



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Delegatura w Poznaniu

LPO.410.030.01.2019

Pan
Feliks Łaszcz
Starosta Czarnkowsko-Trzcianecki
Starostwo Powiatowe w Czarnkowie
ul. Rybaki 3
64-700 Czarnków

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

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

I.

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Starostwo Powiatowe w Czarnkowie, ul. Rybaki 3, 64-700 Czarnków (dalej: Starostwo albo SP)
Kierownik jednostki kontrolowanej	Feliks Łaszcz, Starosta Czarnkowsko-Trzcianecki, od dnia 30 listopada 2018 r. (dalej: Starosta). Poprzednio, od 1 grudnia 2014 r. Starostą Czarnkowsko-Trzcianeckim był Tadeusz Teterus (dalej: poprzedni Starosta).
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 Poznaniu
Kontroler	Joanna Józwiak, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LPO/167/2019 z 14 listopada 2019 r. (akta kontroli str. 1-6)

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

II. Ocena ogólna² kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA

Powiat Czarnkowsko-Trzcianecki³ nie zawsze w pełni prawidłowo realizował zadania związane z wejściem w życie ustawy z dnia 5 września 2016 r. o szczególnych zasadach rozliczeń podatku od towarów i usług oraz dokonywania zwrotu środków publicznych przeznaczonych na realizację projektów finansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub od państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu przez jednostki samorządu terytorialnego⁴.

Zadania związane z centralizacją rozliczeń podatku VAT Powiat przygotował należycie. Przyjęto i wdrożono wewnętrzne procedury sporządzania skonsolidowanej deklaracji dla podatku od towarów i usług VAT-7⁵ Powiatu, jednak nie zawsze były one w pełni przestrzegane. W stosunku do 87,8% skonsolidowanych deklaracji VAT za okres 2017-2019 (do 30 września)⁶ nie zapewniono wymaganego podpisu starosty, a wobec 9,8% z nich - kontrasygnaty skarbnika Powiatu. Scentralizowanym rozliczeniem podatku VAT objęto wszystkie (19) jednostki organizacyjne Powiatu. Z ponad dwuletnim opóźnieniem wprowadzono natomiast do Regulaminu organizacyjnego Starostwa zadania Wydziału Finansowego, związane z centralizacją rozliczeń podatku VAT oraz formalnie powierzono pracownikowi tego Wydziału zadania w zakresie generowania i przysyłania plików JPK_VAT. Zgłoszenie aktualizacyjne NIP-2, dotyczące zmiany nazw trzech powiatowych jednostek organizacyjnych zostało złożone 48 dni po terminie⁷.

Powiat nie zawsze w sposób rzetelny i zgodny z przepisami wykonywał obowiązki oraz realizował uprawnienia podatnika VAT. Wysyłka deklaracji VAT-7, korekt tych deklaracji, informacji podsumowujących w obrocie krajowym VAT-27 oraz plików JPK_VAT odbywała się terminowo, poza jednodniowym opóźnieniem w wysyłce pliku JPK_VAT za lipiec 2019 r.⁸ Dane prezentowane w JPK_VAT (za 13 miesięcy) były niezgodne z danymi wykazanymi w deklaracjach VAT-7 Powiatu, jak również występowały rozbieżności pomiędzy danymi w ewidencjach sprzedaży i zakupów jednostek organizacyjnych, a danymi w deklaracjach VAT-7 tych jednostek (w 11 deklaracjach). Zobowiązania podatkowe z tytułu podatku VAT były regulowane terminowo, poza podatkiem za wrzesień 2017 r. uregulowanym z pięciodniowym opóźnieniem⁹. Prowadzone przez jednostki objęte centralizacją rozliczeń VAT ewidencje sprzedaży VAT nie zawierały danych w zakresie przedmiotu opodatkowania. Ponadto, podawane w ewidencjach zakupów VAT dane były niezgodne z danymi na fakturach zakupu¹⁰. Zakres prawa do odliczenia podatku VAT ustalono dla każdej jednostki objętej centralizacją rozliczeń VAT oddzielnie,

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

³ Dalej: Powiat.

⁴ Dz. U. z 2018 r. poz. 280; dalej: ustawa o centralizacji VAT. Ustawa weszła w życie 1 października 2016 r. Zgodnie z jej art. 3 jednostka samorządu terytorialnego była obowiązana do podjęcia rozliczania podatku wraz ze wszystkimi jednostkami organizacyjnymi najpóźniej od dnia 1 stycznia 2017 r.

⁵ Deklaracja VAT-7 lub deklaracja.

⁶ Spośród 41 skonsolidowanych deklaracji VAT-7 Powiatu.

⁷ Ustalono w art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (Dz. U. z 2019 r. poz. 63, ze zm.; dalej: ustawa o zasadach ewidencji) na nie później niż 7 dni od dnia, w którym ta zmiana nastąpiła.

