



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Łodzi

LLO.410.023.02.2019

Pan
Mariusz Bądzior
Starosta Sieradzki

Starostwo Powiatowe
w Sieradzu
Plac Wojewódzki 3,
98-200 Sieradz

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

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

I. Dane identyfikacyjne kontroli

Jednostka kontrolowana	Starostwo Powiatowe w Sieradzu, Plac Wojewódzki 3, 98-200 Sieradz (dalej: „Starostwo”).
Kierownik jednostki kontrolowanej	Mariusz Bądzior, Starosta Powiatu Sieradzkiego od dnia 8 marca 2016 r. (dalej: „Starosta” lub „Starosta Sieradzki”).
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 Łodzi
Kontrolerzy	1. Ryszard Lewiński, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli LLO/195/2019 z dnia 18 października 2019 r. 2. Stanisław Wlazło, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LLO/196/2019 z dnia 21 października 2019 r.

(dowód: akta kontroli str. 1-4)

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

II. Ocena ogólna² kontrolowanej działalności

Przyjęta struktura organizacyjna, sposób organizacji pracy oraz stan zatrudnienia pracowników umożliwiały pełną realizację zadań związanych z centralizacją rozliczeń w podatku VAT. Zarząd Powiatu Sieradzkiego opracował i wdrożył wewnętrzne zasady dotyczące organizacji i prowadzenia dokumentacji procesu centralizacji rozliczeń tego podatku. Stwierdzono jednak przypadki przyjmowania przez Starostwo sporządzonej przez jednostki organizacyjne dokumentacji niepodpisanej przez uprawnione do tego osoby. Centralizacją objęto wszystkie jednostki organizacyjne Powiatu Sieradzkiego³ podlegające temu procesowi. Zakupu oprogramowania służącego m.in. prowadzeniu ewidencji VAT na kwotę 13,2 tys. zł dokonano z naruszeniem obowiązujących w Starostwie uregulowań wewnętrznych w tym zakresie.

Powiat terminowo składał do właściwego urzędu skarbowego deklaracje dla podatku od towarów i usług (oraz informacje podsumowujące) i regulował zobowiązania wynikające z tych deklaracji. Ewidencja VAT prowadzona przez Starostwo i jednostki organizacyjne Powiatu, co do zasady zawierała wymagane dane niezbędne do sporządzenia deklaracji podatkowej, za wyjątkiem określenia przedmiotu opodatkowania. Kontrola zgodności ewidencji VAT z deklaracjami dla podatku od towarów i usług VAT-7 nie wykazała rozbieżności. Prawidłowo rozliczano podatek należny w deklaracjach VAT-7 w zakresie momentu powstania obowiązku podatkowego i stosowania stawek tego podatku. Stwierdzono pojedyncze przypadki wykazywania w plikach JPK_VAT nieprawidłowych dat zakupów towarów i usług, co nie miało wpływu na poprawność sporządzenia deklaracji VAT-7. Powiat podejmował właściwe działania w celu realizacji swoich uprawnień jako podatnika VAT. Nie dokonywano odliczenia podatku naliczonego od nabyć, od których prawo takie nie przysługiwało. Zakres prawa do odliczenia podatku VAT ustalano według zasad określonych w przepisach prawa powszechnie obowiązujących. Prawidłowo korygowano deklaracje VAT-7 w związku z obowiązkiem stosowania tzw. prewspółczynnika i współczynnika.

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	1.1. Starostwo nie przygotowało sformalizowanego planu działań w celu wdrożenia centralizacji rozliczeń podatku od towarów i usług (dalej: podatek VAT) w jednostkach organizacyjnych Powiatu. Obowiązek centralizacji rozliczeń podatku VAT przez jednostki samorządu terytorialnego wynikał z ustawy z dnia 6 września 2016 r. <i>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</i>⁵.

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

³ Dalej „Powiat”.

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

Starosta Powiatu Sieradzkiego wyjaśnił, iż zmiana przepisów prawa w zakresie centralizacji podatku VAT nie nakładała obowiązku sporządzenia harmonogramu działań, wprowadzania zmian regulacji wewnętrznych, których celem byłoby ujęcie w normy formalne procesu wdrażania centralizacji rozliczeń VAT w Starostwie.

(dowód: akta kontroli str. 317-340)

1.2. Odpowiedzialność za prowadzenie rozliczeń podatku VAT dla Powiatu określono poprzez zapis w Regulaminie organizacyjnym Starostwa o treści: „*prowadzenie rozliczeń podatku VAT dla Powiatu*” w obszarze zadań Wydziału Finansów i Budżetu. Szczegółowy regulamin organizacyjny dla Wydziału Finansów i Budżetu nie został opracowany. Obowiązki związane z rozliczaniem podatku VAT zostały określone w zakresach dwóch pracowników Wydziału Finansów i Budżetu Starostwa. W zakresach tych czynności zawarto m.in. obowiązek ewidencjonowania dla Starostwa zdarzeń gospodarczych w rejestrze VAT, sporządzanie rejestru sprzedaży oraz zakupu, sporządzanie zbiorczych zestawień sprzedaży oraz zbiorczych zestawień zakupu dla Powiatu, comiesięczne ustalanie prawidłowego zobowiązania podatkowego Powiatu w zakresie podatku VAT.

