Miejskich (ZIM), Zarząd Transportu Publicznego (ZTP). Dyrektor BV wskazała, że w związku z kontrolą NIK audyt został wstrzymany do czasu jej zakończenia i zadanie ma być kontynuowane w 2020 r.

(akta kontroli str. 11-16, 399-400)

Do Gminy nie wpływały skargi na działanie UMK, ani miejskich jednostek organizacyjnych związane ze scentralizowanym rozliczaniem VAT³³.

(akta kontroli str. 734)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

1. Wewnętrzne zasady prowadzenia dokumentacji związane ze scentralizowanym rozliczaniem podatku VAT były nieaktualne, co było działaniem nierzetelnym. W zarządzeniu Prezydenta nr 2062/2018 z dnia 17 sierpnia 2018 r. w sprawie

³³ Stan na 2 grudnia 2019 r.

centralizacji rozliczeń podatku od towarów i usług (VAT) w Gminie Miejskiej Kraków (GMK) wskazano, że Biuro Skarbnika UMK miało m.in. tworzyć deklarację VAT GMK, pliki JPK_VAT GMK oraz uczestniczyć w przekazywaniu środków finansowych wynikających z rozliczania VAT, chociaż od 1 stycznia 2019 r. tymi sprawami zajmowało się Biuro ds. Podatku VAT utworzone Zarządzeniem nr 3501/2018 Prezydenta Miasta Krakowa z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie *Regulaminu Organizacyjnego Urzędu Miasta Krakowa*. W zarządzeniu nr 2062/2018 zawarto wykaz³⁴ jednostek podlegających centralizacji, który był nieaktualny, tj. znajdowało się w nim 12 jednostek³⁵, które zostały zlikwidowane, a jednocześnie nie ujęto w nim 12 jednostek³⁶, które były scentralizowane. W trakcie kontroli NIK, 27 grudnia 2019 r., zarządzenie nr 2062/2018 zostało uchylone przez zarządzenie nr 3528/2019 Prezydenta Miasta Krakowa w sprawie *centralizacji rozliczeń podatku od towarów i usług w Gminie Miejskiej Kraków (GMK)*, w którym zawarto aktualny wykaz jednostek podlegających centralizacji, a BV przypisano zadania dotychczas powierzone Biuru Skarbnika w zakresie centralizacji VAT. Zarządzeniu nadano moc wsteczną obowiązująca od 1 stycznia 2019 r.

(akta kontroli str. 58-60, 840-841)

Dyrektor BV wyjaśniła, że załącznik nr 1 do niniejszego zarządzenia VAT wskazywał jako jednostkę centralną Biuro Skarbnika UMK. Dodała, że ten stan rzeczy obowiązywał do dnia 31 grudnia 2018 r., a w nowym zarządzeniu Prezydenta Miasta Krakowa nr 3528/2019 z dnia 27 grudnia 2019 r. w sprawie *centralizacji rozliczeń podatku od towarów i usług w GMK* zaktualizowano definicję jednostki centralnej i zgodnie ze stanem faktycznym wskazano, że jednostką centralną, do której przekazuje się wszelkie informacje w zakresie częściowego rozliczania VAT oraz środki pieniężne, było od 1 stycznia 2019 r. BV. Zaznaczyła, że zmiana ta była skutkiem zmian organizacyjnych w UMK, gdzie 31 grudnia 2018 r. zlikwidowano Biuro Skarbnika i utworzono od 1 stycznia 2019 r. nową komórkę organizacyjną, tj. Biuro ds. Podatku VAT. Podkreśliła, że fakt, iż to właśnie BV od 1 stycznia 2019 r. zajmowało się scentralizowanymi rozliczeniami VAT w GMK wynikał z zarządzenia Prezydenta Miasta Krakowa nr 3546/2018 z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie *podziału na wewnętrzne komórki organizacyjne oraz szczegółowego zakresu działania* tego Biura. Zaznaczyła, że zarządzenie to zostało opublikowane w BIP i było dla wszystkich dostępne. Dyrektor BV wskazała, że wobec tego wszystkie jednostki organizacyjne GMK były świadome, że to BV, a nie Biuro Skarbnika, stanowi jednostkę centralną obsługującą scentralizowane rozliczenia podatku VAT GMK.

Dyrektor BV wyjaśniła też, że wykaz jednostek organizacyjnych GMK objętych wspólnym rozliczaniem podatku VAT stanowiący załącznik nr 6 do zarządzenia nr 2062/2018 z dnia 17 sierpnia 2018 r. w sprawie *centralizacji rozliczeń podatku od towarów i usług w GMK*, został zaktualizowany poprzez wydanie nowego zarządzenia nr 3528/2019 z dnia 27 grudnia 2019 r. i wykazanie w załączniku

³⁴ W załączniku nr 6 do niniejszego zarządzenia.

³⁵ Szkoła Podstawowa nr 153, Szkoła Podstawowa nr 157, Zespół Szkół Zawodowych nr 1, Zarząd Infrastruktury Komunalnej i Transportu w Krakowie, Zespół Szkół Ogólnokształcących nr 5, Zespół Szkół Ogólnokształcących nr 11, Zespół Szkół Ogólnokształcących nr 12, Zespół Szkół Ogólnokształcących nr 14, Zespół Szkół Ogólnokształcących nr 19, Centrum Kształcenia Praktycznego, Centrum Kształcenia Ustawicznego, Specjalny Ośrodek Szkolno-Wychowawczy dla Dzieci Niewidomych i Słabowidzących w Krakowie.

³⁶ XIV Liceum Ogólnokształcące, XXIV Liceum Ogólnokształcące, XXV Liceum Ogólnokształcące, XXX Liceum Ogólnokształcące, XVI Liceum Ogólnokształcące, Centrum Kształcenia Zawodowego i Ustawicznego w Krakowie, Zespół Szkół i Placówek pn. „Centrum dla Niewidomych i Słabowidzących” w Krakowie, Centrum Kształcenia Zawodowego nr 1, Zespół Szkolno-Przedszkolny nr 10, Zarząd Dróg Miasta Krakowa, Zarząd Transportu Publicznego w Krakowie, Klimat-Energia-Gospodarka Wodna.

nr 6 listy jednostek objętych wspólnym rozliczaniem podatku VAT, zaktualizowanej zgodnie ze stanem na 20 listopada 2019 r. Dodała, że większość jednostek organizacyjnych, których rozliczenia aktualnie podlegały scentralizowanemu rozliczeniu w zakresie podatku VAT, a nie były wymienione w wykazie stanowiącym załącznik do poprzednio obowiązującego zarządzenia, nie były zupełnie nowymi jednostkami, lecz powstały w efekcie przekształcenia i zmiany nazwy wcześniej istniejących jednostek, lub w wyniku likwidacji i utworzenia w ich miejsce nowej jednostki, która przejmowała należności i zobowiązania likwidowanego podmiotu. Zaznaczyła, że jednostki te kontynuują działalność pod nowymi nazwami i podlegają wspólnym rozliczeniom.

(akta kontroli str. 73-83)

NIK nie neguje faktu, że wewnętrzne uregulowania w zakresie sposobu prowadzenia dokumentacji związanej ze scentralizowanym rozliczaniem podatku VAT zostały zaktualizowane w trakcie trwania kontroli poprzez wydanie przez Prezydenta nowego zarządzenia w tej kwestii. NIK zwraca jednak uwagę, że zarządzenie zaktualizowano dopiero po upływie 360 dni od dnia, kiedy powstało Biuro ds. Podatku VAT przejmujące zadania dotychczas przypisane Biuru Skarbnika w zakresie scentralizowanego rozliczania VAT. Ponadto w wykazie jednostek podlegających centralizacji nie ujęto, przez 482 dni od dnia rozpoczęcia działalności, Zespołu Szkolno-Przedszkolnego nr 10 oraz przez 421 dni Zarządu Transportu Publicznego i Zarządu Dróg Miasta Krakowa. Przez ten czas istniejące uregulowania GMK w tym zakresie były nieaktualne. NIK zwraca uwagę, że zgodnie z pkt II.C.10. załącznika do komunikatu MF w sprawie standardów kontroli zarządczej³⁷ procedury wewnętrzne, instrukcje, wytyczne i inne dokumenty wewnętrzne powinny być spójne.

