



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Krakowie

LKR.410.022.02.2019

P/19/109

Pan

Marek Kwiatkowski

Starosta Nowosądecki

Starostwo Powiatowe w Nowym Sączu

ul. Jagiellońska 33

33-300 Nowy Sącz

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

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

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Krakowie

ul. Łobzowska 67, 30-038 Kraków

T +48 12 342 34 00, F +48 12 342 34 44

lkr@nik.gov.pl

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Starostwo Powiatowe w Nowym Sączu, ul. Jagiellońska 33, 33-300 Nowy Sącz
Kierownik jednostki kontrolowanej	Marek Kwiatkowski – Starosta Nowosądecki od 22 listopada 2018 r. Marek Pławik – Starosta Nowosądecki w okresie od 28 listopada 2014 r. do 21 listopada 2018 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
Kontroler	Łukasz Chudzik, inspektor kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LKR/189/2019 z 13 listopada 2019 r.

(akta kontroli str. 1-2, 102-105)

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 zostały należycie przygotowane i wdrożone, opracowano wewnętrzne procedury, zapewniono kadry do wykonywania przedmiotowych zadań i przeprowadzono szkolenia dla pracowników.

Powiat co do zasady rzetelnie wywiązywał się z obowiązków podatnika VAT i podejmował właściwe działania w celu realizacji swoich uprawnień jako podatnik VAT. Terminowo składał deklaracje VAT-7, pliki JPK_VAT oraz regulował zobowiązania podatkowe. Dane wykazane w plikach JPK_VAT oraz deklaracjach podatkowych VAT-7 odpowiadały danym wykazanym w ewidencjach VAT. W sprawozdaniach budżetowych Rb-27S oraz Rb-28S dochody oraz wydatki ujmowano w prawidłowy sposób. Prawidłowo ustalono zakres prawa Powiatu do odliczenia podatku VAT (tzw. prewspółczynnik/współczynnik), a także poprawnie dokonywano korekt deklaracji VAT-7 w związku ze stosowaniem prewspółczynnika.

W toku kontroli stwierdzono nieprawidłowości polegające na:

- nieterminowym przesyłaniu częściowych deklaracji VAT-7 przez jednostki organizacyjne powiatu,
- nieterminowym złożeniu do urzędu skarbowego dwóch Informacji podsumowujących VAT-UE oraz jednego zgłoszenia aktualizacyjnego NIP-2,
- nierzetelnym nadzorze nad jednostkami organizacyjnymi powiatu, gdyż jedna z nich wystawiła 7 faktur z błędną stawką VAT, co skutkowało zawyżeniem wpłaconego podatku do urzędu skarbowego o 0,57% sumy podatku podlegającego wpłacie za sprawdzane okresy,
- błędnym odliczeniu podatku naliczonego w wysokości 11 zł z dwóch faktur dotyczących zakupu usług noclegowych,
- błędnym wykazaniu w raportach JPK_VAT dat 8 faktur zakupowych.

Nieprawidłowości te nie wpłynęły negatywnie na działalność Powiatu w kontrolowanym zakresie. W ocenie NIK ich przyczyną był nienależyty nadzór nad jednostkami organizacyjnymi Powiatu w zakresie rozliczeń podatku VAT.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny częściowej³ kontrolowanej działalności

OBSZAR

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

Opis stanu faktycznego

1.1 W celu przygotowania procesu centralizacji rozliczeń VAT, Powiat Nowosądecki⁴ w 2016 r. zawarł umowę z firmą doradczą. Przedmiotem umowy było wdrożenie centralizacji rozliczeń podatku VAT w Powiecie z uwzględnieniem jednostek budżetowych za ustalonym wynagrodzeniem w wysokości 12 300 zł. Usługa została zrealizowana w dwóch etapach.

Pierwszy etap, zrealizowany do 9 grudnia 2016 r., polegał na zidentyfikowaniu wszystkich transakcji VAT, analizie tych transakcji, umów, dowodów księgowych w poszczególnych jednostkach powiatowych, opracowaniu procedur dotyczących rozliczania podatku VAT oraz wszelkich zarządzeń z tym związanych, przeszkoleniu pracowników w zakresie procesu wdrażania centralizacji we wszystkich jednostkach.

² Najwyższa Izba Kontroli formułuje ocenę ogólną jako ocenę pozytywną, ocenę negatywną albo ocenę w formie opisowej. W niniejszym wystąpieniu pokontrolnym zastosowano ocenę opisową.

³ 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.

⁴ Dalej także: Powiat

Drugi etap, zrealizowany do 25 marca 2017 r., polegał na wyliczeniu prewspółczynnika i współczynnika struktury sprzedaży dla jednostek oraz sprawdzenie poprawności przygotowanej deklaracji VAT-7 za pierwsze dwa miesiące 2017 r.

Przedstawiciele wszystkich jednostek organizacyjnych Powiatu objętych centralizacją VAT wzięli udział w szkoleniu z doradcami podatkowymi przed datą wprowadzenia w Powiecie scentralizowanego rozliczenia.

(akta kontroli str. 22-46, 358-366)

1.2 Prowadzenie spraw związanych z centralną obsługą podatku od towarów i usług Powiatu oraz Starostwa przypisano Wydziałowi Finansowemu⁵. Szczegółowy zakres obowiązków poszczególnych jednostek organizacyjnych objętych centralizacją podatku VAT oraz Wydziału Finansowego, dotyczący m.in. postępowania z dokumentami, sporządzania częściowych deklaracji VAT-7 i przysyłania ich do Starostwa, agregacji danych i wysyłki deklaracji do właściwego urzędu skarbowego, zostały zawarte w uchwale Zarządu Powiatu Nowosądeckiego Nr 724/2016 z dnia 14 grudnia 2016 r. w sprawie scentralizowanych zasad rozliczeń podatku od towarów i usług w Powiecie Nowosądeckim. Przyjęta struktura organizacyjna Starostwa oraz organizacja pracy Wydziału Finansowego umożliwiała realizację zadań związanych z centralizacją rozliczeń w podatku VAT.

(akta kontroli str. 210-215)

1.3 Zarząd określił wewnętrzne zasady prowadzenia scentralizowanych rozliczeń podatku od towarów i usług przez Powiat, które były zgodne z przepisami prawa i aktualne. Dyrektorzy jednostek budżetowych objętych centralizacją VAT zostali zobowiązani m.in. do: wyznaczenia osób odpowiedzialnych za prawidłowość rozliczeń podatku VAT w jednostkach i przekazanie tych danych do WF, posługiwania się danymi Powiatu na dokumentach potwierdzających dostawy towarów i świadczenie usług oraz na dokumentach zakupu towarów i usług, jak i w umowach cywilnoprawnych, prowadzenia miesięcznych rozliczeń z tytułu podatku VAT, sporządzania właściwych rejestrów VAT oraz częściowych deklaracji VAT (dotyczących prowadzonej działalności) oraz terminów i sposobów przekazywania ich do WF. Za agregację otrzymanych od jednostek danych częściowych, w celu sporządzenia zbiorczej deklaracji VAT dla Powiatu, odpowiedzialny był WF.

Wykaz jednostek organizacyjnych Powiatu, co do których Powiat prowadził scentralizowane rozliczenie podatku VAT, był na bieżąco aktualizowany.

Wytyczne dotyczące rozliczeń i ewidencji księgowej podatku VAT wprowadzone zostały do obowiązujących w Starostwie zasad (polityki) rachunkowości.