(dowód: akta kontroli str. 5-55, 80-85)

Starosta wyjaśnił, iż Regulamin organizacyjny zawierał ogólne zadania Wydziału Finansów i Budżetu, natomiast szczegółowe obowiązki przypisane zostały pracownikom w zakresach ich czynności. Starosta wskazał ponadto, iż pracownicy zobowiązani zostali do przestrzegania przepisów uchwały Zarządu Powiatu Sieradzkiego nr 304/2016 z dnia 13 grudnia 2016 r. w sprawie ustalenia „Wytucznych w zakresie rozliczania podatku od towarów i usług jednostek budżetowych Powiatu Sieradzkiego”.

(dowód: akta kontroli str. 317 – 340)

1.3. Zarząd Powiatu Sieradzkiego uchwałą⁶ w sprawie ustalenia „Wytucznych w zakresie rozliczania podatku od towarów i usług jednostek budżetowych Powiatu Sieradzkiego” (dalej: „*Wytuczne*”) określił zasady prowadzenia dokumentacji związanej ze scentralizowanym rozliczeniem podatku VAT. W *Wytucznych* został również zamieszczony wykaz samorządowych jednostek organizacyjnych Powiatu Sieradzkiego podlegających centralizacji rozliczenia podatku VAT. Skarbnik Powiatu, zgodnie z zaleceniami zawartymi w *Wytucznych*, wyznaczył osobę odpowiedzialną za rozliczenie zbiorcze podatku VAT w Starostwie. Zasady określone w *Wytucznych* były zgodne z przepisami prawa.

Według stanu na dzień 30 października 2019 r. wykaz jednostek organizacyjnych Powiatu był nieaktualny, ponieważ nie wykreślono z niego zlikwidowanych jednostek organizacyjnych i nie wpisano jednostek nowopowstałych. Likwidacji uległ Zespół Obsługi Ekonomiczno-Administracyjnej Szkół i Placówek Oświatowo-Wychowawczych. Utworzono natomiast Centrum Usług Wspólnych w Sieradzu i Dzienny Dom Senior plus. Wykaz ten został zaktualizowany w dniu 13 grudnia 2019 r.

(dowód: akta kontroli str. 56-72, 317-340, 374-375)

1.4. Jednostki organizacyjne Powiatu zgodnie z *Wytucznymi* sporządzały i przekazywały do Skarbnika Powiatu za poszczególne miesiące częściowe ewidencje zakupów i sprzedaży wraz ze sporządzoną na ich podstawie częściową deklaracją VAT-7. Przekazanie następowało poprzez złożenie w Starostwie papierowych wersji podpisanych rejestrów VAT i deklaracji oraz wysłanie wersji elektronicznych tych dokumentów na adres poczty elektronicznej Powiatu. Analiza dokumentów za październik 2017 r. wykazała, że jednostki przekazały częściowe ewidencje wraz z deklaracjami do Skarbnika Powiatu w terminie określonym w *Wytucznych*, tj. do dnia 12-go następnego miesiąca po miesiącu rozliczeniowym.

⁶ Uchwała nr 304/2016 z dnia 13 grudnia 2016 r.

Nie wszystkie ewidencje cząstkowe zakupów i sprzedaży oraz deklaracje VAT-7 zostały podpisane przez dyrektora i głównego księgowego jednostki, co było niezgodne z postanowieniami *Wytycznych*. Powyższe opisano w sekcji dotyczącej *Stwierdzonych nieprawidłowości*.

Poza ww. przypadkiem przestrzegano zasad określonych w *Wytycznych*.

(dowód: akta kontroli str. 384-386)

1.5. Powiat Sieradzki rozpoczął od dnia 1 stycznia 2017 r. rozliczanie podatku VAT wraz z 23 jednostkami, tj. ze wszystkimi i właściwymi jednostkami organizacyjnymi Powiatu, o których mowa w art. 2 pkt 1 ustawy o centralizacji VAT. Powiat w dniu 29 grudnia 2016 r. przedłożył w tym zakresie stosowną informację właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego.

(dowód: akta kontroli str. 73-79)

1.6. Powiat Sieradzki dokonał aktualizacji zgłoszenia identyfikacyjnego NIP-2, stosownie do art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1995 r. o *zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników*⁷.

(dowód: akta kontroli str. 73-79)

1.7. Rozliczaniem podatku VAT w Starostwie, po dokonaniu jego centralizacji, zajmowały się dwie osoby posiadające wykształcenie wyższe. Jedna z nich pracowała w Starostwie od 2010 r., a druga od 2014 r. W okresie objętym kontrolą nie wystąpiła rotacja pracowników zajmujących się rozliczaniem podatku VAT.

(dowód: akta kontroli str. 86)

1.8. Dwie pracownice zajmujące się scentralizowanymi rozliczeniami podatku VAT posiadały staż pracy związany z podatkiem VAT: pierwsza – 10 lat, druga – dwa lata i 10 miesięcy. Jedna z nich uczestniczyła w następujących szkoleniach: *Doradztwo w zakresie przeprowadzania centralizacji rozliczeń na gruncie podatku od towarów i usług*, które odbyło się 17 października 2016 r., *Najważniejsze zagadnienia w podatku VAT w pytaniach i odpowiedziach z uwzględnieniem zmian w 2018 r.* – 20 listopada 2017 r., *Split payment i inne zmiany w VAT w JST i jednostkach organizacyjnych* – 10 października 2018 r.