(akta kontroli str. 58-60)

2. Wewnętrzne zasady prowadzenia dokumentacji związane ze scentralizowanym rozliczaniem podatku VAT nie były przestrzegane. W 116 przypadkach (0,95% wszystkich rozliczeń w okresie styczeń 2017 r. – wrzesień 2019 r.) stwierdzono składanie rozliczeń częściowych VAT po terminie wskazanym w zarządzeniu VAT.

(akta kontroli str. 98-102, 840-841)

Dyrektor BV wyjaśniła, że określenie terminów na składanie częściowych deklaracji i plików JPK ma na celu sprawne funkcjonowanie Biura. Zaznaczyła, że ich celem było zapewnienie czasu na sprawdzenie dokumentów wpływających od jednostek organizacyjnych GMK. Dodała, że z tego względu pracownicy BV czuwają nad tym, aby jednostki przysyłały dokumenty w terminie wskazanym im w załączniku nr 5 do zarządzenia VAT. Zaznaczyła, że w uzasadnionych przypadkach od początku dokonywania scentralizowanych rozliczeń VAT istniała techniczna możliwość złożenia tych dokumentów po terminie przewidzianym w zarządzeniu VAT. Jako przyczyny takiego stanu rzeczy wskazała m.in. przypadki problemów technicznych, czy też zdarzenia losowe. Dyrektor BV zaznaczyła, że zarządzenie VAT zawiera wybrane informacje dot. zasad rozliczania tego podatku, porządkuje w sposób ogólny te zasady w Gminie i ma charakter jedynie pomocniczy. Dodała, że dokument ten nie obejmuje wszelkich możliwych sytuacji, które w związku z centralizacją występują lub mogą wystąpić w GMK. Zawarto w nim podstawowe informacje niezbędne do prawidłowego sporządzenia deklaracji GMK, tj.: terminy składania deklaracji częściowych dla poszczególnych jednostek oraz termin

³⁷ Komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MF, nr 15, poz. 84).

na złożenie korekt deklaracji raz w miesiącu. Wskazała, że nie było potrzeby tworzyć i opisywać dodatkowej procedury pozwalającej na składanie w uzasadnionych przypadkach deklaracji częściowych po terminie wynikającym z załącznika do zarządzenia VAT, gdyż w jej opinii takie przypadki nie występują często i stanowią sytuacje wyjątkowe. Podkreśliła, że każdy przypadek, kiedy deklaracja częściowa nie wpłynie do BV we właściwym terminie jest identyfikowany. Wskazała, że nie zdarzyło się by z tego właśnie względu nastąpiło opóźnienie związane z rozliczeniem deklaracji GMK składanej do US.

(akta kontroli str. 180-184, 349-369)

NIK zwraca uwagę, że Zarządzenie VAT określa terminy składania rozliczeń częściowych przez jednostki bez możliwości ich przedłużania.

3. W trzech przypadkach zgłoszenia aktualizacyjne NIP-2 złożono po terminie określonym w art. 9 ust. 1 ustawy o ewidencji, tj. po upływie 7 dni. Przekroczenie terminu stwierdzono w następujących przypadkach:

- Przedszkole Samorządowe nr 41 w Krakowie zlikwidowano 1 stycznia 2017 r., a zgłoszenie aktualizacyjne NIP-2 złożono 21 sierpnia 2019 r., tj. po upływie 962 dni;
- Przedszkole Samorządowe nr 95 zlikwidowano 1 września 2018 r., a zgłoszenie aktualizacyjne NIP-2 złożono 21 sierpnia 2019 r., tj. po upływie 354 dni;
- Informację o dodatkowych miejscach prowadzenia działalności przez Zarząd Transportu Publicznego złożono 9 września 2019 (zgłoszenie aktualizacyjne NIP-2), a zmiana w tym zakresie nastąpiła 28 grudnia 2018 r., tj. 255 dni wcześniej.

(akta kontroli str. 196-214, 627-684)

Dyrektor BV wyjaśniła, że aktualizacja miejsc prowadzenia działalności w latach 2017-2019 następowała w GMK w związku z utworzeniem, likwidacją lub przekształceniem miejskich jednostek organizacyjnych oraz w wyniku weryfikacji uprzednio zgłoszonych miejsc prowadzenia działalności. Dodała, że 21 sierpnia 2019 r. oraz 9 września 2019 r. GMK dokonała ponownych aktualizacji danych w zakresie miejsc prowadzenia działalności gospodarczej poprzez złożenie zgłoszeń aktualizujących NIP-2, które były następstwem przeprowadzenia dokładnej weryfikacji uprzednio zgłoszonych danych. Przeprowadzona weryfikacja wykazała, że w poprzednich zgłoszeniach aktualizujących w wyniku przeoczenia pominięte zostały adresy siedzib niektórych jednostek organizacyjnych GMK oraz niektóre dodatkowe lokalizacje jednostek. Wskazała, że zaktualizowano również adresy, które posiadały drobne błędy w numerach budynków i w numerach kodów pocztowych.

(akta kontroli str. 196-214, 399-400)

4. Protokoły z przeprowadzonych naborów nr 1-BS-2017 i 7-BS-2018 nie zawierały informacji o liczbie nadesłanych ofert na stanowisko, w tym liczbie ofert spełniających wymagania formalne, co było niezgodne z art. 14 ust. 2 pkt 2 ustawy z dnia 21 listopada 2008 r. o *pracownikach samorządowych*³⁸.

(akta kontroli str. 90-93, 741-747)

Dyrektor Magistratu wyjaśniła, że nabory nr 1-BS-2017 i 7-BS-2017 przeprowadzane były zgodnie z obowiązującym wówczas zarządzeniem nr 1333/2009 Prezydenta Miasta Krakowa z dnia 17 czerwca 2009 r. w sprawie zasad naboru pracowników na wolne stanowiska pracy.

³⁸ Dz. U. z 2019 r. poz. 1282, dalej: ups.

Z przeprowadzonego naboru Komisja Rekrutacyjna sporządzała protokół według wzoru stanowiącego załącznik nr 7 do procedury. Wskazała, że nabór 8-BS-2018 odbywał się już zgodnie z obowiązującym od 30 listopada 2018 roku zarządzeniem nr 3217/2018 Prezydenta Miasta Krakowa w sprawie zasad naboru pracowników na wolne stanowiska urzędnicze. Dodała, że w okresie stosowania zarządzenia nr 1333/2009 protokoły z przeprowadzonego naboru nie zawierały informacji o liczbie nadesłanych ofert na stanowisko, w tym o liczbie ofert spełniających wymagania formalne. Zaznaczyła jednak, iż taka informacja znajdowała się w każdej dokumentacji dotyczącej postępowania rekrutacyjnego w formie odrębnego dokumentu i była umieszczana w BIP, jako *Informacja o liczbie kandydatów spełniających wymogi formalne*. Reasumując wskazała, że informacja o liczbie nadesłanych ofert na stanowisko, w tym liczbie ofert spełniających wymagania formalne, nie była umieszczona w protokole z wymienionych naborów, ale stanowiła element dokumentacji każdego z tych postępowań rekrutacyjnych i była umieszczona w BIP, pomimo braku takiego wymogu w ups.

(akta kontroli str. 111-115)

Zdaniem NIK fakt sporządzania protokołu z przeprowadzonego naboru zgodnie z uregulowaniami wewnętrznymi obowiązującymi w UMK nie zwalnia z obowiązku przestrzegania przepisów ups, nawet pomimo zawarcia takich informacji w innych dokumentach wytworzonych w związku z przeprowadzonym naborem.

OCENA CZĄSTKOWA

Działania UMK związane z przygotowaniem procesu centralizacji rozliczeń VAT pozwoliły na objęcie w terminie rozliczaniem podatku VAT wszystkie jednostki GMK. Wystąpiły jednak nieprawidłowości polegające na tym, że uregulowania wewnętrzne były częściowo nieaktualne, niewielka część (0,95%) deklaracji cząstkowych była nieterminowo przekazywana, trzy zgłoszeń aktualizacyjne NIP-2 były złożone po terminie, a w protokołach z naborów dwóch pracowników nie zawarto wszystkich wymaganych informacji. Stwierdzone nieprawidłowości nie miały jednak negatywnych skutków dla kontrolowanej działalności.