⁸ W stosunku do ustawowego terminu określonego w art. 82 § 1b ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2019 r. poz. 900, ze zm.); dalej: Ordynacja podatkowa.

⁹ Z naruszeniem terminu ustalonego w art. 103 ust. 1 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2020 r. poz. 106; dalej: ustawa o VAT) na nie później niż do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy.

¹⁰ Z naruszeniem art. 193 § 1, w związku z art. 3 pkt 4 Ordynacji podatkowej.

według 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 podatników¹¹.

Stwierdzono także przypadki: niejednolitego traktowania przez Starostwo sprzedaży pozostałych kosztów najmu, stosując zwolnienie od opodatkowania albo stawkę podatku VAT w wysokości 23%; opodatkowania stawką 23% czynszu z tytułu dzierżawy obwodów łowieckich, podczas gdy przedmiotowy czynsz korzysta ze zwolnienia z podatku VAT; nieujęcia w księgach rachunkowych Powiatu odsetek od nieterminowo uregulowanego podatku VAT za wrzesień 2017 r.; odliczenia podatku VAT od nabyć usług gastronomicznych, od których prawo to nie przysługiwało¹²; a ponadto zaniżenia podatku VAT¹³ do odliczenia.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny cząstkowej¹⁴ kontrolowanej działalności

OBSZAR

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

Opis stanu faktycznego

1.1. Działania związane z procesem wdrożenia centralizacji rozliczeń w VAT Powiatu, jak wynika z wyjaśnień Starosty, zostały rozpoczęte już w 2015 r. poprzez nawiązanie współpracy w zakresie świadczenia usług dotyczących m.in. doradztwa podatkowego w zakresie przeprowadzenia audytu rozliczeń Powiatu oraz jednostek organizacyjnych, w zakresie podatku VAT, a także opracowania odpowiednich procedur. Negocjacje zakończono podpisaniem niżej opisanej umowy.

(akta kontroli str. 42)

W dniu 26 listopada 2015 r. Zarząd Powiatu zawarł umowę ze spółką z o.o.¹⁵ (dalej: Spółka), której zlecił realizację usługi doradztwa podatkowego w zakresie przeprowadzenia audytu rozliczeń zamawiającego oraz wskazanych jednostek budżetowych w zakresie podatku VAT, w celu zidentyfikowania wszelkich istotnych z perspektywy tego podatku transakcji i opracowania procedur rozliczania podatku VAT w odniesieniu do transakcji zidentyfikowanych podczas audytu. Audyt, o którym mowa w tej umowie, polegał na konsultacjach wykonawcy umowy z przedstawicielami Powiatu oraz jednostek organizacyjnych zaangażowanych w proces rozliczania podatku VAT. Opracowanie procedur rozliczeń VAT¹⁶ polegało na przygotowaniu w formie tabel kluczowych informacji w odniesieniu do poszczególnych transakcji realizowanych przez Powiat i ww. jednostki organizacyjne, w tym: kwalifikację VAT transakcji, moment powstania obowiązku podatkowego, sposób dokumentowania, w tym termin wystawienia faktury, stawkę VAT, weryfikację prawa do odliczenia podatku naliczonego, termin odliczenia tego podatku. Procedury te wykonawca opracował z uwzględnieniem stanu prawnego obowiązującego w dniu ich przekazania Powiatowi oraz zobowiązał się do dokonywania ich modyfikacji w przypadku zmiany stanu prawnego w okresie obowiązywania umowy.

¹¹ Dz. U. poz. 2193; dalej: rozporządzenie w sprawie sposobu określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników.

¹² Niezgodnie z art. 88 ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT.

¹³ Niezgodnie z art. 86 ust. 1 ustawy o VAT.

¹⁴ Oceny cząstkowe to oceny działalności w poszczególnych obszarach badań kontrolnych. Ocena cząstkowa może być sformułowana jako ocena pozytywna, ocena negatywna albo ocena w formie opisowej.

¹⁵ Według wpisu do KRS spółka ta zajmowała się m.in. doradztwem podatkowym, działalnością rachunkową i księgową.

¹⁶ Dalej: procedury rozliczeń VAT Powiatu.

(akta kontroli str. 169-171)

Spółka opracowała i przekazała w ustalonym terminie procedury rozliczeń VAT Powiatu, według stanu prawnego na 17 października 2016 r. Aktualizacji przedmiotowych procedur dokonała według stanu na 1 września 2017 r. Procedury rozliczeń VAT Powiatu nie zostały formalnie wprowadzone do stosowania, poza zobowiązaniem księgowych ds. VAT i koordynatora ds. VAT do ich przestrzegania. Zostało to opisane w dalszej części wystąpienia pokontrolnego.