(dowód: akta kontroli str. 87)

1.9. W Starostwie, w okresie objętym kontrolą, nie dokonywano naboru pracowników w związku z centralizacją rozliczeń podatku VAT. Zadania związane z tym związane zostały przekazane osobom, które wcześniej, tj. przed centralizacją, zajmowały się rozliczaniem podatku VAT w Starostwie.

(dowód: akta kontroli str. 86)

1.10. Starostwo w związku z centralizacją podatku VAT poniosło w latach 2016-2019 (do września) wydatki w łącznej wysokości 226,3 tys. zł. W 2016 r. wydatki wyniosły 1,6 tys. zł (zakup oprogramowania), w 2017 r. – 76,0 tys. zł, w tym wydatki stałe 75,1 tys. zł (wynagrodzenia) i jednorazowe w kwocie 0,9 tys. zł (zakup sprzętu komputerowego i szkolenia dla pracowników), a w 2018 r. – 84,8 tys. zł, w tym wydatki stałe 84,5 tys. zł (wynagrodzenia) i jednorazowe 0,3 tys. zł (szkolenia). Do września 2019 r. poniesiono wyłącznie wydatki stałe w kwocie 63,9 tys. zł (wynagrodzenia). Wzrost wydatków na wynagrodzenia w 2018 r. w porównaniu do 2017 r. o 12,5% spowodowany był podwyżkami wynagrodzeń pracowników oraz wypłatami nagród, w tym jubileuszowych.

W 2015 r., tj. przed centralizacją podatku VAT, wydatki jednostek organizacyjnych Powiatu Sieradzkiego⁸ związane z ewidencją i rozliczaniem podatku VAT wyniosły

⁷ Dz. U. z 2019 r. poz. 63, ze zm.

⁸ Wydatki poniosły jednostki, które rozliczały się z urzędem skarbowym z podatku VAT, tj.: Zespół Szkół Ponadgimnazjalnych nr 1, Powiatowy Ośrodek Dokumentacji Geodezyjno-Kartograficznej, Dom Pomocy Społecznej w Biskupicach, Powiatowy Zarząd Dróg, Dom Pomocy Społecznej w Sieradzu, Starostwo Powiatowe w Sieradzu, Centrum Edukacji Zawodowej.

98,3 tys. zł. Natomiast w 2018 r. wydatki 23 jednostek organizacyjnych Powiatu Sieradzkiego wyniosły 197 tys. zł, co stanowiło wzrost o 100,5%.

Dla pozostałych jednostek niebędących w 2015 r. podatnikami VAT, wydatki na zadania związane z rozliczaniem tego podatku poniesione w 2018 r. wyniosły 47 tys. zł, w tym wynagrodzenia pracowników 39,8 tys. zł, inne 7,2 tys. zł (głównie pochodne od wynagrodzeń).

(dowód: akta kontroli str. 345-373)

1.11. W związku z centralizacją rozliczeń podatku VAT Starostwo w 2016 r. zakupiło system *Rejestr VAT* (licencję na dwa dodatkowe stanowiska) za kwotę 1,6 tys. zł. Zakupu dokonano w ramach szerszego zakupu, obejmującego łącznie licencję dla 17 stanowisk za kwotę 13,2 tys. zł. W 2017 r. Starostwo zakupiło dla pracowników zajmujących się scentralizowanymi rozliczeniami podatku VAT dwie drukarki za kwotę 0,4 tys. zł – w ramach zakupu obejmującego m.in. komputery i oprogramowanie na potrzeby Wydziału Organizacyjnego Starostwa za kwotę 4,6 tys. zł. W związku z tym, że wartość poszczególnych zakupów nie przekraczała równowartości wyrażonej w złotych kwoty 30.000 euro, zastosowanie do nich miało art. 4 pkt 8 ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. – Prawo zamówień publicznych⁹. Zakupy nie były udokumentowane umowami z dostawcami.

Zakup drukarek i komputerów w 2017 r. dokonany został zgodnie z wymogami obowiązującego w Starostwie *Regulaminu udzielania zamówień publicznych*¹⁰.

Zakupu *Rejestru VAT* dokonano z pominięciem uregulowań określonych w powyższym *Regulaminie*, co zostało opisane w sekcji dotyczącej *Stwierdzonych nieprawidłowości*.

(dowód: akta kontroli str. 330-331, 387-404)

1.12. Starostwo nie organizowało i nie prowadziło szkoleń z zakresu centralizacji rozliczenia podatku VAT. Jednakże w dniu 21 grudnia 2016 r. zorganizowało spotkanie robocze z przedstawicielami jednostek organizacyjnych Powiatu, na którym zostały omówione *Wytyczne* oraz sprawy organizacyjne i bieżące. Prowadzącymi spotkanie byli: Skarbnik Powiatu i osoba odpowiedzialna w Starostwie za centralizację rozliczeń podatku VAT.

(dowód: akta kontroli str. 317-340)

Starosta wyjaśnił, iż jednostki organizacyjne Powiatu nie zgłaszały zapotrzebowania na szkolenia swoich pracowników w zakresie rozliczeń podatku VAT.