OBSZAR

2. Wypełnianie obowiązków podatników VAT przez GMK

Opis stanu faktycznego

Wpłaty podatku VAT do US wyniosły³⁹:

1. Za 2016 r. w odniesieniu do samego UMK 12 593 tys. zł (kwota wpłaty deklarowana w VAT-7 wyniosła 12 544 tys. zł, a kwota podatku należnego 16 324 tys. zł);
2. W 2017 r. już w odniesieniu do GMK wyniosły 12 741 tys. zł (kwota wpłaty deklarowana w VAT-7 wyniosła 12 671 tys. zł, kwota podatku należnego wyniosła 69 292 tys. zł, kwota zwrotu wykazanego w VAT-7 wyniosła 16 269 tys. zł, a dokonanego przez US 16 097 tys. zł);
3. W 2018 r. 24 914 tys. zł (kwota wpłaty deklarowana w VAT-7 wyniosła 25 892 tys. zł, kwota podatku należnego wyniosła 61 983 tys. zł, kwota zwrotu wykazanego w VAT-7 wyniosła 3 603 tys. zł, a dokonanego przez US 3 603 tys. zł);
4. Za III kwartały 2019 r. 11 062 tys. (kwota wpłaty deklarowana w VAT-7 wyniosła 10 520 tys. zł, kwota podatku należnego wyniosła 43 218 tys. zł, kwota zwrotu wykazanego w VAT-7 wyniosła 471 tys. zł, a US nie dokonał zwrotu⁴⁰).

W okresie objętym kontrolą nie były prowadzone w zakresie podatku VAT kontrole, postępowania podatkowe ani nie toczyły się sprawy przed sądem administracyjnym.

(akta kontroli str. 17-33, 85)

³⁹ Stan na 27 listopada 2019 r.

⁴⁰ Z uwagi na nieupłynięcie terminu do dokonania zwrotu.

Sposób postępowania w przypadku stosowania mechanizmu podzielonej płatności (*split payment*) w GMK ustalono wprowadzając zarządzenie VAT, tj. zarządzenie Nr 2062/2018 Prezydenta Miasta Krakowa z 17 sierpnia 2018 r.⁴¹ W zasadach ogólnych wskazano, że do zlecenia i odebrania przelewu *split payment*, konieczne jest posiadanie rachunku VAT. Zaznaczono, że środki finansowe na rachunku VAT mogą wynikać wyłącznie z zastosowania przez kontrahenta mechanizmu podzielonej płatności. Zgodnie z zarządzeniem VAT bank obsługujący GMK automatycznie miał założyć jeden rachunek VAT do każdego rachunku bieżącego. Na życzenie klienta, tj. jednostki organizacyjnej⁴², bank mógł otworzyć więcej niż jeden rachunek VAT, przypisany do wskazanego przez klienta jednego rachunku bankowego. W przypadku posiadania przez jednostki oświatowe wydzielonego rachunku dochodów jednostki, do tego rachunku miał być utworzony rachunek VAT. Dyrektor BV wskazała, że Gmina korzystała z mechanizmu podzielonej płatności i funkcjonowania rachunku VAT już od momentu wejścia w życie tych regulacji jednak zauważyła, że do 31 października 2019 r. z rozwiązania tego skorzystało jedynie 31 jednostek, a płatności takie były dokonywane sporadycznie. BV 29 października 2019 r. poinformowało jednostki o najważniejszych zmianach w zakresie podatku od towarów i usług, w tym o zasadach obligatoryjnego regulowania należności w ramach *split payment* w odniesieniu do określonych transakcji od 1 listopada 2019 r. Dodała, że od tego czasu z mechanizmu podzielonej płatności skorzystały 333 jednostki GMK, jednak w dalszym ciągu rozwiązanie to nie jest wykorzystywane do płatności w odniesieniu do wszystkich zakupów.

(akta kontroli str. 192-195, 253-289, 757-770)

Gmina składała deklaracje VAT-7 na właściwym wzorze oraz terminowo regulowała swoje zobowiązania do zapłaty. GMK składała też korekty deklaracji VAT z inicjatywy własnej oraz w związku z wezwaniami US. W efekcie części składanych korekt powstały zobowiązania podatkowe, które skutkowały koniecznością zapłaty odsetek w wysokości 11 865 zł. Deklaracje VAT-7 składane były w terminie z jednym wyjątkiem – deklaracją za lipiec 2018 r. (zagadnienie szerzej opisane w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości”).

(akta kontroli str. 85, 130-153, 253-289)

Dyrektor BV wyjaśniła, że BV podejmuje szereg działań by rozliczenia deklaracji VAT dokonywane przez Gminę były rzetelne i prawidłowe. W tym celu sprawdzane są deklaracje cząstkowe jednostek organizacyjnych wraz ze złożonymi plikami JPK. Weryfikowane są również rejestry VAT jednostek. Pracownicy Biura ustalają, jakie czynności podlegające opodatkowaniu VAT występują w poszczególnych jednostkach. Dodała, że analogicznie sprawdzane są wszystkie składane korekty deklaracji. Podkreśliła, że nie da się w pełni wyeliminować występowania przypadków korekt deklaracji, w tym zwiększających zobowiązania podatkowe w tak rozbudowanej organizacji, jaką jest GMK. Wskazała, że byłoby to niemożliwe nawet wtedy gdyby wszyscy pracownicy BV przez cały czas weryfikowali dokumentację źródłową jednostek i prowadzone przez nie rejestry. Dodała, że zdarzające się przypadki wynikają z różnych powodów, w tym niejednokrotnie są wynikiem błędów technicznych, omyłek ludzkich, przedłużających się uzgodnień z kontrahentami dotyczących realizacji usług, ale też błędów merytorycznych. Zaznaczyła, że

⁴¹ Następnie w zarządzeniu Nr 3528/2019 Prezydenta Miasta Krakowa z 27 grudnia 2019 r.

⁴² Zgodnie z treścią słownika pojęć stanowiącego załącznik nr 1 do zarządzenia PMK: Jednostka – jednostka organizacyjna samorządu terytorialnego – Gminy Miejskiej Kraków, tj. samorządowa jednostka budżetowa, samorządowy zakład budżetowy oraz Urząd Miasta Krakowa.

wszystkie te sytuacje mogą wystąpić także w przypadku intensywnych kontroli dotyczących prawidłowości rozliczania podatku VAT przez jednostki organizacyjne.

(akta kontroli str. 253-289)

Informacje podsumowujące w obrocie krajowym (VAT-27) oraz dotyczące transakcji transgranicznych (VAT-UE) GMK składała na właściwym wzorze i po korektach były zgodne z danymi wskazanymi w deklaracjach VAT-7⁴³, jednak wystąpiły przypadki składania zarówno deklaracji VAT-27 jak i VAT-UE po terminie (zagadnienie szerzej opisane w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości”).

(akta kontroli str. 86-89)

Zasady prowadzenia ewidencji VAT ustalono pierwotnie w zarządzeniu Prezydenta Miasta Krakowa nr 3634/2016 z dnia 28 grudnia 2016 r. w sprawie *centralizacji rozliczeń podatku od towarów i usług (VAT) w Gminie Miejskiej Kraków (GMK)*. Wykonanie zarządzenia powierzono kierującym komórkami organizacyjnymi UMK, jednostkami budżetowymi GMK oraz samorządowym zakładem budżetowym GMK. Zarządzenie weszło w życie 1 stycznia 2017 r. i było dwukrotnie zmieniane – najpierw zarządzeniem nr 1859/2017 z dnia 21 lipca 2017 r., a następnie zarządzeniem nr 245/2018 z dnia 31 stycznia 2018 r. Zarządzenie to zostało następnie uchylone przez zarządzenie nr 2062/2018 z dnia 17 sierpnia 2018 r. w sprawie *centralizacji rozliczeń podatku od towarów i usług (VAT) w Gminie Miejskiej Kraków (GMK)*, które z kolei zostało uchylone zarządzeniem nr 3528/2019 z dnia 27 grudnia 2019 r. w sprawie *centralizacji rozliczeń podatku od towarów i usług w Gminie Miejskiej Kraków (GMK)*. Zasady prowadzenia ewidencji VAT zostały zawarte w załączniku nr 3 do niniejszych zarządzeń. Wskazano w nim, że to jednostki⁴⁴ prowadzą odrębne ewidencje dla potrzeb podatku VAT, to jest: rejestry sprzedaży i rejestry zakupów, w sposób umożliwiający prawidłowe oraz terminowe sporządzenie i przekazanie do Jednostki Centralnej⁴⁵ deklaracji częściowych VAT i ich korekt, plików JPK_VAT i ich korekt, innych informacji wymaganych ustawą VAT oraz przepisami wykonawczymi wydanymi na jej podstawie. Zarządzenia nie przewidywały stworzenia jednolitego wzoru ewidencji VAT, ani utworzenia zbiorczej ewidencji. Wskazano natomiast, że w rejestrze zakupów ujmuje się jedynie faktury dokumentujące nabycia towarów i usług związane, w całości lub w części, z czynnościami opodatkowanymi, dla których przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego. Miały one być prowadzone w formie elektronicznej przy użyciu programów komputerowych i zawierać w szczególności:

1. Dane niezbędne do określenia przedmiotu i podstawy opodatkowania;
2. Wysokości kwoty podatku należnego, korekt podatku należnego;
3. Kwoty podatku naliczonego obniżającej kwotę podatku należnego, korekt podatku naliczonego;
4. Kwoty podatku podlegającej wpłacie do BV lub zwrotowi z BV;
5. Numer, za pomocą, którego kontrahent jest zidentyfikowany na potrzeby podatku VAT;
6. Inne dane służące identyfikacji poszczególnych transakcji, np. określenie rodzaju rachunku w placówkach oświatowych.