(akta kontroli str. 172-184, 628-911)

1.2. Według postanowień Regulaminu organizacyjnego Starostwa¹⁷, Wydział Finansowy Starostwa¹⁸ zajmował się opracowaniem budżetu Powiatu, obsługą finansowo-księgową Starostwa, Zarządu Powiatu, organizacją i nadzorowaniem prawidłowości prowadzenia rachunkowości budżetu Powiatu i Starostwa oraz sporządzaniem sprawozdania z realizacji zadań budżetowych. Jednym z podstawowych zadań tego Wydziału było m.in. prowadzenie rejestrów sprzedaży i zakupu dotyczących podatku VAT, łącznie ze sporządzeniem deklaracji VAT. Nowe zadanie polegające na koordynacji zadań związanych z centralizacją VAT w zakresie podatku VAT łącznie z prowadzeniem scentralizowanego rozliczenia i sporządzania deklaracji VAT-7 Powiatu oraz rozliczeń z urzędem skarbowym formalnie powierzone zostało temu Wydziałowi dopiero 7 marca 2019 r., o czym szerzej w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości”.

(akta kontroli str. 7, 11-12, 21, 25-26)

W dniu 15 grudnia 2016 r. Zarząd Powiatu podjął uchwałę nr 327/2016 w sprawie sporządzania skonsolidowanych deklaracji Powiatu Czarnkowsko-Trzcianeckiego dla celów podatku od towarów i usług¹⁹, którą stosowano od 1 stycznia 2017 r. do 31 grudnia 2018 r. Obowiązującą od 1 stycznia 2018 r. zmianą tej uchwały ustalono wzory pieczęci dokumentowania rozliczeń podatku VAT, podlegającego odliczeniu na fakturach zakupu przez jednostki objęte centralizacją VAT.

Od 1 stycznia 2019 r. stosowana była uchwała Zarządu Powiatu nr 10/2018 z 20 grudnia 2018 r. w sprawie sporządzania skonsolidowanych deklaracji Powiatu Czarnkowsko-Trzcianeckiego dla celów podatku od towarów i usług²⁰, zmieniona uchwałą nr 125/2019 Zarządu Powiatu z 26 września 2019 r.

(akta kontroli str. 48-114, 1654-1659)

W dniu 30 stycznia 2020 r. Zarząd Powiatu podjął uchwałę nr 173/2020 w sprawie sporządzania skonsolidowanych deklaracji Powiatu, którą uchylił ww. uchwałę nr 10/2018.

(akta kontroli, str. 1899-1919)

Uchwałą Zarządu Powiatu nr 327/2016 utworzono funkcję księgowego ds. VAT i koordynatora ds. VAT. Księgowych ds. VAT mieli obowiązek wyznaczyć kierownicy jednostek organizacyjnych Powiatu, włączając Starostwo, a koordynatora ds. VAT – Zarząd Powiatu w formie uchwały.

(akta kontroli str. 49-50)

¹⁷ W okresie objętym kontrolą NIK obowiązywał regulamin organizacyjny Starostwa przyjęty uchwałą Rady Powiatu Czarnkowsko-Trzcianeckiego nr V/29/2015 z dnia 24 lutego 2015 r. z późniejszymi zmianami, uchyloną uchwałą nr 44/2019 Zarządu Powiatu Czarnkowsko-Trzcianeckiego z dnia 7 marca 2019 r. w sprawie uchwalenia Regulaminu organizacyjnego Starostwa, dalej Regulamin organizacyjny.

¹⁸ Dalej: WF.

¹⁹ Dalej: uchwała Zarządu Powiatu nr 327/2016; uchwała ta zastąpiła uchwałę Zarządu Powiatu nr 315/2016 z 24 listopada 2016 r. w sprawie sporządzania skonsolidowanych deklaracji Powiatu dla celów podatku od towarów i usług.

²⁰ Dalej: uchwała Zarządu Powiatu nr 10/2018.

W grudniu 2016 r. kierownicy 18 jednostek organizacyjnych wyznaczyli spośród pracowników tych jednostek osoby do pełnienia funkcji księgowego ds. VAT i przesłali do Starostwa jednobrzmiące akty ich powołania na tę funkcję. W Starostwie wyznaczono jednego z pracowników WF do pełnienia funkcji księgowego ds. VAT. Pracownik ten został również wyznaczony uchwałą Zarządu Powiatu nr 328/2016 z 15 grudnia 2016 r. do pełnienia funkcji koordynatora ds. VAT.
(akta kontroli str. 115-135, 144, 147-149)

Do obowiązków koordynatora ds. VAT należało zapoznanie się z procedurami rozliczeń VAT Powiatu oraz ich stosowanie; przestrzeganie postanowień uchwały nr 327/2016 oraz dochowywanie terminów z niej wynikających; analiza danych częściowych i ewentualne konsultacje z księgowymi ds. VAT; monitorowanie terminowego przekazywania przez jednostki organizacyjne zaakceptowanych przez ich kierowników formularzy częściowych deklaracji VAT i ich akceptacja; wygenerowanie skonsolidowanej deklaracji VAT; przedkładanie skonsolidowanych deklaracji VAT do podpisu osobom upoważnionym (staroście i skarbnikowi) – w terminach określonych w uchwale 327/2016; wskazywanie siebie na deklaracji skonsolidowanej jako osoby ją sporządzającej; terminowe składanie skonsolidowanych deklaracji VAT Powiatu do urzędu skarbowego; dopilnowanie terminowej zapłaty zobowiązania podatkowego w VAT wynikającego ze skonsolidowanej deklaracji Powiatu; składanie w razie potrzeby korekt skonsolidowanych deklaracji VAT oraz dopilnowanie zapłaty zobowiązania podatkowego VAT wynikającego z tej deklaracji; sporządzanie elektronicznego pliku JPK_VAT Powiatu²¹.