Zarząd udzielił pełnomocnictwa wszystkim dyrektorom powiatowych jednostek organizacyjnych objętych scentralizowanym rozliczeniem podatku VAT do działania w imieniu Powiatu Nowosądeckiego w następującym zakresie: zawierania i aneksowania umów na dostawę towarów i usług, wystawiania faktur VAT i faktur korygujących, not korygujących, paragonów fiskalnych.

(akta kontroli str. 210-226)

1.4 Wszystkie jednostki organizacyjne objęte centralizacją podatku VAT przekazywały do Starostwa częściowe rejestry VAT sprzedaży i zakupów, deklaracje VAT-7, oświadczenia kierownika jednostki, wydruki z kont księgowych w formie papierowej, również w sytuacji, gdy w danym okresie rozliczeniowym nie wystąpiły czynności podlegające podatkowi VAT⁶. W formie elektronicznej

⁵ Dalej także: WF.

⁶ Ustaleń dokonano na podstawie zbadanej próby, obejmującej analizę plików z częściowymi rejestrami i deklaracjami VAT przesłanymi do WF przez poszczególne jednostki organizacyjne Powiatu, celem

przekazywały pliki z częściowymi rejestrami VAT sprzedaży i zakupów oraz częściowymi deklaracjami VAT. Dokumenty te były dostarczane do Starostwa do 10. dnia miesiąca następującego po miesiącu, którego dane dotyczą. Na podstawie zbadanej próby⁷ ustalono, że 16 jednostek organizacyjnych⁸ dokumenty za styczeń 2019 r. przekazały po terminie, odpowiednio 11 i 12 lutego 2019 r., co zostało opisane w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

Faktury wystawione po 1 stycznia 2017 r. zawierały prawidłowy opis zawierający elementy, takie jak wspólny NIP⁹, jako sprzedawcę wskazywano: Powiat Nowosądecki wraz z adresem, a jako wystawcę: nazwę jednostki organizacyjnej wraz z jej adresem.

(akta kontroli str. 49-66, 68)

1.5 Powiat, zgodnie z art. 5 ust. 1 ustawy o centralizacji VAT¹⁰, poinformował 19 grudnia 2016 r. właściwy urząd skarbowy o podjęciu z dniem 1 stycznia 2017 r. rozliczania podatku VAT wspólnie ze swoimi jednostkami organizacyjnymi. Wraz z Informacją Powiat przedłożył w urzędzie skarbowym wykaz wszystkich jednostek organizacyjnych z podaniem ich nazwy, adresu siedziby i numeru identyfikacji podatkowej, stosownie do art. 5 ust. 2 ustawy o centralizacji VAT. Z dniem 1 stycznia 2017 r. scentralizowanym rozliczeniem podatku VAT zostało objętych 26 jednostek organizacyjnych Powiatu, tj. 11 szkół i jednostek oświatowych, trzy placówki opiekuńczo-wychowawcze, trzy domy pomocy społecznej, dwa powiatowe ośrodki wsparcia dla osób z zaburzeniami psychicznymi oraz Dom Dziecka w Kłęczanach, Powiatowe Centrum Pomocy Rodzinie w Nowym Sączu, Powiatowe Centrum Usług Wspólnych w Starym Sączu, Powiatowy Zarząd Dróg w Nowym Sączu, Powiatowy Zakład Aktywności Zawodowej w Nawojowej, Powiatowe Centrum Funduszy Europejskich w Nowym Sączu i Starostwo Powiatowe w Nowym Sączu.

Na dzień 13 stycznia 2020 r. liczba jednostek organizacyjnych objętych centralnym rozliczeniem podatku VAT wynosiła 25, a zmniejszenie wynikało z likwidacji Powiatowego Centrum Funduszy Europejskich w Nowym Sączu.

(akta kontroli str. 220-222, 441-442)

1.6 Powiat złożył do Urzędu Skarbowego w Nowym Sączu sześć zgłoszeń aktualizacyjnych NIP-2 w związku z centralizacją rozliczeń podatku VAT dotyczących adresów prowadzenia działalności lub zaprzestania jej prowadzenia oraz zmian numerów kont bankowych. Zgłoszenia składane były terminowo, z wyjątkiem jednego, co opisano w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli str. 279-310)

sporządzenia zbiorczych rejestrów i deklaracji VAT Powiatu, za miesiące: lipiec 2017 r., wrzesień 2018 r., styczeń 2019 r.

⁷ Wszystkie jednostki podległe centralizacji za okresy: lipiec 2017 r., wrzesień 2018 r., styczeń 2019 r.

⁸ Internat Międzyszkolny w Starym Sączu, Liceum Ogólnokształcące w Grybowie, Powiatowa Poradnia Psychologiczno-Pedagogiczna w Nowym Sączu, Powiatowy Młodzieżowy Dom Kultury w Starym Sączu, Powiatowy Zespół Szkół w Muszynie, Zespół Szkół i Placówek w Piwnicznej Zdrój, Zespół Szkół w Łącku, Zespół Szkół w Marcinkowicach, Zespół Szkół Ponadgimnazjalnych w Krynicy-Zdrój, Zespół Szkół Ponadgimnazjalnych w Starym Sączu, Zespół Szkół Ponadgimnazjalnych w Nawojowej, Zespół Szkół Ponadgimnazjalnych w Tęgoborzy, Zespół Szkół Zawodowych w Grybowie, Powiatowe Centrum Usług Wspólnych w Starym Sączu, Dom Pomocy Społecznej w Kłęczanach, Dom Pomocy Społecznej w Zbyszycach.

⁹ Numer Identyfikacji Podatkowej.

¹⁰ 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).

1.7 W okresie objętym kontrolą scentralizowanymi rozliczeniami podatku VAT zajmował się jeden pracownik, który został zatrudniony w 2016 r. Nie zawierano umów cywilnoprawnych z pracownikami Starostwa.

(akta kontroli str. 7, 334-336, 341-344)

1.8 Osoba zatrudniona w Starostwie na stanowisku związanym z centralizacją VAT posiadała wykształcenie wyższe w kierunku rachunkowości i podatki, a także brała udział w szkoleniach z zakresu podatku VAT oraz zagadnień związanych z centralizacją VAT¹¹.

Zatrudniony pracownik miał aktualny zakresy czynności zgodny z opisami stanowiska pracy, uwzględniający m.in. obowiązki w zakresie podatku VAT i centralizacji rozliczeń VAT.

(akta kontroli str. 8, 335-336)

1.9 W Starostwie przeprowadzono jeden nabór na stanowisko ds. związanych z centralizacją podatku VAT. Nabór odbył się zgodnie z przepisami prawa oraz wewnętrznymi regulacjami obowiązującymi w Starostwie¹².

(akta kontroli str. 311-336)

1.10 W latach 2015-2019 (do września), w związku z centralizacją podatku VAT, Starostwo poniosło wydatki o łącznej wartości 176 474,08 zł, w tym w 2015 r. Powiat nie wydatkował żadnych środków, a w kolejnych latach wydatki te wyniosły odpowiednio: 48 049,66 zł tys. zł w 2016 r., 48 971,41 zł w 2017 r., 42 502,32 zł w 2018 r. 36 950,69 zł do września 2019 r.

W okresie objętym kontrolą Starostwo korzystało z usług firmy doradczej w zakresie centralizacji podatku VAT. W 2016 r. wydatkowano na ten cel 12 300 zł.