⁴³ Stan na 7 stycznia 2020 r.

⁴⁴ Samorządowa jednostka budżetowa, samorządowy zakład budżetowy oraz Urząd Miasta Krakowa.

⁴⁵ Zgodnie z zarządzeniem nr 3528/2019 Biuro ds. Podatku VAT, wcześniej do 31 grudnia 2018 r. – Biuro Skarbnika.

Ewidencje prowadzone przez jednostki⁴⁶ nie były ujednolicone, ale zawierały elementy wskazane w art. 109 ust. 3 ustawy o VAT. Jednostki w różny sposób określały przedmiot opodatkowania i tak:

1. MOPS, ZIS, MCOO, KSOS, ZCK w prowadzonych ewidencjach wskazywały sprzedaż i zakup z zastosowaniem poszczególnych stawek podatku VAT dla sprzedaży krajowej, a także wyszczególniono dostawę towarów lub usług poza krajem, import usług, eksport towarów oraz odwrotne obciążenie;
2. ZDMK i ZBK w prowadzonych ewidencjach wskazywały sprzedaż i zakup z zastosowaniem poszczególnych stawek podatku VAT oraz odrębny rejestr w odniesieniu do transakcji z odwrotnym obciążeniem;
3. ZIKIT prowadził odrębną ewidencje związaną ze sprzedażą biletów MPK, odrębna dla pozostałej sprzedaży oraz odrębną dla odwrotnego obciążenia. W przypadku zakupów prowadził odrębną ewidencję dla zakupów pochodzących z importu i pozostałych zakupów;
4. ZTP prowadził ewidencje sprzedaży i zakupów według poszczególnych stawek VAT wraz z krótkim opisem, czego dotyczyła transakcja. Prowadzono także odrębną ewidencję sprzedaży związaną z MPK, z wyszczególnieniem poszczególnych stawek VAT.

(akta kontroli str. 249-251)

Dyrektor BV wyjaśniła, że zgodnie z art. 109 ust. 3 ustawy o VAT istnieje konieczność prowadzenia przez podatnika ewidencji sprzedaży i zakupu VAT, która ma zawierać dane niezbędne do prawidłowego sporządzania deklaracji podatkowej oraz informacji podsumowującej składanej dla potrzeb VAT. Podkreśliła, że w deklaracji podatkowej zawierającej rozliczenia VAT ujmuje się przede wszystkim podstawę opodatkowania i podatek należny od czynności, względem których powstał obowiązek podatkowy w okresie rozliczeniowym, którego dotyczy deklaracja. Dodała, że wystarczającym jest wskazanie w ewidencji przedmiot opodatkowania w sposób umożliwiający prawidłowe wypełnienie deklaracji, tj. przez rozróżnienie czynności podlegających opodatkowaniu zgodnie z wykazywanymi w odrębnych pozycjach deklaracji⁴⁷.

(akta kontroli str. 116-122)

Pliki JPK_VAT Gminy były składane terminowo przez dwie uprawnione do tego osoby. Wystąpiły przypadki podpisania i wysłania plików JPK_VAT Gminy dwukrotnie przez osoby do tego nieuprawnione, co było wynikiem, jak wskazały te osoby, omyłki w pierwszym okresie centralizacji VAT (pliki wysłano za styczeń 2017 r.). Ponadto wystąpiły dwa przypadki (za czerwiec i listopad 2017 r.), kiedy pliki JPK_VAT Domu Pomocy Społecznej w Krakowie, przy ul. Kłuzeka 6 (DPS) zostały wysłane z pominięciem GMK do Ministerstwa Finansów. Dyrektor DPS wskazał, że było to spowodowane omyłkowym podpisaniem i wysłaniem plików przez pracownika, co zostało skorygowane. Nie zidentyfikowano faktur VAT zakupu od podmiotów niezarejestrowanych do VAT⁴⁸ ani rozbieżności w rozliczaniu podatku

⁴⁶ Badaniem objęto ewidencje prowadzone przez UMK, Zarząd Budynków Komunalnych (ZBK), Zarząd Cmentarzy Komunalnych (ZCK), Zarząd Infrastruktury Komunalnej i Transportu (ZIKIT), Zarząd Infrastruktury Sportowej (ZIS), Miejski Ośrodek Pomocy Społecznej (MOPS), Zarząd Dróg Miasta Krakowa (ZDMK), Miejskie Centrum Obsługi Oświaty (MCOO), Krakowski Szkolny Ośrodek Sportowy (KSOS) oraz Zarząd Transportu Publicznego (ZTP).

⁴⁷ Sprzedaż krajowa z zastosowaniem poszczególnych stawek VAT, wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów, wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, eksport towarów, import towarów, import usług, dostawa towarów oraz świadczenie usług, dla których podatnikiem jest nabywca.

⁴⁸ Ustalono w oparciu o raport automatyczny JPK za okresy od stycznia 2017 r. do maja 2019 r. pozyskany z systemu teleinformatycznego Szefa Krajowej Administracji Skarbowej oraz wyjaśnienia Dyrektora BV i korespondencja z US – kwestie dotyczące występujących w raportach automatycznych faktur od podmiotów niezarejestrowanych zostały wyjaśnione z US przed rozpoczęciem kontroli NIK.

VAT na zasadzie odwrotnego obciążenia⁴⁹, dla którego podatnikiem był nabywca, tj. GMK.

(akta kontroli str. 73-83, 180-184, 721-733, 735-740 782-786, 1107)

Dane zawarte w plikach JPK_VAT były zgodne z danymi zawartymi w deklaracjach VAT-7 z jednym wyjątkiem dotyczącym stycznia 2018 r. (zagadnienie szerzej opisane w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości”).

(akta kontroli str. 85)

Urząd Miasta Krakowa do 31 grudnia 2016 r. korzystał ze zwolnienia ewidencjonowania przy zastosowaniu kasy rejestrującej sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych zgodnie z § 2 ust. 1 oraz § 3 ust. 1 pkt 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 listopada 2014 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących⁵⁰. Tym samym GMK korzysta ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania sprzedaży przy użyciu takich kas do 31 grudnia 2021 r. w zakresie czynności wykonywanych zgodnie z § 3 ust. 1 pkt 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2018 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących⁵¹. Dyrektor Magistratu wskazała, że wobec faktu, iż niniejsze zwolnienie nie dotyczy dostawy wyrobów z metali szlachetnych lub z ich udziałem zakupiono, zainstalowano i zafiskalizowano 14 listopada 2019 r. kasę rejestrującą, jednak do tej pory⁵² nie zaistniał obowiązek ewidencjonowania sprzedaży przy jej użyciu. Jednostki miejskie, które w momencie rozpoczęcia scentralizowanych rozliczeń VAT korzystały z kas fiskalnych, w dalszym ciągu ich używają, a GMK została uwidoczniowana na paragonach w terminie, tj. od 1 stycznia 2019 r. Obecnie⁵³ użytkowane były 31 kasy przez 15 jednostek.