(akta kontroli str. 144-145, 220-221)

Księgowi ds. VAT jednostek objętych centralizacją VAT zostali zobowiązani do m.in. przestrzegania postanowień uchwały Zarządu Powiatu nr 327/2016; stosowania aktualnych wersji procedur rozliczeń VAT Powiatu; bieżącego prowadzenia rejestrów sprzedaży i zakupów; wprowadzania na podstawie tych rejestrów danych do formularza częściowej deklaracji VAT i zatwierdzania formularza w systemie informatycznym; przekazywania wynikającej z częściowej deklaracji VAT kwoty podatku na wydzielone i wskazane przez koordynatora ds. VAT konto bankowe w terminie ustalonym w ww. uchwale nr 327/2016.

(akta kontroli str. 115-135, 149)

1.3. Zasady prowadzenia dokumentacji związanej ze scentralizowanym rozliczaniem podatku VAT ustalone zostały w uchwale Zarządu Powiatu nr 327/2016, uchylonej jego uchwałą nr 10/2018, w związku z wprowadzeniem od 1 stycznia 2019 r. nowego oprogramowania informatycznego do sporządzania skonsolidowanych deklaracji Powiatu dla celów podatku VAT. Od 1 września 2019 r. zmiana uległa m.in. treść załącznika nr 2 do uchwały Zarządu Powiatu nr 10/2018, zawierającego listę 19 jednostek objętych scentralizowanym podatkiem VAT (zmieniono w niej nazwy trzech z tych jednostek – dwóch szkół i centrum edukacji zawodowej).

(akta kontroli str. 48-68, 88-110)

W załącznikach do ww. uchwał Zarządu Powiatu (nr 327/2016 i 10/2018) określono: schemat działań w procesie sporządzania, podpisywania i składania skonsolidowanych deklaracji VAT Powiatu; listę 19 jednostek organizacyjnych objętych scentralizowanym podatkiem VAT od 1 stycznia 2017 r.; zakres danych identyfikacyjnych podmiotu dokonującego transakcji na fakturach sprzedaży i zakupu; format numeracji faktur sprzedaży; wzór miesięcznych informacji dotyczących transakcji odwrotnego obciążenia.

²¹ Realizację obowiązku sporządzania pliku JPK_VAT Powiatu powierzono koordynatorowi ds. VAT w trakcie trwania kontroli NIK – aneksem nr 1 z 29 listopada 2019 r. do jego zakresu obowiązków.

Dla złożenia skonsolidowanej deklaracji VAT Powiatu i zapłaty zobowiązania podatkowego w VAT ustalony został termin do 25 dnia m-ca następującego po zakończeniu okresu rozliczeniowego, a jeżeli ostatni dzień terminu przypadał na sobotę lub dzień ustawowo wolny od pracy, za ostatni dzień terminu uważało się następny dzień po dniu albo dniach wolnych od pracy. Zobowiązano jednostki organizacyjne Powiatu do wystawiania faktur sprzedaży i zakupu, w których jako ich wystawcy mają figurować te jednostki, a jako sprzedawca lub nabywca ma być wskazany Powiat.

(akta kontroli str. 57-68, 96-107)

Z dniem 1 stycznia 2017 r. wprowadzono zmiany²² w obowiązującej instrukcji określającej zasady sporządzania, obiegu i kontroli oraz przechowywania i zabezpieczania dokumentów księgowych i ksiąg rachunkowych w Starostwie (dalej: Instrukcja), polegające m.in. na dodaniu w załączniku nr 1 regulacji dotyczącej użytkowania przez Powiat od 1 stycznia 2017 r. systemu informatycznego udostępnionego przez Internet, umożliwiającego przygotowanie deklaracji VAT oraz Jednolitego Pliku Kontrolnego (dalej: JPK) na bazie dokumentów sprzedażowych i zakupowych. Wprowadzona²³ od 1 stycznia 2019 r. zmiana w załączniku nr 1 do Instrukcji dotyczyła użytkowania od tego dnia nowego systemu informatycznego umożliwiającego przygotowanie deklaracji VAT i JPK na bazie dokumentów sprzedażowych i zakupowych. Oba systemy informatyczne używane były w Starostwie oraz jednostkach objętych scentralizowanym podatkiem VAT; wystawiano w nich faktury VAT, prowadzono cząstkowe ewidencje VAT jednostek, generowano jedną skonsolidowaną deklarację VAT-7 oraz pliki JPK_VAT.