Wydatki ponoszone w związku z rozliczeniem podatku VAT przez jednostki organizacyjne podlegające centralizacji w roku 2015 i 2018 wyniosły odpowiednio: 419,29 zł i 31 009,04 zł. Wydatki jednostki, która zarówno w 2015 r., jak i w 2018 r. prowadziła rozliczenia dotyczące podatku VAT (Zespół Szkół Ponadgimnazjalnych w Nawojowej), wyniosły w 2015 r. 419,29 zł, a w 2018 r. 502,29 zł. Były to wydatki na część wynagrodzenia osoby zajmującej się sprawami związanymi z centralizacją VAT. Pozostałe jednostki w 2015 r. nie prowadziły rozliczeń dotyczących podatku VAT, a w 2018 r. wydatki z tego tytułu wyniosły 30 507,11 zł.

(akta kontroli str. 9-10)

1.11 W związku z centralizacją VAT Starostwo zleciło firmie zewnętrznej wdrożenie centralizacji rozliczeń podatku VAT w Powiecie z uwzględnieniem jednostek budżetowych i zakładu budżetowego. Wykonawca został wyłoniony w trybie zapytania ofertowego. Wartość zamówienia wynosiła 10 tys. zł, tak więc nie miała zastosowania do niego ustawa Prawo zamówień publicznych¹³. Do udzielenia zamówienia nie stosowano także *Regulaminu udzielania zamówień publicznych w trybie pozaustawowym w Starostwie Powiatowym w Nowym Sączu*, gdyż wartość zamówienia nie przekraczała kwoty 3 000 euro. Regulamin miał zastosowanie w przypadku zamówień, których wartość netto była równa lub przekraczała wyrażoną w złotych równowartość kwoty 3 000 euro. Zgodnie z art. 44 ust. 3 pkt 1 ustawy o finansach publicznych¹⁴, zamówień o wartości niższej niż 3 000 euro należało

¹¹ Szkolenia: „Podatek VAT w budżecie po centralizacji”, „Konsolidacja rozliczeń z tytułu podatku VAT”, „Rok obowiązywania centralizacji VAT”, „Rewolucje zmian VAT w JST i ich jednostkach w 2018 i 2019 roku”.

¹² Zarządzenie nr 11/2009 Starosty Nowosądeckiego z dnia 1 lipca 2009 r. w sprawie wprowadzenia regulaminu przeprowadzania naboru kandydatów na wolne stanowiska urzędnicze, w tym kierownicze stanowiska urzędnicze w Starostwie Powiatowym w Nowym Sączu.

¹³ Ustawa z dnia 29 stycznia 2004 r. – Prawo zamówień publicznych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1843, ze zm.).

¹⁴ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2019 r. poz. 869, ze zm.).

dokonywać w sposób celowy, oszczędny, z zachowaniem zasad: uzyskiwania najlepszych efektów z danych nakładów oraz optymalnego doboru metod i środków służących osiągnięciu założonych celów.

(akta kontroli str. 345-357, 367-385)

1.12 Umowa na wdrożenie centralizacji rozliczeń podatku VAT w Powiecie Nowosądeckim została zrealizowana bez zastrzeżeń – przeprowadzono szkolenie, dostarczono wyliczenia prewspółczynnika, przekazano projekty uchwał i zarządzeń. W umowie zabezpieczono interesy zamawiającego poprzez ustalenie kar umownych w wysokości 20% wynagrodzenia wynikającego z umowy, jeżeli wykonawca odstąpi od umowy z przyczyn niezależnych od zamawiającego, oraz w wysokości 0,1% wynagrodzenia z umowy za każdy dzień zwłoki, jeżeli nastąpiłoby opóźnienie w wykonaniu umowy.

(akta kontroli str. 22-46, 358-365)

1.13 W związku z wprowadzeniem centralizacji rozliczeń podatku VAT firma zewnętrzna przeprowadziła szkolenie dla pracowników Starostwa oraz pracowników wszystkich jednostek organizacyjnych podlegających centralizacji. Szkolenie dotyczyło zagadnień związanych z procesem wdrażania centralizacji oraz zasad i sposobu wyliczania prewspółczynnika. W szkoleniu wzięło udział w sumie 62 pracowników.

(akta kontroli str. 362-364)

1.14 Powiat złożył do Krajowej Administracji Skarbowej¹⁵ dwa wnioski o wydanie interpretacji indywidualnych. Pierwszy wniosek złożono 5 lipca 2018 r. w sprawie opodatkowania sprzedaży działki niezabudowanej oraz zwolnienia z opodatkowania sprzedaży działki zabudowanej na podstawie art. 43 ust 1 pkt 10 ustawy VAT. KAS wydała interpretację¹⁶, z którą Powiat zgodził się.

16 lipca 2019 r. Powiat złożył wniosek o wydanie kolejnej interpretacji w sprawie opodatkowania stawką 8% przyznanej dotacji na likwidację wyrobów zawierających azbest. KAS wydała interpretację¹⁷, z którą Powiat nie zgodził się i złożył skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie. Według stanu na 4 lutego 2020 r. sprawa nie została zakończona.

(akta kontroli str. 227-278)

1.15 Starostwo nie było kontrolowane przez żadne instytucje w zakresie dotyczącym centralizacji VAT. Nie przeprowadzano także kontroli wewnętrznych w tym obszarze. Audytor wewnętrzny wyjaśniła, że zagadnienia dotyczące centralizacji VAT w obrębie procedury przygotowania rocznego planu audytu wewnętrznego i analizie ryzyka nie zostały wyodrębnione jako samodzielny podobszar ryzyka, w związku z czym nie przeprowadzano audytu w tym zakresie.

(akta kontroli str. 386-392, 397-401)

1.16 W latach od 2016 do września 2019, nie wpłynęły do Starostwa skargi, wnioski ani petycje dotyczące centralizacji rozliczeń podatku VAT (w tym dotyczące jednostek organizacyjnych).

(akta kontroli str. 393-396, 402-411)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

1. Jednostki podlegające centralizacji miały obowiązek składać do Starostwa częstkowe deklaracje VAT-7 wraz z rejestrami sprzedaży/zakupów do 10. dnia

¹⁵ Dalej: KAS.

¹⁶ Interpretacja nr 0113-KD IPT1-3.4012.542.2018.4.ALN z 17 października 2018 r.

¹⁷ Interpretacja nr 0112-KD IL4.4012.352.2019.2.EB z 26 września 2019 r.

następnego miesiąca za okres rozliczeniowy. Za miesiąc styczeń 2019 r. 14 jednostek¹⁸ złożyło deklaracje 11 lutego 2019 r., tj. trzy dni po terminie, a dwie jednostki¹⁹ 12 lutego 2019 r., tj. cztery dni po terminie.

Zgodnie z § 2 pkt 1 lit. i oraz pkt 2 uchwały o centralizacji²⁰, częściowe deklaracje VAT-7 z załącznikami powinny być złożone do 10 dnia następnego miesiąca, jeżeli 10 dzień miesiąca przypada na dzień wolny od pracy, to dokumenty te należało składać nie później niż w ostatnim dniu roboczym poprzedzającym ten dzień. Ponieważ 10 luty 2019 r. przypadał w niedzielę, deklaracje te powinny być złożone do piątku 8 lutego 2019 r.

Skarbnik Powiatu wyjaśniła, że przedmiotowe częściowe deklaracje VAT-7 zostały przesłane z opóźnieniem ze względu na niedopatrzenie osób odpowiedzialnych za ich sporządzenie.