(akta kontroli str. 11-16, 245-246)

Dane zawarte w ewidencjach częściowych poszczególnych jednostek odpowiadały danym zawartym zarówno w deklaracjach częściowych VAT-7, jak i plikach JPK_VAT jednostek⁵⁴. Gmina, jako czynny podatnik VAT, dokonywała rozliczeń podatku VAT od wykonywanych czynności na zasadach ogólnych. Czynności te, w zależności od ich charakteru, podlegały: opodatkowaniu stawką podstawową (23%) lub stawką obniżoną (8%⁵⁵), czy też zwolnieniu od opodatkowania (art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT). Przeprowadzone w trakcie kontroli badanie ewidencji sprzedaży wybranych jednostek organizacyjnych nie wykazało nieprawidłowości⁵⁶. W przygotowanym przez UMK zestawieniu stosowanych stawek VAT w zakresie rozliczania podatku należnego i opodatkowania podatkiem VAT nie stwierdzono,

⁴⁹ Ustalono w oparciu o raport automatyczny JPK za okresy od stycznia 2017 r. do maja 2019 r. pozyskany z systemu teleinformatycznego Szefa Krajowej Administracji Skarbowej oraz wyjaśnienia Dyrektora BV i korespondencja z US – kwestie dotyczące występujących w raportach automatycznych rozbieżności w zakresie rozliczania na zasadzie odwrotnego obciążenia zostały wyjaśnione z US przed rozpoczęciem kontroli NIK.

⁵⁰ Dz. U. z 2016 r. poz. 1215.

⁵¹ Dz. U. poz. 2519.

⁵² Stan na 25 listopada 2019 r.

⁵³ Stan na 31 stycznia 2020 r.

⁵⁴ Ustalono na podstawie próby, którą objęto ewidencje UMK, ZBK, ZCK i ZIKIT za wrzesień 2017 r., UMK, ZBK, ZIKIT i ZIS za październik 2017 r., UMK, MOPS, ZCK i ZIKIT za listopad 2017 r., ZBK, ZCK i ZIKIT za luty 2018 r., ZBK, ZIKIT i ZIS za kwiecień 2018 r., ZDMK, MCOO i KSOS za listopad 2018 r., UMK, ZBK, ZCK i ZTP za luty 2019 r., MCOO, ZIS i ZTP za kwiecień 2019 r. oraz UMK, ZBK, ZDMK i ZTP za wrzesień 2019 r.

⁵⁵ Np. transport lądowy pasażerskiego, miejski i podmiejski, usługi o charakterze pogrzebowym, opłaty za wodę i ścieki.

⁵⁶ Badaniem objęto następujące ewidencje: ZTP (luty, kwiecień i wrzesień 2019 r.), ZCK (wrzesień 2017 r., luty 2018 r.) ZIKIT (październik 2017 r., kwiecień 2018 r.), ZDMK (listopad 2018 r.) oraz UMK (listopad 2017 r.)

aby w sposób nieuprawniony stosowano obniżone stawki VAT, czy też zwolnienia z tego podatku.

(akta kontroli str. 17-33, 123-124, 249-251)

Dyrektor BV wskazała, że w GMK nie zostały zidentyfikowane schematy podatkowe, o których mowa w art. 86a-86o ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa⁵⁷ i z tego względu nie przekazano Szefowi KAS informacji w tym zakresie.

(akta kontroli str. 224-235)

Gmina wykazywała dochody w sprawozdaniach Rb-27S i Rb-34S w kwotach netto, wydatki planowane w sprawozdaniach Rb-28S i Rb-34S w kwotach brutto, a wydatki wykonane w tych sprawozdaniach w kwotach brutto pomniejszonych o wartość odliczonego podatku VAT (pomniejszając wydatek). Wydatki z tytułu zapłaty zobowiązania podatkowego VAT (kiedy VAT należny był wyższy od naliczonego) nie były ujmowane w sprawozdaniu Rb-28S jako wydatek. Jedynie w trzech przypadkach zapłata podatku VAT była ujmowana przez jednostki, jako wydatek w sprawozdaniu Rb-28S w paragrafie 453, tj. w następujących sytuacjach:

1. Braku uregulowania w części lub całości należności podatku VAT wynikającego z faktur sprzedaży kontrahentów;
2. Rocznej korekty pre oraz WSS;
3. Korekty podatku VAT za lata poprzednie.

(akta kontroli str. 219-223, 840-841)

I Zastępca Prezydenta Miasta Krakowa wskazał, że sprawozdania budżetowe Rb-28S i Rb-34S były sporządzane przez jednostki budżetowe na podstawie prowadzonej przez nich ewidencji księgowej, w oparciu o dokumenty księgowe, zgodnie z zasadami określonymi w rozporządzeniu Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 9 stycznia 2018 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej⁵⁸ oraz wewnętrznymi uregulowaniami dotyczącymi polityki rachunkowości. W opracowanych przez Gminę wewnętrznych procedurach dotyczących rozliczeń podatku VAT przyjęto, że podatek VAT nie jest ani dochodem, ani wydatkiem (z pewnymi wyjątkami) jednostki samorządu terytorialnego. Podatek VAT jest rozrachunkiem Gminy z US. Opracowane na powyższych założeniach zasady rozliczania przez jednostki podległe Gminie w podatku VAT znajdują swoje odzwierciedlenie w prowadzonej ewidencji księgowej. Jednostkowe sprawozdania budżetowe Rb-28S i Rb-34S są sporządzane przez kierowników jednostek na podstawie prowadzonej przez nich ewidencji księgowej. Sprawozdania zbiorcze GMK Rb-28S i Rb-34S za lata 2017, 2018 i za III kwartał 2019, w których wykonane wydatki, od których był odliczany podatek VAT, ujmowane były w kwotach brutto minus odliczony podatek VAT i odzwierciedlały stan zapisów księgowych w poszczególnych jednostkach. Dodał, że sprawozdania zbiorcze Gminy Rb-28S i Rb-34S, podpisywał na podstawie sprawozdań jednostkowych Rb-28S i Rb-34S sporządzanych zgodnie z ewidencją księgową. Zaznaczył, że z uwagi na fakt, iż podatek VAT nie jest dochodem samorządowej jednostki budżetowej ani wydatkiem samorządowej jednostki budżetowej, lecz jest rozrachunkiem GMK z właściwym US, w sytuacji, gdy z deklaracji podatkowej VAT-7 wynika zapłata zobowiązania podatkowego do US (kiedy podatek VAT należny jest wyższy od VAT naliczony), zapłata przedmiotowego zobowiązania nie była wykazywana w sprawozdaniu Rb-28S jako wydatek. Dyrektor BV wskazała, iż żadne przepisy prawa finansów publicznych i rachunkowości budżetowej, nie regulują w sposób szczegółowy zasad

⁵⁷ Dz. U. z 2019 r. poz. 900, ze zm.

⁵⁸ Dz. U. z 2019 r. poz. 1393, ze zm.

wykonywania budżetu jednostek samorządu terytorialnego wynikających z centralizacji rozliczeń podatku VAT oraz zasad odzwierciedlenia tych rozliczeń w księgach rachunkowych. Zaznaczyła, że zagadnienia te nie zostały też uregulowane w ustawie 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 terytorialnego⁵⁹, pomimo że na jej mocy wprowadzona została zasada łącznego rozliczania w zakresie podatku od towarów i usług wszystkich jednostek budżetowych oraz zakładów budżetowych utworzonych przez daną jednostkę samorządu terytorialnego. Dodała, że fakt braku regulacji prawnych w niniejszej kwestii znalazł też potwierdzenie w piśmie Przewodniczącej Krajowej Rady Regionalnych Izb Obrachunkowych nr KRRIO-0718/48/2016 z dnia 12 października 2016 r. skierowanym do Prezesa Związku Miast Polskich, w którym wskazano, iż z uwagi na brak regulacji prawnych nie jest możliwe przedstawienie jednego sposobu przeprowadzenia centralizacji rozliczeń podatku VAT oraz odzwierciedlenia tych rozliczeń w księgach rachunkowych i w tej sytuacji organ wykonawczy JST powinien stworzyć odpowiednie regulacje wewnętrzne (procedury) zapewniające poprawność ustalania wyniku wykonania budżetu oraz zachowania klasyfikacji zdarzeń gospodarczych. Dyrektor BV podkreśliła, że w związku z tym GMK ustaliła i zamieściła zasady wykonania budżetu w załączniku nr 3 do zarządzenia VAT.