(Dowód: akta kontroli str. 317 - 340)

1.13. Starosta Powiatu wyjaśnił, iż pracownicy Starostwa w procesie wdrażania centralizacji rozliczenia podatku VAT korzystali z danych umieszczonych na serwisach internetowych, jak również konsultowali się telefonicznie z pracownikami Krajowej Administracji Skarbowej i osobiście z pracownikami Urzędu Skarbowego w Sieradzu. Starostwo nie występowało o interpretacje przepisów prawa podatkowego w związku z centralizacją rozliczenia podatku VAT.

(dowód: akta kontroli str. 317-340)

1.14. W okresie objętym kontrolą, w Starostwie nie były przeprowadzane kontrole zewnętrzne z zakresu prawidłowości rozliczania podatku VAT. Audytor wewnętrzny zatrudniony w Starostwie nie przeprowadzał audytów, których przedmiotem byłoby rozliczanie podatku VAT. Starosta wyjaśnił, iż do tej pory ani ze strony jednostek organizacyjnych Powiatu, ani ze strony Starostwa nie było żadnych sygnałów o trudnościach związanych z centralizacją podatku VAT, w związku z tym nie było potrzeby przeprowadzania kontroli wewnętrznych.

(dowód: akta kontroli str. 88-142, 317-340)

⁹ Dz. U. z 2019 r. poz. 1843, ze zm.

¹⁰ Uchwała nr 52/15 Zarządu Powiatu Sieradzkiego z dnia 18 maja 2015 r. w sprawie ustalenia Regulaminu udzielania zamówień publicznych.

1.15. Do Starostwa nie wpłynęły skargi, wnioski i petycje związane z centralizacją rozliczeń podatku VAT.

(dowód: akta kontroli str. 405, 764)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

1. Analiza przedłożonych przez jednostki organizacyjne Powiatu do Skarbnika Powiatu deklaracji częściowych oraz częściowych ewidencji zakupów i sprzedaży za październik 2017 r. wykazała, że w przypadku 18 jednostek (78,2% jednostek objętych centralizacją) deklaracje częściowe, a w przypadku 13 jednostek (56,5%) ewidencje zakupów i sprzedaży, nie zostały podpisane przez dyrektora i głównego księgowego jednostki. Powyższe było niezgodne z postanowieniami *Wytycznych*, które nakazywały, aby częściowe ewidencje zakupów i sprzedaży wraz z deklaracją VAT-7 za poszczególne miesiące były przekazane przez jednostkę do Skarbnika po podpisaniu przez dyrektora tej jednostki oraz głównego księgowego.

(dowód: akta kontroli str. 384-386)

Starosta Powiatu wyjaśnił, że brak ze strony Starostwa szczegółowej kontroli dostarczonych przez jednostki organizacyjne dokumentów spowodowany był natłokiem w 2017 r. obowiązków pracowników odpowiadających za czynności związane z centralizacją VAT oraz zapoznawaniem się przez nich z nowo obowiązującymi przepisami. Wyjaśnił również, że *„w obecnym czasie kontrola ta przeprowadzana jest w sposób szczegółowy i na bieżąco, braki są uzupełniane (...) dołożymy wszelkich starań aby dostosować się do Wytycznych”*.

(dowód: akta kontroli str. 760-761)

2. Zakupu w 2016 r. systemu *Rejestr VAT* (obejmującego licencję dla 17 stanowisk) za kwotę 13,2 tys. zł dokonano z naruszeniem obowiązujących w Starostwie uregulowań wewnętrznych. Procedury udzielenia zamówienia na powyższy zakup nie udokumentowano sporządzeniem stosownej notatki służbowej, a ponadto zakupu tego nie ujęto w rejestrze zamówień o wartości nieprzekraczającej równowartości kwoty 30.000 euro, co było niezgodne z postanowieniami działu IV *Regulaminu udzielania zamówień publicznych*¹¹.

(dowód: akta kontroli str. 330-331, 387-390, 397-404)

Starosta wyjaśnił, że zakupu systemu *Rejestr VAT* dokonano od tego samego dostawcy, od którego w latach 2009-2010 po przeprowadzeniu procedury zamówień publicznych zakupiono oprogramowanie finansowo-księgowe dla Starostwa. Wskazał, że całe oprogramowanie obejmujące m.in. *Rejestr VAT jest zintegrowane i kompatybilne, gdyż jego dostawcą jest jedna firma zapewniająca współpracę oprogramowania*.

W ocenie NIK powyższe argumenty nie uzasadniały odstąpienia od sporządzenia notatki służbowej dokumentującej procedurę udzielenia powyższego zamówienia.

Nie ujęcie zakupu w rejestrze zamówień Starosta uzasadnił przeoczeniem.

(dowód: akta kontroli str. 762-766)

OCENA CZĄSTKOWA

Powiat prawidłowo zrealizował działania związane z przygotowaniem procesu centralizacji rozliczeń VAT. Stan zatrudnienia pracowników umożliwiał realizację zadań związanych z centralizacją rozliczeń VAT. Stwierdzone nieprawidłowości polegały na nieprzestrzeganiu *Wytycznych* w zakresie braku wymaganych podpisów na częściowych ewidencjach zakupu, sprzedaży i deklaracjach, a także na nieprzestrzeganiu *Regulaminu udzielania zamówień publicznych* w zakresie dokumentowania realizacji zamówień. Nie miały one jednak negatywnych skutków

¹¹ Dział IV Postępowanie o udzielenie zamówień publicznych o wartościach nieprzekraczających kwoty 30.000 euro, Rozdział 2 Procedura udzielania zamówienia pkt 6 i 7.

dla kontrolowanej działalności. Należy także odnotować, że w zakresie centralizacji rozliczeń VAT nie prowadzono kontroli ani audytów.