2. Jedno z sześciu zgłoszeń aktualizacyjnych NIP-2, związanych z centralizacją VAT, zostało złożone do Urzędu Skarbowego w Nowym Sączu po upływie terminu określonego w art. 9 ust. 1 ustawy o zasadach ewidencji²¹. Zgodnie z tym przepisem podmioty mają obowiązek aktualizowania danych objętych zgłoszeniem identyfikacyjnym przez dokonanie zgłoszenia aktualizacyjnego do naczelnika urzędu skarbowego, nie później niż w terminie 7 dni od dnia, w którym nastąpiła zmiana danych. Z dniem 28 lutego 2017 r. zlikwidowano Powiatowe Centrum Funduszy Europejskich w Nowym Sączu. Aktualizację NIP-2 należało złożyć w urzędzie skarbowym do dnia 7 marca 2017 r., podczas gdy została złożona 9 marca 2017 r., tj. dwa dni po wymaganym terminie.

Skarbnik Powiatu wyjaśniła, że zgłoszenie zostało złożone po terminie przez przeoczenie pracownika.

OCENA CZĄSTKOWA

Powiat prawidłowo zaplanował i zrealizował działania związane z przygotowaniem procesu centralizacji rozliczeń VAT. Struktura organizacyjna, sposób organizacji pracy oraz stan zatrudnienia pracowników umożliwiały realizację zadań związanych z centralizacją rozliczeń VAT. Stwierdzone nieprawidłowości polegały na nieterminowym przekazaniu deklaracji częściowych przez część jednostek organizacyjnych Powiatu oraz jednego zgłoszenia aktualizacyjnego NIP-2 i nie miały negatywnych skutków dla kontrolowanej działalności. NIK zwraca uwagę, że w kontrolowanym zakresie nie prowadzono kontroli ani audytów.

¹⁸ Internat Międzyszkolny w Starym Sączu, Liceum Ogólnokształcące w Grybowie, Powiatowa Poradnia Psychologiczno-Pedagogiczna w Nowym Sączu, Powiatowy Młodzieżowy Dom Kultury w Starym Sączu, Powiatowy Zespół Szkół w Muszynie, Zespół Szkół i Placówek w Piwnicznej-Zdrój, Zespół Szkół w Łącku, Zespół Szkół w Marcinkowicach, Zespół Szkół Ponadgimnazjalnych w Krynicy Zdrój, Zespół Szkół Ponadgimnazjalnych w Starym Sączu, Zespół Szkół Ponadgimnazjalnych w Nawojowej, Zespół Szkół Ponadgimnazjalnych w Tęgoborzy, Zespół Szkół Zawodowych w Grybowie, Powiatowe Centrum Usług Wspólnych w Starym Sączu.

¹⁹ Dom Pomocy Społecznej w Zbyszycach, Dom Pomocy Społecznej w Kłęczanach.

²⁰ Uchwała nr 724/2016 Zarządu Powiatu Nowosądeckiego z dnia 14 grudnia 2016 r.

²¹ Ustawa z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (Dz. U. z 2019 r. poz. 63 ze zm.).

2. Wypełnianie obowiązków podatników VAT przez Powiat

Opis stanu
faktycznego

2.1 z deklaracji VAT-7 wyniosła 618 162,00 zł, z czego w 2017 r. 182 338,00 zł, w 2018 r. 262 502,00 zł, a w 2019 r. (do września) 173 322,00 zł. W wyniku rozliczenia podatku naliczonego za ten okres, łączna wartość zobowiązania podatowanego podlegającego uregulowaniu przez Powiat wyniosła 494 815,00 zł²². W związku z tym bezpośrednie zwroty podatku na rachunek bankowy nie wystąpiły. Nie były prowadzone kontrole, postępowania podatkowe i sprawy przed sądem administracyjnym, z wyjątkiem skargi złożonej przez Powiat do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie na wydaną przez KAS interpretację.

W związku z wejściem w życie od dnia 1 listopada 2019 r. obowiązkowego mechanizmu podzielonej płatności (tzw. split payment), o którym mowa w art. 108a ustawy o VAT²³, Skarbnik powiatu poinformowała kierowników jednostek organizacyjnych Powiatu Nowosądeckiego o obowiązku stosowania mechanizmu podzielonej płatności. Skarbnik Powiatu wyjaśniła, że w okresie 1 lipca 2018 r. do 31 października 2019 r. nie stosowano mechanizmu podzielonej płatności w Powiecie.

(akta kontroli str. 11-12, 412)

2.2 W okresie objętym kontrolą Powiat terminowo i na właściwym wzorze składał miesięczne deklaracje dla podatku od towarów i usług, obejmujące wszystkie czynności podlegające opodatkowaniu VAT dokonywane przez Powiat, w tym jego jednostki organizacyjne (tj. deklaracje VAT-7), co było zgodne z art. 99 ust. 1 i ust. 11b ustawy o VAT. We wszystkich deklaracjach wykazywano kwotę podatku do zapłaty, którą regulowano do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy (art. 103 ust. 1 ustawy o VAT). Powiat w przypadku jednej deklaracji VAT-7 za styczeń 2017 r. złożył korektę w tym samym dniu, tj. 24 lutego 2017 r. Korekta dotyczyła zwiększenia kwoty w poz. 10 – dostawa towarów oraz świadczenie usług zwolnione z VAT. Korekta nie miała wpływu na kwotę podatku należnego i naliczonego wykazanego w deklaracji.

(akta kontroli str. 413-414, 443-451)

2.3 W okresie od stycznia 2017 r. do września 2019 r. Powiat dokonywał dostaw towarów i usług objętych mechanizmem odwrotnego obciążenia, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 7 ustawy o VAT²⁴, skutkujących obowiązkiem złożenia we właściwym urzędzie skarbowym informacji podsumowującej w obrocie krajowym, wskazanej w art. 101a ustawy o VAT (tj. informacji VAT-27). Dostawy te zostały wykazane w 30 deklaracjach VAT-7.

Od stycznia 2017 r. do września 2019 r. w trzech okresach²⁵ wystąpiły transakcje wewnątrzwspólnotowych nabyć towarów, w związku z czym Powiat złożył w urzędzie skarbowym informacje podsumowujące VAT-UE, o których mowa w art. 100 ustawy o VAT. W dwóch przypadkach informacje zostały złożone po terminie, co zostało opisane w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

Informacje VAT-27 i VAT-UE Powiat złożył na właściwym wzorze, a dane w nich zawarte odpowiadały wymogom z art. 100 ust. 8 oraz art. 101a ust. 3 ustawy o VAT oraz były zgodne z danymi wykazanymi w odpowiednich deklaracjach VAT-7.

(akta kontroli str. 413-435, 443-451)

²² W tym w 2017 r. – 134 710,00 zł, w 2018 r. – 228 805,00 zł, w 2019 r. – 131 300,00 zł.

²³ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2020 r. poz. 106).

²⁴ Artykuł 17 ust. 1 pkt 7 został uchylony przez art. 1 pkt 3 lit. a ustawy z dnia 9 sierpnia 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1751), zmieniającej ustawę o podatku VAT z dniem 1 listopada 2019 r.

²⁵ Marzec 2018 r., sierpień i wrzesień 2019 r.

2.4 Prowadzony przez Powiat zbiorczy rejestr sprzedaży/zakupów zawierał dane, o których mowa w art. 109 ust. 3 ustawy o VAT, tj. dane niezbędne do określenia wysokości kwoty podatku należnego, kwoty podatku naliczonego obniżającego kwotę podatku należnego, kwoty podatku podlegającego wpłacie do urzędu, dane służące identyfikacji poszczególnych transakcji, w tym numer, za pomocą którego kontrahent był identyfikowany na potrzeby podatku lub podatku od wartości dodanej. Ewidencja zbiorcza sprzedaży/zakupu nie zawierała określenia przedmiotu opodatkowania. Skarbnik wyjaśniła, że Starostwo prowadzi ewidencje VAT zawierające dane niezbędne do prawidłowego sporządzenia deklaracji podatkowej oraz informacji podsumowującej. Przedmiotem opodatkowania w ewidencjach VAT Powiatu jest odpłatna dostawa towarów oraz odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. Incydentalnie dokonywane są wewnątrzwspólnotowe nabycia towarów oraz transakcje dotyczące tzw. odwrotnego obciążenia, które są odpowiednio opisywane w ewidencji VAT.