(akta kontroli str. 224-235, 324-326)

Wprawdzie dodatkowe wyjaśnienia Ministerstwa Finansów w zakresie centralizacji rozliczeń VAT⁶⁰ wskazują, że wydatki w sprawozdaniu Rb-28S winny być wykazywane w kwotach brutto, jednak nie odnoszą się do kwestii czy przez wartość brutto należy rozumieć cenę zakupu wraz z pełną kwotą podatku VAT, czy cenę zakupu wraz z nieodliczonym podatkiem VAT (co ma odzwierciedlenie w ewidencji analitycznej rachunku bieżącego). Ministerstwo nie odniosło się w tych wyjaśnieniach do przypadków rozliczenia podatku naliczonego, w efekcie czego podatek należny ulega zmniejszeniu o podatek VAT podlegający odliczeniu, tym samym pomniejszając wydatek w sposób analogiczny do zasady wyrażonej w § 19 Ministra Finansów z dnia 7 grudnia 2010 r. w sprawie sposobu prowadzenia gospodarki finansowej jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych⁶¹. NIK w toku kontroli zwrócił się do Prezesa Regionalnej Izby Obrachunkowej w Krakowie (RIO) o wyrażenie opinii w tej kwestii. Zastępca Prezesa Regionalnej Izby Obrachunkowej wskazał, że instrukcja sporządzania sprawozdania Rb-28S wskazuje, że w kolumnie *Wydatki wykonane* wykazuje się zrealizowane wydatki na podstawie danych księgowości analitycznej do rachunku bieżącego: w sprawozdaniu miesięcznym za grudzień oraz w sprawozdaniu rocznym w kolumnie *Wydatki wykonane* wykazuje się zrealizowane wydatki, w tym wydatki, które nie wygasły z upływem roku budżetowego oraz wydatki zrealizowane w ramach funduszu sołeckiego. Dodał, iż w świetle tego RIO podziela pogląd, zgodnie z którym w sprawozdaniach Rb-28S z wykonania planu wydatków budżetowych wydatki należy wykazywać w kwotach brutto, a dochody w sprawozdaniach w kwotach netto.

(akta kontroli str. 347-348)

⁵⁹ Dz. U. z 2018 r. poz. 280.

⁶⁰ Zob.

<https://finanse-arch.mf.gov.pl/documents/766655/3160814/Centralizacja+rozlicze%C5%84+VAT+w+JST-dodatkowe+wyjasnienia.pdf> [dostęp: 5 lutego 2020 r.].

⁶¹ Dz. U. z 2019 r. poz. 1718.

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

1. Gmina złożyła deklarację VAT-7 za lipiec 2018 r. 28 sierpnia 2018 r., tj. po terminie określonym w art. 99 ust. 1 ustawy o VAT, który upłynął 27 sierpnia 2018 r.

(akta kontroli str. 85, 776-786)

Dyrektor BV wyjaśniła, że termin złożenia deklaracji VAT-7 za lipiec 2018 r. przypadał na dzień 27 sierpnia 2018 r. i rzeczywiście deklarację za ten miesiąc GMK złożyła z opóźnieniem, tj. w dniu 28 sierpnia 2018 r. Zaznaczyła, że fakt ten był spowodowany problemami technicznymi związanymi z funkcjonowaniem programu SOVAT, w ramach którego Gmina rozlicza podatek VAT. Dodała, że problemy te były z kolei wynikiem wprowadzenia nowego wzoru deklaracji VAT-7 (wariant 18), który został wprowadzony rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 18 kwietnia 2018 r. w sprawie wzorów deklaracji dla podatku od towarów i usług⁶² i obowiązywał właśnie począwszy od rozliczenia za lipiec 2018 r. W zgłoszeniu serwisowym, przekazanym 28 sierpnia 2018 r. przez pracownika OV, poinformowano, że podczas próby pobrania UPO do deklaracji VAT-7 za lipiec 2018 r. pojawiał się komunikat o treści *Weryfikacja negatywna dokument niezgodny ze schematem*. Dyrektor BV wskazała, że w związku z tym deklaracja za lipiec nie została doręczona do Urzędu Skarbowego w prawidłowym terminie. W dniu zgłoszenia błąd usunięto i przedstawiciel firmy zapewniającej obsługę techniczną aplikacji SOVAT przekazał, że należy podpisać, a następnie wysłać deklarację ponownie. 29 sierpnia 2018 r. pracownik OV poinformował Wydział Informatyki UMK, iż udało się pobrać UPO, po ponownym wysłaniu deklaracji. Dyrektor BV zwróciła uwagę, że z opisanej wyżej korespondencji e-mailowej, wywieść można było, że w istocie deklaracja VAT-7 została złożona w terminie, lecz ze względów technicznych należało ją złożyć ponownie. Dodała, że jak wynika z danych zapisanych w ramach programu SOVAT – wszelkie inne działania związane z rozliczeniem podatku VAT dokonane były we właściwym terminie. Już 21 sierpnia 2018 r. została wygenerowana zbiorcza deklaracja VAT-7 GMK za lipiec 2018 r., a także JPK i VAT-27, a następnie 24 sierpnia 2018 r. został przesłany i doręczony zbiorczy plik JPK oraz zbiorczy VAT-27. Ponadto w tym też dniu zostało zapłacone zobowiązanie podatkowe wynikające z niniejszej deklaracji.

(akta kontroli str. 116-122)

NIK zwraca jednak uwagę, że dołączone UPO świadczy o tym, iż w rzeczywistości termin złożenia deklaracji nie został dochowany i został przekroczony o jeden dzień.

(akta kontroli str. 779)

2. Wystąpiły przypadki złożenia deklaracji VAT-27 i VAT-UE po terminie wynikającym z art. 101a⁶³ i art. 100 ust. 3 ustawy o VAT w następujących przypadkach:
 - Informację VAT-UE za październik i grudzień 2018 r. złożono 27 marca 2019 r., tj. odpowiednio 121 i 61 dni po terminie.
 - Informację VAT-27 za styczeń 2018 r. złożono 1 marca 2018 r., tj. 3 dni po terminie.

(akta kontroli str. 86-89, 787-799)

Dyrektor BV wskazała, że przyczyną przesłania przez GMK informacji podsumowujących VAT-UE za październik i grudzień 2018 r. po upływie

⁶² Dz. U. z 2018 r. poz. 856, ze zm. Akt ten został uchylony z dniem 1 listopada 2019 r.

⁶³ Utrata mocy z dniem 1 listopada 2019 r.

ustawowego terminu do ich złożenia były błędy techniczne funkcjonowania programu SOVAT, w ramach którego generowane były zbiorcze deklaracje VAT-7 składane do US oraz składane wraz z nimi informacje podsumowujące. Zaznaczyła, że informacje te winny każdorazowo generować się automatycznie w związku z wykazaniem w deklaracji VAT-7 danych dotyczących czynności wykazywanych w informacjach podsumowujących VAT-UE (WDT⁶⁴, WNT⁶⁵, niektóre usługi poza terytorium kraju). Wskazała, że w tych przypadkach mechanizm ten nie zadziałał prawidłowo i informacje te nie zostały wygenerowane. Dodała, że nieprawidłowość ta nie została od razu zauważona, jednak gdy w marcu 2019 r. stwierdzono, że taki błąd zaistniał, niezwłocznie wysłano do US brakujące informacje podsumowujące. W odniesieniu do deklaracji VAT-27 za styczeń 2018 r. Dyrektor BV wskazała, że 23 lutego 2018 r. zostały podpisane i wysłane do Urzędu Skarbowego wszystkie dokumenty dotyczące rozliczenia VAT za ten miesiąc, tj. deklaracja VAT-7 GMK, plik JPK_GMK oraz VAT-27 GMK, jednak 27 lutego 2018 r. pracownik Biura w trakcie pobierania UPO dotyczącego VAT-27 otrzymał komunikat *weryfikacja negatywna – dokument niezgodny ze schematem xsd*. W wyniku tego zgłoszenia serwisowego podmiot zajmujący się obsługą techniczną aplikacji SOVAT usunął zgłoszony błąd 28 lutego 2018 r. Dyrektor BV wskazała, że w poprawny sposób udało się przesłać VAT-27 dopiero 1 marca 2018 r.