OBSZAR

2. Wypełnianie obowiązków podatników VAT przez jednostkę samorządu terytorialnego

Opis stanu faktycznego

2.1. Powiat w latach 2017-2019 (do września) dokonał wpłaty podatku VAT do urzędu skarbowego w łącznej wysokości 841,1 tys. zł, z tego 264,1 tys. zł w 2017 r., 327,3 tys. zł w 2018 r. i 249,7 tys. zł w 2019 r. Łączna kwota podatku należnego wykazanego w deklaracjach VAT-7 wyniosła 1.109,2 tys. zł (odpowiednio 396,3 tys. zł, 406,4 tys. zł i 306,5 tys. zł). Nie wystąpiły bezpośrednie zwroty podatku VAT na rachunek bankowy.

W Starostwie nie były przeprowadzane kontrole przez jednostki organizacyjne Krajowej Administracji Skarbowej.

(dowód: akta kontroli str. 143-151)

W okresie objętym kontrolą nie korzystano z mechanizmu podzielonej płatności.

(dowód: akta kontroli str. 341-344)

2.2. Powiat składał deklaracje VAT-7 w terminach określonych w art. 99 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług¹² oraz terminowo regulował zobowiązania wynikające ze złożonych deklaracji VAT-7. Deklaracje VAT-7 składane były z wykorzystaniem obowiązujących wzorów deklaracji VAT-7.

(dowód: akta kontroli str. 152-293)

2.3. Terminowo i na właściwym wzorze składano informacje podsumowujące w obrocie krajowym VAT-27. Były one zgodne z danymi wynikającymi z deklaracji VAT-7. Nie składano informacji podsumowujących dotyczących transakcji transgranicznych, gdyż Powiat dopiero od dnia 25 lipca 2019 r. stał się zarejestrowanym podatnikiem VAT-UE, a do dnia zakończenia czynności kontrolnych nie wystąpiły stany faktyczne, których następstwem byłaby konieczność sporządzania takich informacji.

(dowód: akta kontroli str. 292-294)

2.4. Starostwo i jednostki organizacyjne Powiatu objęte centralizacją prowadziły ewidencję dla celów rozliczenia podatku VAT w postaci rejestrów zawierających dane niezbędne do prawidłowego sporządzenia deklaracji VAT-7. Informacje zawarte w ewidencji były zgodne z danymi ujętymi w składanych deklaracjach VAT-7¹³. Ewidencja zawierała wszystkie elementy określone w art. 109 ust. 3 ustawy o VAT, za wyjątkiem opisu przedmiotu opodatkowania. Powyższa nieprawidłowość została opisana w sekcji dotyczącej *Stwierdzonych nieprawidłowości*.

(dowód: akta kontroli str. 303-311)

2.5. W sposób terminowy i za pośrednictwem uprawnionych osób przekazywano pliki JPK_VAT do urzędu skarbowego. W plikach JPK_VAT nie wystąpiły informacje o fakturach od kontrahentów niezarejestrowanych w ewidencji prowadzonej dla celów rozliczania podatku VAT¹⁴.

(dowód: akta kontroli str. 292-293)

W dniach 15, 16 i 22 maja 2017 r. zostały wysłane do urzędu skarbowego, drogą elektroniczną, jednolite pliki kontrolne JPK_VAT zawierające korekty danych

¹² Dz. U. z 2020 r. poz. 106, ze zm., dalej: „ustawa o VAT”.

¹³ Powyższe stwierdzenie sformułowano na podstawie badania deklaracji VAT-7 i ewidencji prowadzonych dla celów sporządzenia ww. deklaracji za miesiące: styczeń, lipiec i październik 2017 r., za kwiecień, październik i listopad 2018 r. oraz za styczeń, kwiecień i maj 2019 r.

¹⁴ Ustaleń dokonano na podstawie plików elektronicznych (JPK_VAT) otrzymanych z Ministerstwa Finansów.

odpowiednio za styczeń, luty i marzec 2017 r. W ślad za ww. plikami korygującymi JPK_VAT nie zostały wysłane do urzędu skarbowego deklaracje VAT-7.

Starosta wyjaśnił, iż w miesiącu maju 2017 r. sporządzone i przesłane zostały korekty plików JPK_VAT, ponieważ cząstkowe pliki od jednostek organizacyjnych Powiatu zawierały błędy nie mające wpływu na poprawność sporządzenia deklaracji VAT-7. Deklaracje podatkowe VAT-7 nie były przekazane ponownie do Urzędu Skarbowego w Sieradzu, ponieważ nie były korygowane i nie zawierały błędów.

Z informacji uzyskanych z Urzędu Skarbowego w Sieradzu wynikało, iż nie ma konieczności ponownego składania deklaracji VAT-7.