Przeprowadzone w trakcie kontroli badanie zgodności danych wynikających z deklaracji VAT-7 z informacjami zawartymi w ewidencji VAT (zakupu i sprzedaży) potwierdziło ich prawidłowość.

(akta kontroli str. 84-89, 443-451)

2.5 Powiat w ustawowych terminach przysyłał do Ministerstwa Finansów pliki JPK_VAT za okresy miesięczne od stycznia 2017 r. do września 2019 r. Pliki były autoryzowane ważnym podpisem kwalifikowanym złożonym przez osobę do tego upoważnioną.

W okresie od stycznia 2017 r. do września 2019 r. nie wystąpiły różnice pomiędzy deklaracjami VAT-7 a plikami JPK_VAT w zakresie podatku VAT należnego ani naliczonego, jak również nie wystąpiły rozbieżności w rozliczaniu podatku VAT na zasadzie odwrotnego obciążenia oraz w drodze wewnątrzwspólnotowych nabyć towarów, dla którego podatnikiem był nabywca, tj. Powiat. W przypadku 8 faktur zakupów, wykazanych w plikach JPK_VAT w kolumnie data zakupu podano inne daty niż wykazane na fakturze, co opisano w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli str. 337-344, 413-414, 443-451, 590-597)

2.6 Trzy kasy rejestrujące posiadał tylko Powiatowy Zakład Aktywności Zawodowej w Nawojowej, które zostały zgłoszone do Urzędu Skarbowego w Nowym Sączu w latach 2017-2019, tj. po centralizacji VAT. Pozostałe jednostki organizacyjne Powiatu objęte centralizacją podatku VAT nie posiadały kas rejestrujących, korzystając ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania, o którym mowa w pozycji 37 załącznika do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2018 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących²⁶.

(akta kontroli str. 100-101, 435-440)

2.7 Powiat, jako czynny podatnik VAT, w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, tj. innej niż ta, o której mowa w art. 15 ust. 6 ustawy o VAT (działania w charakterze organu władzy), dokonywał rozliczeń podatku VAT od wykonywanych czynności na zasadach ogólnych. Czynności te, w zależności od ich charakteru, podlegały: opodatkowaniu stawką podstawową (23%²⁷) albo stawką obniżoną (8%²⁸ lub 5%²⁹), zwolnieniu od opodatkowania³⁰, bądź mechanizmowi odwrotnego

²⁶ Dz. U. poz. 2519.

²⁷ Np. najem nieruchomości na cele użytkowe, usługi obiektów sportowych, energia elektryczna, dostawa wody (z własnego ujęcia), centralne ogrzewanie.

²⁸ Np. dostawa wody (siecią wodociagową), odprowadzanie ścieków, usługi stołówkowe dla pracowników administracji, obsługi i innych osób, usługi noclegowe (zakwaterowanie).

²⁹ Np. odsprzedaż pracownikom jednostki towarów spożywczych (nabytych po tej stawce) z kończącym się terminem ważności.

obciążenia³¹. Przeprowadzone w trakcie kontroli badanie na próbie dziewięciu deklaracji VAT-7³² i ewidencji sprzedaży jednostek organizacyjnych Powiatu oraz faktur, wykazało niezgodności, co opisano w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

W ewidencji sprzedaży ujęto podatek należny od wszystkich jednostek organizacyjnych (budżetowych) objętych centralizacją rozliczeń VAT, a transakcje zakwalifikowano do właściwego okresu rozliczeniowego, także w zakresie momentu powstania obowiązku podatkowego (art. 19a ustawy o VAT).

(akta kontroli str. 14, 443-451)

2.8 Skarbnik wyjaśniła, że Powiat Nowosądecki nie przekazywał Szefowi KAS informacji o schematach podatkowych, o których mowa w art. 86a – 86o ustawy Ordynacja podatkowa³³, ponieważ nie zidentyfikowano schematów podatkowych podlegających raportowaniu.

(akta kontroli str. 84-87)

2.9 W sprawozdaniach z wykonania planu dochodów budżetowych samorządowej jednostki budżetowej – Rb-27S³⁴ wykazywano dochody w kwotach netto (bez podatku VAT należnego). Sprawozdania z wykonania planu wydatków budżetowych samorządowej jednostki budżetowej – Rb-28S³⁵ zawierały dane o wydatkach w kwotach brutto. Nie sporządzano sprawozdań Rb-34S w zakresie wykonania dochodów i wydatków na rachunku, o którym mowa w art. 223 ust. 1 ustawy o finansach publicznych.

(akta kontroli str. 471-520)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

1. Dwie informacje podsumowujące VAT-UE za sierpień i wrzesień 2019 r. Powiat złożył do Urzędu Skarbowego w Nowym Sączu 31 października 2019 r., tj. 36 i 6 dni po terminie. Zgodnie z art. 100 ust. 3 ustawy o VAT, informacje VAT-UE powinny być składane do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy z tytułu dokonania transakcji. Do informacji Powiat załączył zawiadomienie o popełnieniu czynu zabronionego (czynny żal), w którym poinformował urząd skarbowy, że w okresie rozliczeniowym za sierpień i wrzesień 2019 r. omyłkowo nie złożono informacji podsumowującej VAT-UE.

Skarbnik Powiatu wyjaśniła, że informacji VAT-UE nie złożono w terminie ze względu na nieprzekazanie wymaganej informacji VAT-UE przez jednostkę organizacyjną³⁶ Powiatu Nowosądeckiego, która jej nie dostarczyła, ani nie poinformowała o tym fakcie w obowiązującym terminie Wydziału Finansowego Starostwa Powiatowego. Jednakże w dniu 31 października 2019 r. przedmiotowa informacja VAT-UE została dostarczona przez Dom Pomocy Społecznej w Zbyszycach w pierwszej kolejności w wersji elektronicznej (w celu bezzwłocznego dostarczenia przez Powiat informacji VAT-UE do urzędu skarbowego), a następnie złożono zawiadomienie o popełnieniu czynu zabronionego (czynny żal) w Urzędzie Skarbowym w Nowym Sączu.

(akta kontroli str. 84-89, 413-434)

³⁰ Np. usługi stołówkowe dla uczniów i pracowników pedagogicznych, usługi pomocy społecznej, edukacyjno-wypoczynkowy pobyt uczniów, udostępnianie pomieszczeń na lokale wyborcze, sprzedaż legitymacji szkolnych, dowóz dzieci po zajęciach.

³¹ Złom.

³² Za marzec, maj, grudzień 2017 r., luty, kwiecień, lipiec 2018 r., kwiecień, czerwiec, sierpień 2019 r.

³³ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – *Ordynacja podatkowa* (Dz. U. z 2019 r. poz. 900, ze zm.)

³⁴ Za lata 2017-2018 oraz do 30 września 2019 r.

³⁵ Za lata 2017-2018 oraz do 30 września 2019 r.