(akta kontroli str. 180-184)

3. Kwota podatku należnego wskazana w deklaracji VAT-7 za styczeń 2018 r. była wyższa od kwoty podatku należnego wynikającego z pliku JPK_GMK za ten miesiąc o 26 tys. zł (wskazana kwota podatku należnego w deklaracji VAT-7 wynosiła 4 924 826 zł, a w pliku JPK UMK wynosiła 4 898 816,77 zł). Rozbieżność wynikała z tego, iż nie uwzględniono w nim importu usług wykonanych przez kontrahenta zagranicznego z Wielkiej Brytanii). Wysłanie pliku JPK_VAT Gminy zawierającego dane niekompletne i niezgodne ze składaną deklaracją VAT-7 było działaniem nierzetelnym.

(akta kontroli str. 85, 116-122, 997-1106, 1144-1145)

Dyrektor BV wskazała, że kwota podatku należnego wykazana w pliku JPK GMK za styczeń 2018 r. była rzeczywiście niezgodna z kwotą tego podatku wykazaną w deklaracji VAT-7 Gminy. Przyznała, że błąd ten był efektem niezgodności częściowego pliku JPK_VAT z częściową deklaracją VAT-7 przekazaną przez Urząd, przy czym zaznaczyła, że deklaracja zawierała dane prawidłowe, natomiast w pliku JPK_VAT nie zostały ujęte wszystkie czynności podlegające opodatkowaniu, co było spowodowane błędnym chwilowym działaniem programu, w ramach którego UMK dokonuje częściowych rozliczeń. Wskazała, że błędnie został wygenerowany plik JPK_VAT i przesłany do SOVAT, gdyż nie uwzględniono w nim importu usług wykonanych przez kontrahenta zagranicznego z Wielkiej Brytanii na kwotę 113 085,60 zł, od której to kwoty został naliczony podatek należny w wysokości 26 009,69 zł. Dodała, że w związku z zaistniałą niezgodnością UMK 10 stycznia 2020 r. złożył stosowną korektę częściowego pliku JPK_VAT za styczeń 2018 r., a korekta zarówno zbiorczego pliku JPK jak i zbiorczej deklaracji VAT-7 za styczeń 2018 r. została złożona przez GMK w dniu 16 stycznia 2020 r. Zaznaczyła, że usunięto niezgodność między danymi zawartymi w JPK_VAT jak i w VAT-7.

(akta kontroli str. 116-122)

OCENA CZĄSTKOWA

Urząd Miasta Krakowa wypełniał obowiązki podatnika VAT. NIK zwraca jednak uwagę, że wystąpiły przypadki składania deklaracji VAT-7, informacji

⁶⁴ Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów.

⁶⁵ Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów.

podsumowujących w obrocie krajowym oraz dotyczących transakcji transgranicznych z przekroczeniem terminów, określonych w art. 99 ust. 1 ustawy o VAT oraz art. 101a i art. 100 ust. 3 ustawy o VAT, od jednego do 121 dni. Stwierdzono też przypadek nierzetelnego sporządzenia pliku JPK_VAT Gminy, w którym nie ujęto wszystkich transakcji.

OBSZAR

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

Opis stanu faktycznego

Odliczenia z tytułu podatku VAT za 2016 r. w odniesieniu do UMK, a za lata 2017-III kwartały 2019 r. w odniesieniu do GMK wynosiły:

1. Za 2016 r. kwota podatku naliczonego do nabycia środków trwałych 3 295 tys. zł, a od pozostałych nabyć 484 tys. zł. Łączna kwota podatku naliczonego do odliczenia wyniosła 3 780 tys. zł;
2. Za 2017 r. kwota podatku naliczonego do nabycia środków trwałych 24 822 tys. zł, a od pozostałych nabyć 48 068 tys. zł. Łączna kwota podatku naliczonego do odliczenia wyniosła 72 890 tys. zł;
3. Za 2018 r. kwota podatku naliczonego do nabycia środków trwałych 17 909 tys. zł, a od pozostałych nabyć 22 822 tys. zł. Łączna kwota podatku naliczonego do odliczenia wyniosła 40 694 tys. zł;
4. Za III kwartały 2019 r. kwota podatku naliczonego do nabycia środków trwałych 14 998 tys. zł, a od pozostałych nabyć 21 123 tys. zł. Łączna kwota podatku naliczonego do odliczenia wyniosła 33 168 tys. zł.

(akta kontroli str. 17-33)

W okresie objętym kontrolą Gmina nie dokonywała odliczeń podatku VAT od nabyć, od których nie przysługuje prawo do odliczenia podatku VAT, o których mowa w art. 88 ust. 1 i 3a ustawy o VAT⁶⁶.

(akta kontroli str. 252, 304-320, 1107)

Gmina stosowała zarówno pre jak i WSS. Wskaźniki te były wyliczane odrębnie dla każdej z jednostek. Na podstawie próby⁶⁷ stwierdzono, że zarówno ZCK jak i ZBK nie stosują w celu wyliczenia pre zasad określonych w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2015 r. w sprawie sposobu określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników⁶⁸.

(akta kontroli str. 349-369)

Dyrektor BV wskazała, iż zgodnie z art. 86 ust. 2h ustawy o VAT, gdy podatnik uzna, że wskazany sposób określenia proporcji nie będzie najbardziej odpowiadać specyfice wykonywanej przez niego działalności i dokonywanych przez niego nabyć, może zastosować inny, bardziej reprezentatywny sposób określenia proporcji.

⁶⁶ Prawo do odliczenia podatku VAT nie przysługuje od zakupów wskazanych w art. 88 ust. 1 i 3a ustawy o VAT. W katalogu tym znajdują się następujące sytuacje: [1] nabycie usług noclegowych i gastronomicznych, [2] sprzedaż udokumentowana fakturami lub fakturami korygującymi wystawionymi przez podmiot nieistniejący, [3] transakcje udokumentowane fakturami, które nie podlegają opodatkowaniu lub są zwolnione od podatku, [4] wystawione faktury, faktury korygujące lub dokumenty celne stwierdzające czynności, które nie zostały dokonane, podające kwoty niezgodne z rzeczywistością, potwierdzające czynności, do których mają zastosowanie przepisy art. 58 i 83 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz. U. z 2019 r. poz. 1145, ze zm.). W trakcie kontroli dokonano weryfikacji ujęcia w rejestrze zakupów faktur od nabyć dotyczących dwóch pierwszych sytuacji opisanych powyżej (w pierwszym przypadku na podstawie próby dobranej według osądu kontrolera, w drugim w oparciu o materiały przekazane przez Ministerstwo Finansów (dane za okres styczeń 2017 r. – maj 2019 r.) oraz na podstawie próby kontrahentów dobranej według osądu kontrolera.

⁶⁷ Próbą objęto sposób wyliczania przewspółczynnika przez ZBK i ZCK w 2018 r.

⁶⁸ Dz. U. poz. 2193, dalej: rozporządzenie MF.

Zauważyła, że wobec różnorodności zdarzeń gospodarczych, nie jest możliwe wskazanie jednego sposobu obliczeń pre do zastosowania przez wszystkich podatników, czy nawet przez wszystkie jednostki organizacyjne danej jednostki samorządu terytorialnego. Zwróciła uwagę, że specyfika ZBK oraz ZCK uzasadnia możliwość stosowania przewspółczynnika obliczonego metodą indywidualną, a nie według metody określonej w rozporządzeniu. Sposoby obliczania pre w tych jednostkach odpowiadają specyfice wykonywanej przez nie działalności i dokonywanych przez nie nabyć i obiektywnie odzwierciedlają część wydatków przypadającą odpowiednio na działalność gospodarczą oraz na cele inne niż działalność gospodarcza. Zaznaczyła, że działalność tych jednostek stanowi w istocie działalność gospodarczą, a jedyny obszar, co do którego występują czynności niepodlegające opodatkowaniu wiąże się ze świadczeniami dokonywanymi na rzecz innych jednostek Gminy (rozliczenia wewnętrzne – nieopodatkowane VAT). Wskazała, że te czynności potraktowano właśnie, jako generujące obroty niepodlegające opodatkowaniu oraz zaznaczyła, że dopuszczalność takiego ustalenia pre znalazło potwierdzenie m.in. w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego sygn. akt I FSK 219/18 z dnia 26 czerwca 2018 r.

(akta kontroli str. 349-390)

Stosowane przez GMK wstępne pre i WSS na rok 2018, co do zasady odpowiadały pre i WSS rzeczywistym za rok 2017, co było zgodne z art. 86 ust. 2d oraz 90 ust. 4 ustawy o VAT. Natomiast w przypadku UMK przyjęto pre na 2018 r., który został obliczony w oparciu o dane z 2016 r., zgodnie § 8 rozporządzenia MF, a WSS został ustalony z NUS zgodnie z art. 90 ust. 9 ustawy o VAT.