(akta kontroli str. 185, 191-192, 269, 457-486)

Przyjęto również wzory odcisków pieczęci do stosowania na dokumentach księgowych Starostwa, w tym m.in. o treści: zakup nie służy sprzedaży opodatkowanej – podatek VAT nie podlega odliczeniu; zakup związany wyłącznie ze sprzedażą opodatkowaną – podatek VAT podlegający odliczeniu; do rozliczenia podatku VAT przyjęto współczynnik proporcji ...%; do rozliczenia podatku VAT przyjęto przewspółczynnik ...%; do rozliczenia podatku VAT przyjęto przewspółczynnik ...% i współczynnik proporcji ...%.

(akta kontroli str. 188)

1.4. Na próbie 41 skonsolidowanych deklaracji VAT-7 Powiatu sporządzonych w latach 2017-2019 (do 30 czerwca) ustalono, że:

- 36 deklaracji w wersji papierowej (87,8%) nie zostało podpisanych przez Starostę albo byłego Starostę, a na czterech z nich (9,8%) nie było kontrasygnaty Skarbnika, o czym szerzej w sekcji „Stwierdzonej nieprawidłowości”;
- na każdej deklaracji w wersji papierowej umieszczony był podpis koordynatora ds. VAT z adnotacją „Sporządził”;
- każda z deklaracji została złożona do urzędu skarbowego w ustawowym terminie i zobowiązanie podatkowe z tytułu podatku VAT, poza jednym przypadkiem, zostało uregulowane w ustawowym terminie (szczegółowe ustalenia w tym zakresie zostały opisane w pkt 2.2. niniejszego wystąpienia pokontrolnego oraz przypisanej do obszaru nr 2 sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości”);
- złożonych zostało sześć korekt deklaracji VAT-7 i uregulowano zobowiązania podatkowe wynikające z tych korekt (szczegółowe ustalenia w tym zakresie zostały opisane w pkt 2.2. niniejszego wystąpienia pokontrolnego);

²² Zarządzeniem Starosty Czarnkowsko-Trzcianeckiego nr 27/2017 z 28 sierpnia 2017 r.

²³ Zarządzeniem Starosty Czarnkowsko-Trzcianeckiego nr 3/2019 z 11 stycznia 2019 r.

- 18 deklaracji częściowych, spośród 639 tych deklaracji, zostało przesłanych elektronicznie do Starostwa przez powiatowe jednostki organizacyjne z opóźnieniem wynoszącym od jednego do 11 dni²⁴ po terminie ustalonym w wewnętrznych procedurach na 15 dzień m-ca następującego po okresie rozliczeniowym;

- na fakturach sprzedaży VAT jako sprzedawcę wskazywano Powiat, a na fakturach zakupu VAT, poza czterema przypadkami²⁵, jako nabywcę wskazywano Powiat²⁶.

(akta kontroli str. 57-59, 96-98, 450-456, 1202, 1301-1308, 1325, 1344-1347, 1351)

Koordynator ds. VAT sprawę ww. 18 deklaracji częściowych VAT-7 jednostek przesłanych z opóźnieniem wyjaśnił tym, że pierwotnie zostały one przesłane w terminie. Po konsultacjach z koordynatorem ds. VAT wymagały one jednak zmodyfikowania, ponownego sporządzenia i przekazania, co odbyło się w tych przypadkach po wymaganym terminie (system informatyczny nie odnotowywał pierwotnych dat przesłania deklaracji).

(akta kontroli str. 553, 558)

1.5. Liczba jednostek organizacyjnych Powiatu według Statutu Powiatu, obowiązującego na 1 stycznia 2017 r., wynosiła 21. W liczbie tej uwzględnione były trzy jednostki, które nie podlegały centralizacji rozliczeń w VAT²⁷.

(akta kontroli str. 207, 209, 211, 213, 216)

Lista 19 jednostek objętych obowiązkiem wspólnego rozliczenia podatku VAT od 1 stycznia 2017 r., stanowiąca załączniki nr 2 do uchwał Zarządu Powiatu nr 327/2016 i nr 10/2018, zawierała wykaz ww. 18 powiatowych jednostek organizacyjnych wskazanych w Statucie, a 19. – to Starostwo.

(akta kontroli str. 61-62, 99-100)

1.6. W dniu 21 grudnia 2016 r., na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy o centralizacji VAT, Powiat złożył w Urzędzie Skarbowym w Czarnkowie (dalej: US) informację o rozliczaniu podatku VAT od 1 stycznia 2017 r. wraz ze wszystkimi (18) powiatowymi jednostkami organizacyjnymi (lista tych jednostek stanowiła załącznik nr 1 do niniejszej informacji). Na liście jednostek nie zostało podane Starostwo, ponieważ już od 2008 r. Powiat i Starostwo działało pod jednym numerem identyfikacji podatkowej NIP, jako jeden podatnik VAT czynny.