³⁶ Dom Pomocy Społecznej w Zbyszycach

2. W raportach automatycznych JPK_VAT w sześciu okresach, tj. wrzesień 2017 r., styczeń 2018 r., lipiec 2018 r., marzec 2019 r., kwiecień 2019 r. i maj 2019 r. wykazano 8 faktur zakupu z błędnie wpisaną datą wystawienia tych faktur, tj.:

- faktura nr 5382/17 wykazana we wrześniu 2017 r., data z faktury: 19.09.2017 r., data z raportu JPK_VAT: 05.10.2017 r.,
- faktura nr 646K2/7342/18 wykazana w styczniu 2018 r., data z faktury: 29.01.2018 r., data z raportu JPK_VAT: 29.10.2019 r.,
- faktura nr F0000500718010255469U wykazana w lipcu 2018 r., data z faktury: 03.07.2018 r., data z raportu JPK_VAT: 03.07.2010 r.,
- faktura nr 947/2019 wykazana w marcu 2019 r., data z faktury: 25.03.2019 r., data z raportu JPK_VAT: 02.04.2019 r.,
- faktura nr 5893/19 wykazana w marcu 2019 r., data z faktury: 04.03.2019 r., data z raportu JPK_VAT: 03.04.2019 r.,
- faktura nr FVS/1/04/2019 wykazana w kwietniu 2019 r., data z faktury: 01.04.2019 r., data z raportu JPK_VAT: 04.01.2019 r.,
- faktura nr D/30/98/0125753/0230419R wykazana w maju 2019 r., data z faktury: 25.04.2019 r., data z raportu JPK_VAT: 17.05.2018 r.,
- faktura nr 2732/19 wykazana w maju 2019 r., data z faktury: 28.05.2019 r., data z raportu JPK_VAT: 28.05.2018 r.

Skarbnik wyjaśniła, że w przypadku tych faktur mylnie i nieumyślnie wpisano inne daty wystawienia faktury zakupu w pliku JPK_VAT od daty znajdującej się na przedmiotowej fakturze. Jednakże podatek VAT od w/w faktur zakupu został odliczony terminowo zgodnie z przepisami ustawy o VAT.

NIK zwraca uwagę, że wprowadzenie błędne wprowadzenie tych danych nie miało wpływu na prawidłowość rozliczenia podatku VAT, to jednak świadczyło o nierzetelności danych prezentowanych w plikach JPK_VAT. Stanowiło to także naruszenie art. 193 § 1 *Ordynacji podatkowej*, zgodnie z którym księgi podatkowe (ewidencja) prowadzone rzetelnie i w sposób niewadliwy stanowią dowód tego, co wynika z zawartych w nich zapisów.

(akta kontroli str. 84-89, 443-451, 590-597)

3. Starostwo nie sprawowało rzetelnego nadzoru nad jednostkami organizacyjnymi Powiatu, gdyż jedna z jednostek, tj. Internat Międzyszkolny w Starym Sączu, wystawiła 7 faktur VAT za usługi noclegowe oraz żywieniowe ze stawką podatkową 23%, podczas gdy zgodnie z art. 41 ust. 2, w związku z art. 146a pkt 2 ustawy o VAT, usługi związane z zakwaterowaniem, jak również i z wyżywieniem, objęte są stawką podatku 8%. Dotyczyło to następujących faktur:

- nr 46/2017/IM z 04.05.2017 r., kwota netto 225,00 zł, kwota VAT (23%) 51,75 zł, powinno być VAT (8%) 18,00 zł, ujęta w rejestrze sprzedaży za maj 2017 r.,
- nr 000039/2018/IM_SS z 13.04.2018 r., kwota netto 1 710,00 zł, kwota VAT (23%) 393,30 zł, powinno być VAT (8%) 136,80 zł, ujęta w rejestrze sprzedaży za kwiecień 2018 r.,
- nr 000037/2018/IM_SS z 04.04.2017 r., kwota netto 1 645,00 zł, kwota VAT (23%) 378,35 zł, powinno być VAT (8%) 131,60 zł, ujęta w rejestrze sprzedaży za kwiecień 2018 r.,
- nr 000037/2019/IM_SS z 25.06.2019 r., kwota netto 4 800,00 zł, kwota VAT (23%) 1 104,00 zł, powinno być VAT (8%) 384,00 zł, ujęta w rejestrze sprzedaży za czerwiec 2019 r.,
- nr 000034/2019/IM_SS z 18.06.2019 r., kwota netto 540,00 zł, kwota VAT (23%) 124,20 zł, powinno być VAT (8%) 43,20 zł, ujęta w rejestrze sprzedaży za czerwiec 2019 r.,

- nr 000028/2019/IM_SS z 03.06.2019 r., pozycja 1 kwota netto 270,00 zł, kwota VAT (23%) 62,10 zł, powinno być VAT (8%) 21,60 zł, ujęta w rejestrze sprzedaży za czerwiec 2019 r.,
- nr 000047/2019/IM_SS z 30.08.2019 r., kwota netto 985,00 zł, kwota VAT (23%) 226,55 zł, powinno być VAT (8%) 78,80 zł, ujęta w rejestrze sprzedaży za sierpień 2019 r.

Skutkiem wystawiania faktur z nieprawidłową stawką VAT było zawyżenie podatku należnego w rejestrach sprzedaży oraz zawyżenie kwot podatku zapłaconego przez Powiat jako podatnika w łącznej wysokości 1 528 zł, co stanowiło 0,57% sumy podatku podlegającego wpłacie za okresy poddane kontroli³⁷.

Skarbnik wyjaśniła, że stawka 23% na ww. usługi została zastosowana omyłkowo przez niedopatrzenie pracowników.

(akta kontroli str. 67-83, 84-89, 443-451)

NIK zwraca uwagę, że zgodnie ze standardami kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych³⁸, należy prowadzić nadzór nad wykonaniem zadań w celu ich oszczędnej, efektywnej i skutecznej realizacji.

OCENA CZĄSTKOWA

Powiat w ustawowych terminach przysyłał do właściwego urzędu skarbowego deklaracje dla podatku od towarów i usług (VAT-7) oraz regulował zobowiązania z nich wynikające. Prezentowane w plikach JPK_VAT wartości były zgodne z danymi wykazywanymi w deklaracjach VAT-7, a ich wysyłka następowała w ustawowych terminach oraz przez osoby do tego upoważnione. Prowadzona przez Powiat zbiorcza ewidencja VAT, co do zasady zawierała dane wskazane w art. 109 ust. 3 ustawy o VAT. Stwierdzone nieprawidłowości w zakresie nieterminowego składania informacji podsumowujących VAT-UE oraz błędnie wykazanych w raportach JPK_VAT dat faktur zakupowych, nie miały istotnego wpływu na kontrolowaną działalność. Nieprawidłowość dotycząca wystawianych faktur z błędną stawką VAT, skutkowałą zawyżeniem wpłaconego podatku do urzędu skarbowego o 0,57% sumy podatku podlegającego wpłacie za sprawdzane okresy.

OBSZAR

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

Opis stanu faktycznego

3.1. Powiat w scentralizowanych deklaracjach dla podatku od towarów i usług (VAT-7) za lata 2017 – 2019³⁹ wykazał wartość podatku naliczonego do odliczenia w łącznej kwocie 123 347 zł (w tym: 2017 r. w kwocie 33 697 zł, 2018 r. w kwocie 33 697 zł, 2019 r. w kwocie 42 022 zł). W wykazanym podatku naliczonym kwota (łącznie) 33 965 zł dotyczyła podatku VAT naliczonego od nabycia środków trwałych, w tym w 2017 r. zadeklarowano 19 202 zł, w 2018 r. 4 859 zł, a w 2019 r. 9 904 zł podatku naliczonego od ww. zakupów. Kwota 89 382 zł wykazanego podatku naliczonego dotyczyła zakupów pozostałych (w tym w: 2017 r. było to 28 426 zł, 2018 r. – 28 838 zł, 2019 r. – 32 118 zł).