(akta kontroli str. 349-391)

Gmina dokonywała korekt deklaracji VAT-7 w związku ze stosowaniem pre i WSS w latach 2017-2019 r. Prawidłowo wyliczono korekty związane z wyliczeniem rzeczywistych wskaźników⁶⁹.

(akta kontroli str. 465-474, 800-802)

W celu zapewnienia prawidłowości wyliczania korekt związanych z ustaleniem pre i WSS Dyrektor BV zwróciła uwagę na kwestię prawidłowości stosowania pre i WSS przez poszczególne jednostki GMK. Wskazała, że kancelaria prawna weryfikowała wrywkowo częściowe rejestry sprzedaży i zakupu wybranych jednostek, korekty tych rejestrów wraz z uzasadnieniem przyczyn ich złożenia, skany umów zawieranych przez jednostki oraz opis transakcji przez nie realizowanych. W ramach podejmowanych działań weryfikowano m.in. stosowane przez jednostki pre i WSS. UMK w celu ustalenia kwot korekty rocznej generuje najpierw rejestr zakupów za cały rok z uwzględnieniem pre i WSS wstępnych, a następnie wygenerowanie takiego rejestru z uwzględnieniem pre i WSS rzeczywistych. Na podstawie porównania tych rejestrów obliczane były różnice pomiędzy wartością podatku VAT ogółem naliczonego z zastosowaniem wskaźników wstępnych a wartością ogółem z zastosowaniem wskaźników rzeczywistych. Przy obliczaniu tej różnicy wyodrębniano była kwota (różnica) podatku VAT dotycząca nabycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających korekcie wieloletniej.

(akta kontroli str. 349-369, 392-397)

⁶⁹ Sprawdzono na próbie obejmującej Zespół Szkolno-Przedszkolny nr 3; Przedszkole Samorządowe nr 133; Szkoła Podstawowa z Oddziałami Integracyjnymi nr 98; Szkoła Podstawowa z Oddziałami Integracyjnymi nr 15.

Urząd ani zarejestrowane jako czynni podatnicy VAT samorządowe jednostki budżetowe czy samorządowy zakład budżetowy – utworzone przez GMK – nie stosowały odliczeń podatku naliczonego na podstawie art. 86 ust. 7b ustawy o VAT. Dyrektor BV wskazała, że gdy nabywane towary i usługi były wykorzystywane zarówno do działalności gospodarczej, jak i *do celów innych* stosowano wskazania zawarte w uzasadnieniu uchwały NSA sygn. akt I FPS 9/10 z 24 października 2011 r., w którym stwierdzono, że w przypadku podatku naliczonego wynikającego z wydatków związanych z czynnościami opodatkowanymi oraz z czynnościami niepodlegającymi podatkowi (których nie da się jednoznacznie przypisać do jednej z tych kategorii czynności), podatnik nie stosuje odliczenia częściowego zgodnie z proporcją określoną na podstawie art. 90 ust. 3 ustawy o VAT, lecz odliczenie pełne. Zauważyła, że stanowisko to uległo diametralnej zmianie w świetle wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawie C-566/17 z 8 maja 2019 r. Zwróciła uwagę, że przed tym wyrokiem rozstrzygnięcie zawarte we wskazanej uchwale NSA – było honorowane w orzecznictwie sądowym (vide na przykład: wyrok NSA z dnia 6 lipca 2017 r. sygn. akt I FSK 1829/15, wyrok NSA z 16 kwietnia 2015 r. sygn. akt I FSK 376/14).

(akta kontroli str. 253-289)

W okresie objętym kontrolą Gmina odliczała wydatki związane z użytkowaniem samochodów służbowych. W 2018 r. odliczano wydatki ponoszone w związku z użytkowaniem 117 samochodów w 11 jednostkach. Łączna wartość poniesionych wydatków wyniosła 350 580,29 zł, a wartość odliczonego podatku VAT 28 887,36 zł. Jednostki stosowały metodę odliczenia podatku przy użyciu pre, WSS, pre i WSS, 50% odliczenia, 100% odliczenia, oraz 50% z uwzględnieniem pre lub 50% z uwzględnieniem WSS. W przypadku korzystania z odliczenia 100% wartości podatku VAT spełniony był warunek określony w art. 86a ust. 12 ustawy o VAT, tj. złożono do NUS informację o pojazdach samochodowych wykorzystywanych wyłącznie do działalności gospodarczej⁷⁰.

(akta kontroli str. 34-45, 349-369, 465-474, 531-575, 775, 971-996)

Gmina złożyła w terminie, tj. 30 listopada 2016 r., informację o niedokonywaniu obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego finansowanej ze środków przeznaczonych na realizację projektów, również w ramach korekt deklaracji podatkowej do Naczelnika US sporządzoną według wzoru określonego w załączniku nr 3 do ustawy o centralizacji VAT⁷¹. W informacji wskazano, że dotyczy ona wszystkich wniosków o dofinansowanie bez ich wyszczególnienia.

(akta kontroli str. 840-841)

W odniesieniu do okresów rozliczeniowych sprzed centralizacji VAT w ramach Gminy poszczególne scentralizowane jednostki, które przed tą datą były zarejestrowane jako odrębni podatnicy VAT, dokonywali samodzielnie korekt deklaracji VAT-7 za te okresy rozliczeniowe. Deklaracje VAT składane po 31 grudnia 2016 r. za okresy sprzed 1 stycznia 2017 r. były składane z NIP-em tej jednostki, ale do Urzędu Skarbowego właściwego dla Gminy. UMK nie dokonał korekt deklaracji dla podatku od towarów i usług złożonych do US przed dniem

⁷⁰ Pojazdy wykorzystywane przez ZCK.

⁷¹ 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 2018 r. poz. 280).

1 stycznia 2017 r., tj. przed dniem podjęcia decyzji o centralizacji VAT w GMK, a które miałyby związek z wyrokiem TSUE.

(akta kontroli str. 11-16, 180-184)

Stwierdzone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości.

OCENA CZĄSTKOWA

Zasadniczo Gmina podejmowała właściwe działania w celu realizacji swoich uprawnień jako podatnika VAT. Nie odliczano podatku VAT naliczonego od nabyć, od których prawo to nie przysługiwało. Zakres prawa do odliczenia podatku VAT ustalono rozdzielnie dla jednostek organizacyjnych GMK według zasad określonych w przepisach prawa powszechnie obowiązującego. Z uwagi na to, że relacja przepisów art. 86 ust. 2a i art. 86a ust. 1 ustawy o VAT nie została oceniona przez sądy administracyjne, jak również rozbieżne stanowiska przedstawicieli nauki prawa podatkowego, odstąpiono od dokonywania oceny działalności Gminy z punktu widzenia kryterium legalności w zakresie odliczania VAT od samochodów służbowych.

IV. Uwagi i wnioski

W związku ze stwierdzonymi nieprawidłowościami, Najwyższa Izba Kontroli, na podstawie art. 53 ust. 1 pkt 5 ustawy o NIK, przedstawia następujące uwagi i wnioski:

Uwagi

Najwyższa Izba Kontroli zwraca uwagę, że stwierdzone w toku kontroli stany nieprawidłowe, które wystąpiły zarówno w związku z wdrożeniem centralizacji rozliczeń VAT, jak i z wykonywaniem obowiązków podatnika VAT, wskazują na potrzebę wzmocnienia ze strony GMK działań nadzorczych nad prawidłową realizacją obowiązków wynikających z ustawy o VAT i regulacji wewnętrznych w tym zakresie.

Wnioski

Zweryfikowanie poprawności działania i obsługi systemów informatycznych służących scentralizowanemu rozliczaniu VAT, tak aby uniknąć w przyszłości problemów technicznych skutkujących wysyłaniem deklaracji po terminie lub niekompletnych i niezgodnych z deklaracją VAT-7 plików JPK.

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 Krakowie. 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 dni od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o sposobie wykonania uwagi i wniosku pokontrolnego 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.

Kraków, lutego 2020 r.

Kontrolerzy

Dariusz Jankowski

Starszy inspektor kontroli państwowej

.....
podpis

Marcin Hałat

Starszy inspektor kontroli państwowej

.....
podpis