(dowód: akta kontroli str. 341-344)

W dniu 8 kwietnia 2019 r. Urząd Skarbowy w Sieradzu poinformował Starostwo o występującej rozbieżności pomiędzy danymi wynikającymi ze złożonej deklaracji VAT-7 za styczeń 2019 r. i danymi ujętymi w pliku JPK_VAT za styczeń 2019 r. Rozbieżność polegała na niewykazaniu w deklaracji VAT-7 kwoty podatku należnego z tytułu faktury Nr 010/01/09 wystawionej w dniu 15 stycznia 2019 r., dotyczącej zakupu komputerów stacjonarnych, notebooków, „myszek” do komputerów, klawiatur komputerowych i monitorów o łącznej wartości netto/brutto 20.450 zł.

Zakup ten dotyczył towarów podlegających odwrotnemu obciążeniu podatkiem VAT. W związku z powyższym Starostwo powinno dokonać naliczenia podatku VAT w wysokości 4.703,50 zł, a ponieważ od tego zakupu nie przysługiwało odliczenie podatku naliczonego VAT, wykazać kwotę tego podatku w deklaracji VAT-7 i następnie dokonać jej wpłaty na rzecz Urzędu Skarbowego w Sieradzu. Powyższe czynności Starostwo wykonało w związku z pismem otrzymanym z Urzędu Skarbowego w Sieradzu. Za zwłokę w rozliczeniu ww. faktury naliczono i uregulowano odsetki w wysokości 51 zł.

(dowód: akta kontroli str. 376-383)

2.6. Cztery jednostki organizacyjne Powiatu objęte centralizacją podatku VAT, ewidencjonowały obrót przy zastosowaniu pięciu kas rejestrujących¹⁵. Jednostki te z końcem 2018 r. dokonały wymiany dotychczas użytkowanych przed dniem centralizacji kas rejestrujących, stosownie do art. 8 ust. 1 ustawy o centralizacji VAT. Wszystkie kasy zostały zgłoszone i zarejestrowane w Urzędzie Skarbowym w Sieradzu.

Pozostałe jednostki organizacyjne Powiatu dokonujące sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej, korzystały ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania sprzedaży przy ich zastosowaniu na podstawie § 2 i § 3 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2018 r. *w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących*¹⁶.

(dowód: akta kontroli str. 406-424)

2.7. Na podstawie zbadanej próby deklaracji VAT-7¹⁷ nie stwierdzono nieprawidłowości w zakresie stosowania stawek podatku VAT dla poszczególnych rodzajów dostaw towarów i usług oraz ustalania momentu powstania obowiązku podatkowego. Zastosowane stawki były zgodne z zawartymi w ustawie o VAT. Zwolnienia z podatku stosowane były m.in. dla: wynajmu nieruchomości na cele

¹⁵ Centrum Edukacji Zawodowej w Sieradzu (jedna kasa – sprzedaż ewidencjonowano od 18 listopada 2008 r.), Dom Pomocy Społecznej w Biskupicach (jedna kasa – od 1 stycznia 2013 r.), Dom Pomocy Społecznej w Sieradzu (dwie kasy – sprzedaż od 29 czerwca 2007 r.), Zespół Szkół Ponadgimnazjalnych Nr 1 w Sieradzu (jedna kasa – sprzedaż od 1 marca 2001 r.).

¹⁶ Dz.U. poz. 2519.

¹⁷ Za miesiące: styczeń, lipiec i październik 2017 r., kwiecień, październik i listopad 2018 r., styczeń, kwiecień i maj 2019 r. oraz wybranych faktur z ww. okresów rozliczeniowych podatku VAT.

mieszkalne, usług stołówkowych dla uczniów i pracowników pedagogicznych, usług pomocy społecznej, dowozów podopiecznych, kursów i szkoleń. Stawka podatku 8% stosowana była m.in. dla: usług dostawy wody, odprowadzania ścieków, usług stołówkowych dla pracowników administracji. Stawka podatku 23% stosowana była m.in. dla usług: najmu nieruchomości dla celów użytkowych, centralnego ogrzewania, dostawy energii elektrycznej, montażu banerów, opłaty za parking, sprzedaży składników majątkowych, przeglądów technicznych pojazdów.

(dowód: akta kontroli str. 302-316)

2.8. Starosta Sieradzki wyjaśnił, iż Starostwo w okresie objętym kontrolą, nie przekazywało do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej informacji o schematach podatkowych, ponieważ nie wystąpiły przesłanki świadczące o konieczności przekazania informacji o takich schematach.

(dowód: akta kontroli str. 341-344)

2.9. W sprawozdaniach z wykonania planu dochodów budżetowych samorządowej jednostki budżetowej – Rb-27S¹⁸ wykazywano dochody w kwotach netto (bez podatku VAT należnego). Natomiast sprawozdania z wykonania planu wydatków budżetowych samorządowej jednostki budżetowej – Rb-28S¹⁹ zawierały dane o wydatkach w kwotach brutto. Nie sporządzano sprawozdań Rb-34S w zakresie wykonania dochodów i wydatków na rachunku, o których mowa w art. 223 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych²⁰.