³⁷ Za marzec, maj, grudzień 2017 r., luty, kwiecień, lipiec 2018 r., kwiecień, czerwiec, sierpień 2019 r.

³⁸ Punkt II.C.11 komunikatu Nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Ministerstwa Finansów Nr 15 poz. 84).

³⁹ Za miesiące od stycznia do grudnia w latach 2017-2018 oraz od stycznia do września 2019 r.

(akta kontroli str. 12-13, 443-451)

3.2. W okresie objętym kontrolą na podstawie zbadanej próby 10 okresów⁴⁰ ustalono, że Powiat za styczeń 2019 r. odliczył podatek naliczony od nabyć usług noclegowych, pomimo że od tego rodzaju usług nie przysługuje prawo do odliczenia podatku VAT, co opisano w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli str. 90-97)

3.3. Prewspółczynnik i współczynnik na 2017 r., na podstawie danych z 2016 r., został wyliczony w Powiecie przez firmę zewnętrzną na potrzeby Powiatowego Zakładu Aktywności Zawodowej w Nawojowej. Sposób obliczania proporcji (ustalania tzw. prewspółczynnika) przez Powiatowy Zakład Aktywności Zawodowej w Nawojowej był zbieżny z regulacjami zawartymi 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 podatników⁴¹.

Powiatowy Zakład Aktywności Zawodowej, dokonując zakupów towarów i usług wykorzystywanych do wykonywania czynności, w związku z którymi przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, jak i czynności, w związku z którymi takie prawo nie przysługiwało, określał tzw. współczynnik struktury sprzedaży⁴².

W danym roku Powiatowy Zakład Aktywności Zawodowej w Nawojowej określał wstępną kwotę podatku naliczonego podlegającego odliczeniu przy zastosowaniu prewspółczynnika oraz współczynnika struktury sprzedaży z roku poprzedniego. Następnie, po zakończeniu roku podatkowego, zgodnie z art. 90c ust. 1 i art. 91 ust. 1 ustawy o VAT, określano ostateczną proporcję, a Powiat w deklaracji VAT-7 za styczeń roku następnego dokonywał sumarycznej korekty w tym zakresie.

W pozostałych jednostkach organizacyjnych oraz w Starostwie nie stosowano prawa do tego odliczenia ze względu na charakter prowadzonej działalności gospodarczej i publicznej oraz ze względu na znikome wartości przedmiotowych współczynników.

(akta kontroli str. 521-526)

3.4. Powiat prawidłowo dokonywał rocznych korekt deklaracji VAT-7 w zakresie podatku naliczonego za 2017 r. w deklaracji VAT-7 za styczeń 2018 r., a za 2018 r. w deklaracji VAT-7 za styczeń 2019 r., w związku z określaniem przez Powiatowy Zakład Aktywności Zawodowej w Nawojowej wstępnych i ostatecznych prewspółczynnika i współczynnika w danym roku.

(akta kontroli str. 443-451, 521-526)

3.5. Powiat oraz jego jednostki organizacyjne w latach 2005-2019 nie nabywali prawa własności nieruchomości bądź prawa użytkowania wieczystego, których zakup wiązałby się z koniecznością zapłaty podatku VAT. Nabyte nieruchomości podlegały zwolnieniom, o których mowa w art. 43 ustawy o VAT. W Powiecie nie wystąpiły okoliczności powodujące konieczność dokonania korekty podatku VAT naliczonego, o której mowa w art. 90a ustawy o VAT.

(akta kontroli str. 98-99)

3.6. W okresie objętym kontrolą Powiat nabył (w czerwcu 2017 r.) jeden samochód ciężarowy na rzecz Powiatowego Zakładu Aktywności Zawodowej w Nawojowej, za kwotę 43 665 zł brutto, netto 35 500 zł, kwota VAT 8 165 zł. Z uwagi

⁴⁰ Rejestry sprzedaży za maj, czerwiec, grudzień 2017 r., luty, kwiecień, lipiec 2018 r., styczeń, kwiecień, czerwiec 2019 r.

⁴¹ Dz. U. poz. 2193.

⁴² Ustalany jako udział rocznego obrotu z tytułu czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, w całkowitym obrocie uzyskanym z tytułu czynności, w związku z którymi podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, oraz czynności, w związku z którymi podatnikowi nie przysługuje takie prawo.

na użytkowanie pojazdu w działalności gospodarczej związanej z czynnościami opodatkowanymi VAT (rozwożenie drewna opałowego do klientów), Powiat skorzystał z możliwości obniżenia podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w wysokości 100% wartości wynikającej z otrzymanej faktury, tj. o 8 165,00 zł (art. 86a ust. 4 pkt 2 ustawy o VAT). Odliczenie to zostało wykazane w częściowej deklaracji VAT-7 Powiatowego Zakładu Aktywności Zawodowej oraz deklaracji zbiorczej Powiatu za czerwiec 2017 r.

Wydatki związane z używanymi samochodami w 2018 r. ponosił tylko Powiatowy Zakład Aktywności Zawodowej w Nawojowej. Posiadał on dwa pojazdy, tj. samochód ciężarowy i samochód osobowy, od których odliczono podatek VAT. Z uwagi na użytkowanie samochodu osobowego zarówno w działalności statutowej, jak i gospodarczej Powiatowy Zakład Aktywności Zawodowej w Nawojowej skorzystał z możliwości obniżenia podatku należnego o kwotę podatku naliczonego za faktury związane z wydatkami na ten samochód na podstawie art. 86a ust. 1 oraz art. 86 ust. 2a ustawy o VAT (łącznie), tj. z zastosowaniem przewspółczynnika w wysokości 17,43% i 50%, co dało odliczenie w wysokości 8,715%, tj. 239,43 zł kwoty VAT wynikającej z otrzymanych faktur.

(akta kontroli str. 15- 21, 101)

3.7. Starostwo, na podstawie art. 17 ust. 3 ustawy o centralizacji VAT, w przewidzianym terminie złożyło informacje do urzędu skarbowego, że nie dokonało obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego finansowaną ze środków przeznaczonych na realizację 54 projektów finansowanych z budżetu Unii Europejskiej lub od państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu przez jednostki samorządu terytorialnego, a także w ramach korekty w oparciu o art. 17 ust. 2 tej ustawy.

(akta kontroli str. 527-589)

3.8. Skarbnik wyjaśniła, że Starostwo oraz żadna z jednostek organizacyjnych Powiatu nie dokonywały korekt deklaracji dla podatku od towarów i usług złożonych do urzędu skarbowego przed dniem 1 stycznia 2017 r., tj. przed dniem podjęcia decyzji o centralizacji VAT w Powiecie, a także tych, które miałyby związek z wyrokiem TSUE.