(akta kontroli str. 520-521, 1935-1936)

Zgłoszenie aktualizacyjne NIP-2 zostało złożone w US w dniu 2 stycznia 2017 r. Załącznik nr 1 do przedmiotowego zgłoszenia zawierał listę 18 jednostek organizacyjnych Powiatu, objętych centralizacją VAT i ich adresów miejsc prowadzenia działalności, a w załączniku nr 2 do zgłoszenia zawarto listę 19 numerów rachunków bankowych pozostałych związanych z prowadzoną działalnością, których posiadaczem był Powiat.

(akta kontroli str. 198-203)

W dniu 25 października 2019 r. przesłane zostało elektronicznie do US zgłoszenie aktualizacyjne NIP-2, w którym wykazanych zostało 18 jednostek objętych centralizacją VAT. W zgłoszeniu tym nazwy trzech z tych jednostek miały inne brzmienie, niż podane w zgłoszeniu NIP-2 złożonym w Urzędzie 2 stycznia 2017 r.

²⁴ W dniach: 16, 17, 21, 20, 22, 23, 24, 25, 26 m-ca następującego po zakończeniu okresu rozliczeniowego.

²⁵ Dot. faktur zakupu VAT zaewidencjonowanych w ewidencji zakupu VAT Centrum Kształcenia Zawodowego w Czarnkowie nr 011/2017 z 1.03.2017 r., nr 47/2017 z 28.03.2017 r., nr UPS/00073/2018 z 26.01.2018 r. i nr UPS/00039/2019 z 21.01.2019 r., dla których następnie Centrum wystawiło noty korygujące dane nabywcy, wskazując jako treść prawidłową – Powiat; noty te wystawione zostały niezwłocznie (w miesiącu, w którym wystawiona została korygowana faktura).

²⁶ Ustalono na próbie faktur sprzedaży VAT i faktur zakupu VAT, objętych badaniami NIK odpowiednio w pkt 2.7. i pkt 3.2. niniejszego wystąpienia pokontrolnego.

²⁷ Powiatowy Urząd Pracy w Czarnkowie wraz z filiami, Zespół Zakładów Opieki Zdrowotnej w Czarnkowie i Szpital Powiatowy w Trzciance.

W związku ze zmianą nazw tych trzech powiatowych jednostek organizacyjnych nie zostały złożone zgłoszenia aktualizacyjne w terminie określonym w art. 9 ust. 1 ustawy o zasadach ewidencji, co szerzej opisano w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości”.

(akta kontroli str. 487-501)

1.7. W latach 2017-2019 scentralizowanym podatkiem VAT w Starostwie zajmował się jeden z pracowników WF – główny specjalista tego Wydziału. Pracownik ten był zatrudniony Starostwie (w WF) od 1 września 2007 r. Od 1 stycznia 2017 r. wyznaczono go do pełnienia funkcji koordynatora ds. VAT i powołano do pełnienia funkcji księgowego ds. VAT w Starostwie (ustalenia w tym zakresie zostały opisane wyżej w pkt 1.2. niniejszego wystąpienia pokontrolnego). Do obowiązków tego pracownika należały ponadto sprawy związane z rozliczaniem dochodów budżetu państwa.

(akta kontroli str. 147-151, 222)

1.8. Pracownik WF pełniący funkcje koordynatora ds. VAT i księgowego ds. VAT Starostwa posiadał 12-letni staż pracy związany z podatkiem VAT, wykształcenie wyższe ekonomiczne oraz uczestniczył w 13 szkoleniach dotyczących podatku VAT.

(akta kontroli str. 223-225)

Zakres powierzonych obowiązków koordynatora ds. VAT i księgowego ds. VAT w Starostwie został omówiony w pkt 1.2. niniejszego wystąpienia pokontrolnego. W zakresie czynności ww. głównego specjalisty WF, obowiązującym od 2 stycznia 2017 r., jednym z podstawowych obowiązków było prowadzenie ewidencji i rozliczeń podatku VAT na podstawie uchwały nr 327/2016, uchwały nr 328/2016 oraz powołania do pełnienia funkcji księgowego ds. VAT w Starostwie.