(dowód: akta kontroli str. 405, 425-588)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

W rejestrach 22 jednostek organizacyjnych Powiatu, w tym Starostwa, prowadzonych dla celów rozliczenia podatku VAT w okresie od 2017 r. do listopada 2019 r. nie zawarto (za wyjątkiem rejestrów Zespołu Szkół Ponadgimnazjalnych Nr 1) informacji dotyczącej określenia przedmiotu opodatkowania. Powyższe było niezgodne z art. 109 ust. 3 ustawy o VAT, który stanowi, iż ewidencja prowadzona dla celów podatku VAT powinna m.in. zawierać określenie przedmiotu opodatkowania.

(dowód: akta kontroli str. 341-344, 767-774)

Starosta wyjaśnił, iż z powodu uwarunkowań technicznych programu komputerowego, brak jest możliwości nazwania rodzaju przedmiotu opodatkowania w rejestrach. Wskazał także, iż kilkakrotnie zwracana była uwaga do firmy, która dostarcza program, o rozwiązanie braku możliwości wskazania przedmiotu opodatkowania oraz że aktualnie Starostwo wystąpiło o ostateczne rozwiązanie tego problemu.

(dowód: akta kontroli str. 341-344, 590)

OCENA CZĄSTKOWA

Powiat w ustawowych terminach i na odpowiednim wzorze składał do właściwego urzędu skarbowego deklaracje podatkowe dla podatku od towarów i usług VAT-7 oraz regulował zobowiązania z nich wynikające. Terminowo składał informacje podsumowujące w obrocie krajowym, o których mowa w art. 101 ustawy o VAT. Prowadzona przez Starostwo i jednostki organizacyjne Powiatu ewidencja VAT, co do zasady zawierała dane określone w art. 109 ust. 3 ustawy o VAT, za wyjątkiem określenia przedmiotu opodatkowania. Prawdłowo rozliczono podatek należny w deklaracjach VAT-7, stosując właściwe stawki tego podatku dla poszczególnych rodzajów dostaw towarów i usług oraz ustalano moment powstania obowiązku

¹⁸ Za lata 2017-2018 oraz do 30 września 2019 r. Ustaleń dokonano na przykładzie sprawozdań opracowanych przez Starostwo.

¹⁹ Jak wyżej.

²⁰ Dz. U. z 2019 r. poz. 869, ze zm.

podatkowego. Sprawozdania z wykonania planu dochodów i wydatków budżetowych sporządzono prawidłowo w zakresie związanym z ujmowaniem w nich podatku VAT.

OBSZAR

3. Podejmowanie działań przez jednostkę samorządu terytorialnego w celu realizacji uprawnień podatnika VAT

Opis stanu faktycznego

3.1. Powiat Sieradzki w scentralizowanych deklaracjach VAT-7 za lata 2017-2019²¹ wykazał wartość podatku naliczonego do odliczenia w łącznej kwocie 272,8 tys. zł, w tym 132,1 tys. zł w 2017 r., 79,1 tys. zł w 2018 r. i 61,6 tys. zł w 2019 r. Powyższe kwoty dotyczyły w całości podatku naliczonego od pozostałych nabyć.

(dowód: akta kontroli str. 589)

3.2. W okresie objętym kontrolą Powiat nie dokonywał odliczeń podatku od nabyć, od których nie przysługuje prawo do odliczenia podatku VAT, o których mowa w art. 88 ust. 1 i 3a ustawy o VAT²². W pliku JPK_VAT za styczeń 2019 r., stwierdzono pojedyncze przypadki wskazania błędnej daty zakupów towarów i usług.

(dowód: akta kontroli str. 593-603)

3.3. Analiza sposobu określenia prewspółczynnika²³ przez cztery jednostki organizacyjne Powiatu²⁴ na 2018 r. wykazała, że został on ustalony zgodnie z zasadami określonymi 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 podatników²⁵.

Dokonując zakupu 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, określano tzw. współczynnik struktury sprzedaży²⁶.

W danym roku poszczególne jednostki organizacyjne Powiatu określały wstępną kwotę podatku naliczonego podlegającego odliczeniu przy zastosowaniu prewspółczynników oraz współczynników 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.

²¹ Za miesiące od stycznia do grudnia w latach 2017-2018 oraz od stycznia do września 2019 r.

²² W trakcie kontroli dokonano weryfikacji zapisów w rejestrach zakupów pod kątem, czy nie ujęto w nich faktur od nabyć dotyczących usług noclegowych i gastronomicznych (art. 88 ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT) oraz nabyć udokumentowanych fakturami, w tym korygującymi wystawionymi przez podmiot nieistniejący (art. 88 ust. 3a pkt 1 ww. ustawy). W pierwszym przypadku analizie poddano zakupy za dziewięć miesięcy dokonane przez dwie jednostki organizacyjne Powiatu, tj. Starostwo Powiatowe i Zespół Szkół Ponadgimnazjalnych Nr 1 w Sieradzu (udział wartości tych zakupów w zakupach ogółem Powiatu w analizowanych miesiącach wynosił od 55% do 60%). W drugim przypadku weryfikacji zapisów dokonano w oparciu o materiały przekazane przez Ministerstwo Finansów (dane za okres styczeń 2017 r. – maj 2019 r.).

²³ Zakresu prawa do odliczenia podatku VAT w przypadku wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej, jak i do celów innych niż działalność gospodarcza (z wyjątkiem celów osobistych).

²⁴ Starostwo Powiatowe, Zespół Szkół Ponadgimnazjalnych Nr 1 w Sieradzu, Centrum Edukacji Zawodowej, Specjalny Ośrodek Szkolno-Wychowawczy im. J. Korczaka.