(akta kontroli str. 100-101)

Stwierdzone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następującą nieprawidłowość:

Powiat dokonał odliczenia podatku naliczonego z dwóch faktur dotyczących zakupu usług noclegowych⁴³, podczas gdy zgodnie z art. 88 ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT, obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego nie stosuje się do nabywanych przez podatnika m.in. usług noclegowych⁴⁴. Pomimo że ogólna zasada zawarta w ustawie o VAT stanowi, że podatnicy mogą odliczyć VAT od nabytych towarów czy usług w takim zakresie, w jakim te są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych (art. 86 ust. 1), to od reguły tej występują jednak określone wyjątki i jeden z nich odnosi się właśnie do ww. nabyć. Zatem pomimo wykorzystywania takich usług na potrzeby działalności opodatkowanej VAT, czy dalszej odsprzedaży (refakturowania), podatku naliczonego od ich nabycia odliczyć nie można, gdyż przepis art. 88 ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT wprowadza bezwzględne

⁴³ Faktura VAT nr 7/2019 z 13 stycznia 2019 r., kwota netto 74,07 zł, podatek VAT 5,39 zł i faktura VAT nr 7/2019 z 12 stycznia 2019 r., kwota netto 74,07 zł, podatek VAT 5,39 zł – ujęte w rejestrze zakupów VAT za styczeń 2019 r.

⁴⁴ Z wyjątkiem nabycia gotowych posiłków przeznaczonych dla pasażerów przez podatników świadczących usługi przewozu osób.

ograniczenie w prawie do odliczenia podatku naliczonego od nabywanych usług noclegowych⁴⁵.

Skarbnik Powiatu Nowosądeckiego wyjaśniła m.in., że przedmiotowe faktury były częścią całościowej umowy zawartej przez jednostkę organizacyjną Powiatu Nowosądeckiego a Okręgową Komisją Egzaminacyjną w Krakowie, której przedmiotem było zorganizowanie i przeprowadzenie części praktycznej egzaminu potwierdzającego kwalifikacje w zawodzie, gdzie usługa noclegowa była jednym z elementów umowy kompleksowej, przytaczając część treści indywidualnej interpretacji podatkowej⁴⁶. Przytoczyła także wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA)⁴⁷, wywodząc, że zakaz odliczania VAT od zakupionych przez podatnika usług noclegowych nie może dotyczyć podatników nabywających je celem dalszej odsprzedaży konsumentom lub innym podatnikom, gdyż takie wydatki mają ścisły związek z działalnością gospodarczą tego podatnika.

NIK nie zgadza się z takim stanowiskiem. Przywołana wyżej przedmiotowa interpretacja dotyczy innego stanu faktycznego, gdyż jej przedmiotem była kwestia zakupu kompleksowej usługi hotelowej/konferencyjnej, czyli co do istoty jedna usługa, na którą składały się poszczególne elementy, w tym usługi gastronomiczne, czy też noclegowe. W interpretacji tej wskazano wyraźnie, że jeżeli jednak w skład świadczonej usługi wchodzić będą czynności, które nie służą wyłącznie wykonaniu czynności głównej, zasadniczej, lecz mogą mieć również charakter samoistny, to wówczas nie ma podstaw dla traktowania ich jako elementu usługi kompleksowej. Z kolei przywołany wyrok NSA dotyczy także innego stanu faktycznego oraz podatnika świadczącego usługi turystyki⁴⁸. Stanowisko o zakazie odliczania podatku naliczonego za usługi noclegowe znajduje potwierdzenie w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE)⁴⁹ oraz w orzecznictwie sądów administracyjnych⁵⁰.

Skutkiem odliczenia podatku VAT od przedmiotowych faktur, było zawyżenie w deklaracji VAT-7 za styczeń 2019 r. kwoty podatku VAT naliczonego o 11 zł, a tym samym zaniżeniem kwoty podatku podlegającej wpłacie do urzędu skarbowego o 11 zł, tj. wykazano i wpłacono 8 133 zł, a powinno być 8 144 zł.

(akta kontroli str. 90-97, 443-451)

OCENA CZĄSTKOWA

Zasadniczo Powiat podejmował właściwe działania w celu realizacji swoich uprawnień jako podatnika VAT. Prawidłowo ustalono zakres prawa Powiatu do odliczenia podatku VAT (tzw. prewspółczynnik/współczynnik), a także poprawnie dokonywano korekt deklaracji VAT-7 w związku ze stosowaniem prewspółczynnika. Stwierdzona nieprawidłowość polegająca na odliczeniu podatku naliczonego z dwóch faktur dotyczących zakupu usług noclegowych, nie miała istotnego wpływu na kontrolowaną działalność. Z uwagi na to, że relacja przepisów art. 86 ust. 2a i art.

⁴⁵ Zgodność z art. 17 ust. 6 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347/1 z 11 grudnia 2006 r., s. 1, ze zm.).

⁴⁶ Udzielonej przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, z dnia 22 lutego 2018 r., nr 0114-KDIP1-1.4012.52.2018.1.KOM.

⁴⁷ Z dnia 25 kwietnia 2017 r., syn. akt I FSK 1637/15.

⁴⁸ Uchylenie z dniem 1 grudnia 2008 r. regulacji zawartej w art. 88 ust. 1 pkt 4 lit. a ustawy o VAT, dającej podstawę do odliczenia podatku naliczonego z tytułu nabycia usług noclegowych i gastronomicznych, w przypadku gdy usługi te zostały nabyte przez podatników świadczących usługi turystyki, jeżeli w skład usługi turystyki, opodatkowanej na zasadach innych niż określone w art. 119, wchodzi usługi noclegowe lub gastronomiczne albo jedno i drugie, stanowi naruszenie wynikającej z art. 176 Dyrektywy Rady 2006/112/WE z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej klauzuli „standstill” (stałości), poprzez rozszerzenie stosowania ograniczeń w zakresie prawa odliczenia podatku w stosunku do sytuacji istniejącej przed dniem przystąpienia Polski do Unii Europejskiej (1 maja 2004 r.).

⁴⁹ Np. wyrok TSUE C-225/18 z 2 maja 2019 r.

⁵⁰ Np. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 30 września 2019 r., sygn. akt I SA/Wr 1732/15.

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 Powiatu z punktu widzenia kryterium legalności w zakresie odliczania VAT od samochodu osobowego.

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 wykonywaniem obowiązków i korzystaniem z uprawnień podatnika VAT, wskazują na potrzebę wzmocnienia ze strony Powiatu działań nadzorczych nad prawidłową realizacją przez jego jednostki organizacyjne obowiązków wynikających z ustawy o VAT. Należy podkreślić, że właściwe rozliczanie podatku VAT i stosowanie odpowiednich stawek podatku do świadczonych usług w jednostkach ma bezpośredni wpływ na prawidłowość obliczania i odprowadzania podatku VAT przez Powiat.

Wnioski

1. Wykazywanie w plikach JPK_VAT prawidłowych dat wystawienia faktur, zgodnych z dokumentami źródłowymi.
2. Spowodowanie sporządzenia przez Internat Międzyszkolny w Starym Sączu korekt siedmiu faktur sprzedaży, wystawionych za usługi noclegowe oraz żywieniowe, w których błędnie zastosowano stawkę podatku VAT oraz dokonanie korekt deklaracji VAT-7 w zakresie zmiany kwot podatku należnego za okresy, w których ujęto przedmiotowe faktury.
3. Dokonanie korekty deklaracji VAT-7 Powiatu w zakresie podatku naliczonego do odliczenia za styczeń 2019 r. poprzez zmniejszenie tego podatku o kwotę 11 zł.
4. Zapewnienie właściwego prowadzenia spraw poprzez terminowe dokonywanie zmian objętych zgłoszeniem identyfikacyjnym (NIP-2), stosownie do art. 9 ust. 1 ustawy o zasadach ewidencji, oraz terminowe składanie informacji podsumowujących VAT-UE, stosownie do art. 100 ust. 3 ustawy o VAT.

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 wykorzystania uwagi i wykonania 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.

Kraków, dnialutego 2020 r.

Kontroler
Łukasz Chudzik
inspektor kontroli
państwowej

.....
podpis