(akta kontroli str. 150-151)

1.9. W Starostwie nie prowadzono naboru pracowników do wykonywania zadań w zakresie centralizacji rozliczeń VAT.

(akta kontroli str. 226)

1.10. Wydatki Powiatu (stałe - „S” i jednorazowe - „J”) w latach 2015-2019 (do 30 września) związane z rozliczaniem podatku VAT przez Starostwo kształtowały się następująco:

- wynagrodzenia pracowników - (według PIT) odpowiednio: 20,8 tys. zł, 22,4 tys. zł (wzrost o 8%); 30,2 tys. zł (wzrost o 35%); 31,6 tys. zł (wzrost o 5%); 25,8 tys. zł;
- na usługi doradczo-konsultingowe odpowiednio: 22,1 tys. zł; 16,3 tys. zł; 16,6 tys. zł i po 3,7 tys. zł w latach 2018-2019; (wydatki J);
- na szkolenia dla pracowników odpowiednio: 0,8 tys. zł; 0,5 tys. zł; 0,3 tys. zł; 0,8 tys. zł; 0,4 tys. zł (wydatki J);
- na publikacje fachowe, książkowe i elektroniczne odpowiednio: 0,7 tys. zł; po 0,8 tys. zł w latach 2016-2018 i po 0,4 tys. zł w latach 2018-2019; (wydatki J)
- na oprogramowanie informatyczne odpowiednio w latach 2017-2019: 4,0 tys. zł (wydatki S); 22,9 tys. zł (wydatki S i J) i 1,2 tys. zł (wydatek J);
- inne na wykonanie pieczętek w 2018 r. – 2,4 tys. zł (wydatek J).

(akta kontroli str. 228)

Jednostki organizacyjne Powiatu w 2015 r. i 2018 r. poniosły następujące wydatki związane z rozliczaniem VAT: na wynagrodzenia pracowników 7,88 tys. zł i 16,83 tys. zł, na sprzęt informatyczny 0,47 tys. zł i 1,21 tys. zł, na oprogramowanie informatyczne wraz z aktualizacją 0,1 tys. zł i 0,2 tys. zł, na meble i sprzęt biurowy 0,03 tys. zł i 0,07 tys. zł, na szkolenia pracowników 0,55 tys. zł i 0,76 tys. zł, na publikacje fachowe, książkowe i elektroniczne 0,02 tys. zł i 0,48 tys. zł, media 0,33 tys. zł i 0,47 tys. zł i inne (papier, tusze) 0,17 tys. zł i 0,18 tys. zł.

Starostwo przy wdrażaniu i realizacji centralizacji VAT korzystało z pomocy doradców podatkowych (ustalenia dotyczące umowy zawartej w 2015 r. w tym zakresie ze Spółką opisano w pkt 1.1. niniejszego wystąpienia pokontrolnego). W czerwcu 2016 r. Powiat zawarł z nią kolejną umowę na usługi doradztwa podatkowego w zakresie przeprowadzenia informatyzacji procesu rozliczania podatku VAT w Powiecie do 31 grudnia 2016 r. W kolejnej umowie zawartej w styczniu 2017 r. Powiat zlecił usługi doradztwa podatkowego w zakresie wsparcia dotyczącego rozliczeń VAT po dokonaniu centralizacji rozliczeń VAT, przez pierwszych sześć miesięcy, w których Powiat dokona centralizacji VAT. W kolejnych trzech umowach zawartych odpowiednio w październiku 2017 r., styczniu 2018 r. i w styczniu 2019 r. Powiat zlecił Spółce usługi doradztwa podatkowego w zakresie stałej współpracy mogącej obejmować w szczególności przygotowywanie pisemnych opinii podatkowych, wniosków o wydanie interpretacji indywidualnych prawa podatkowego oraz udzielania konsultacji telefonicznych (tzw. dyżur doradcy podatkowego) w wymiarze łącznie odpowiednio: pięć godzin do 31 grudnia 2017 r. oraz 10 godzin odpowiednio: do dnia 31 grudnia 2018 r. i w okresie 12 miesięcy.

(akta kontroli str. 231-254, 294-298)

1.11. Przeprowadzone w Starostwie w latach 2016-2019 postępowania o udzielenie zamówienia publicznego na podstawie ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. – Prawo zamówień publicznych²⁸ nie dotyczyły dostawy towarów lub usług związanych z centralizacją VAT.

(akta kontroli, str. 291-293)

Wartości zamówień brutto w danym roku (zaprezentowane w pkt 1.10. niniejszego wystąpienia pokontrolnego) udzielonych na podstawie: pięciu ww. umów na usługi w zakresie doradztwa podatkowego, dwóch umów na udostępnianie internetowe zintegrowanego systemu informatycznego umożliwiającego przygotowanie deklaracji VAT oraz JPK²⁹ oraz jednej umowy na zakup licencji wraz z dostępem do Centralnego Rejestru VAT dla JST³⁰ i fakturowanie nie przekraczała równowartości 30 tys. zł lub 50 tys. zł. Przy zlecaniu tych usług nie stosowano wewnętrznej procedury rozeznania rynku cenowego określonej w Regulaminie udzielania zamówień publicznych³¹.

(akta kontroli str. 230-271, 272- 290)

1.12. Zlecone w latach 2016-2019 pięcioma umowami usługi doradztwa podatkowego zostały zrealizowane przez wykonawcę i opłacone przez Powiat, zgodnie z postanowieniami tych umów wraz z aneksem³². W zawartych umowach zabezpieczono interes zamawiającego poprzez ustalenie kar umownych za nieterminową ich realizację.