²⁵ Dz. U. poz. 2193.

²⁶ Ustalany jako udział rocznego obrotu z tytułu czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego (tzn. czynności podlegających opodatkowaniu VAT), 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 (zwolnionych z VAT).

Jednostki objęte analizą²⁷ w sposób prawidłowy dokonały korekty deklaracji VAT-7 w zakresie podatku naliczonego za 2017 r. i 2018 r.²⁸, w związku z obowiązkiem stosowania prewspółczynnika i współczynnika.

(dowód: akta kontroli str. 604-750)

3.4. W latach 2016-2019 Powiat nie dokonywał korekty podatku VAT naliczonego w przypadku wydatków związanych z nieruchomościami, o których mowa w art. 86 ust. 7b ustawy o VAT, gdyż w ciągu 10 lat, licząc od miesiąca, w którym nieruchomość została oddana do użytkowania nie nastąpiła w latach 2016-2019 zmiana w stopniu wykorzystania tych nieruchomości do celów działalności gospodarczej, o której mowa w art. 90a ustawy o VAT.

(dowód: akta kontroli str. 591, 757-759)

3.5. W okresie objętym kontrolą Powiat nie dokonywał obniżenia podatku należnego o kwotę podatku naliczonego związanego z wydatkami na nabycie i użytkowanie samochodów służbowych.

(dowód: akta kontroli str. 592)

3.6. W związku z wyrokiem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) z dnia 29 września 2015 r. w sprawie C-276/14²⁹ (dalej: „wyrok TSUE”) w Powiecie nie stwierdzono zmiany kwalifikowalności wydatków na realizację projektów współfinansowanych ze środków budżetu Unii Europejskiej (w tym podatku VAT). Nie składano zatem do właściwego naczelnika urzędu skarbowego informacji według wzoru określonego w załączniku nr 3 do ustawy o centralizacji VAT, jak również nie dokonywano korekt deklaracji VAT-7 w oparciu o art. 17 tej ustawy.

(dowód: akta kontroli str. 756-759)

3.7. Starostwo i jednostki organizacyjne Powiatu nie dokonywały korekt deklaracji VAT-7 za okresy rozliczeniowe upływające przed dniem 1 stycznia 2017 r., tj. podjęcia wspólnego rozliczania podatku wraz ze wszystkimi jednostkami organizacyjnymi, które miałyby związek z wyrokiem TSUE.

(dowód: akta kontroli str. 759)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

W pliku JPK_VAT Powiatu za styczeń 2019 r. wskazana w nim data zakupu towarów i usług - w siedmiu przypadkach³⁰ była inna, niż wynikająca z dokumentu źródłowego. Wszystkie dokumenty zakupu wystawione zostały w styczniu 2019 r., natomiast w pliku JPK_VAT wykazano datę zakupu styczeń 2018 r.

Powyższe uzasadnione zostało pomyłką.

NIK wskazuje, że wprowadzie błędne wprowadzenie ww. danych nie miało wpływu na prawidłowość rozliczenia podatku VAT, niemniej jednak świadczyło o nierzetelności danych prezentowanych w plikach JPK_VAT.

(dowód: akta kontroli str. 775-783)

OCENA CZĄSTKOWA

Powiat podejmował 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 Powiatu według zasad określonych w przepisach prawa powszechnie obowiązującego. Wystąpiły jednak pojedyncze przypadki wskazania w pliku JPK_VAT Powiatu błędnych dat zakupów towarów i usług. Nieprawidłowość ta nie miała wpływu na poprawność sporządzenia deklaracji VAT-7.

²⁷ Starostwo Powiatowe, Zespół Szkół Ponadgimnazjalnych Nr 1 w Sieradzu, Centrum Edukacji Zawodowej, Specjalny Ośrodek Szkolno-Wychowawczy im. J. Korczaka.

²⁸ Wykazanych w deklaracjach za styczeń 2018 r. i styczeń 2019 r.

²⁹ Gmina Wrocław przeciwko Ministrowi Finansów.

³⁰ Dotyczy to faktur zakupu VAT wystawionych na rzecz Powiatowego Ośrodka Dokumentacji Geodezyjno-Kartograficznej w Sieradzu.

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 wnioski:

- Wnioski
1. Dokonywanie zamówień publicznych o wartości nieprzekraczającej równowartości 30.000 euro zgodnie z obowiązującymi uregulowaniami wewnętrznymi w tym zakresie.
 2. Zapewnienie, aby ewidencja VAT zawierała informację dotyczącą określenia przedmiotu opodatkowania, zgodnie z art. 109 ust. 3 ustawy o VAT.
 3. Wykazywanie prawidłowych dat zakupów towarów i usług w plikach JPK_VAT.

Uwagi Najwyższa Izba Kontroli nie formułuje uwag.

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 Łodzi. 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
wykonania wniosków

Zgodnie z art. 62 ustawy o NIK należy poinformować Najwyższą Izbę Kontroli, w terminie 21 od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o sposobie 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.

Łódź, 13 lutego 2020 r.

Kontroler
Stanisław Wlazło

Główny specjalista kontroli
państwowej


podpis

Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Łodzi

Dyrektor
Przemysław Szewczyk


podpis