²⁸ Dz. U. z 2019 r. poz. 1843, ze zm.

²⁹ Pierwsza z umów została zawarta 2.02.2017 r. na okres od 1.02. do 31.12.2017 r. za wynagrodzeniem dla wykonawcy w wysokości 299 zł netto za m-c, a druga została zawarta 20.12.2017 r. na okres od 1.01. do 31.12.2018 r. za wynagrodzeniem dla wykonawcy w wysokości 299 zł netto za m-c.

³⁰ Umowa zawarta 17.10.2018 r. na okres od 17.10.2018 r. do 26.10.2019 r. za wynagrodzeniem dla wykonawcy 18 450 zł brutto.

³¹ Obowiązujący Regulamin udzielania zamówień publicznych wprowadzony został zarządzeniem Starosty Czarnkowsko-Trzcianeckiego nr 8/2014 z dnia 26 lutego 2014 r. w sprawie wprowadzenia do obowiązującego stosowania Regulaminu udzielania zamówień publicznych, których wartość nie przekracza wyrażonej w złotych równowartości kwoty 14 000 euro, z późniejszymi zmianami; stanowił on, że do zamówień tego samego rodzaju, których wartość brutto w danym roku nie przekracza 30 000 zł (od 2 stycznia 2015 r. do 19 sierpnia 2018 r.), następnie 50 000 zł (od 20 sierpnia 2018 r. do nadal) można nie stosować tego regulaminu w zakresie procedury rozeznania rynku cenowego, za wyjątkiem konieczności zawierania umów.

³² Dotyczy aneksu nr 1 do umowy zawartej na okres od 6.06. do 31.12.2016 r., którym usunięto z umowy postanowienie, że: „System informatyczny będzie umożliwiał dostęp do procedur rozliczania podatku VAT” oraz zmniejszono wysokość wynagrodzenia brutto wykonawcy z 20 418 zł do 16 334,40 zł.

(akta kontroli str. 231-254, 294-298)

1.13. Spółka zorganizowała trzy spotkania z przedstawicielami jednostek organizacyjnych Powiatu. W trakcie pierwszego z nich (27 listopada 2015 r.) 28 osób reprezentujących te jednostki zapoznało się z całym procesem prac przygotowawczych na bazie ich przykładowych rejestrów VAT i deklaracji. Na drugim ze spotkań (17 października 2016 r.) przeprowadzone zostało szkolenie pt. „Centralizacja rozliczeń podatku VAT oraz Jednolity Plik Kontrolny”, w którym uczestniczyło 27 osób, reprezentujących te jednostki. W czasie trzeciego ze spotkań (7 grudnia 2016 r.) 29 osób z tych jednostek zapoznało się z obsługą programu do rozliczania podatku VAT i sporządzania deklaracji podatkowych VAT-7.

(akta kontroli str. 43-45)

Pracownicy Starostwa (Skarbnik, Główna księgowa i księgowy ds. VAT) zorganizowali spotkanie z księgowymi jednostek objętych centralizacją rozliczeń VAT o tematyce rozliczania i ewidencji księgowej podatku VAT oraz innych bieżących spraw z zakresu księgowości. W trakcie tego spotkania ustalono do dalszego stosowania wzory księgowi w jednostkach organizacyjnych i w Starostwie, dotyczące ewidencji faktur VAT sprzedaży i faktur VAT zakupu, rozrachunków z tytułu VAT Powiatu z jednostkami organizacyjnymi oraz zwrotu do jednostek nadwyżki VAT naliczonego nad należnym. Jednostki organizacyjne, objęte centralizacją rozliczeń VAT, nie składały zapotrzebowań na szkolenia dotyczące tej centralizacji.

(akta kontroli str. 46, 367-369)

1.14. Współpraca Powiatu z jednostkami organizacyjnymi Krajowej Administracji Skarbowej (dalej: KAS) polegała na złożeniu trzech wniosków do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (dalej: KIS) o interpretację indywidualną. Wydana 9 sierpnia 2017 r. interpretacja indywidualna KIS dotyczyła stwierdzenia, czy obciążanie najemców lokali opłatami za media stanowi samodzielną czynność opodatkowaną VAT, czy też jest częścią świadczenia złożonego w postaci usługi najmu lokali. W interpretacji z 30 listopada 2017 r. Dyrektor KIS ustosunkował się do prawa do odliczania podatku naliczonego VAT od ponoszonych przez Powiat w latach 2013-2015 wydatków w zakresie utrzymania, eksploatacji i remontów budynku Starostwa. W interpretacji wydanej 11 października 2018 r. Dyrektor KIS odniósł do prawa do odliczenia podatku naliczonego VAT w związku z realizacją Projektu pn. „Budowa boisk wielofunkcyjnego i siłowni zewnętrznej przy Zespole Szkół Technicznych w Trzciance”.

(akta kontroli str. 47, 1223, 1226-1286)

Ponadto, 19 listopada 2015 r. Powiat, wspólnie z Gminą i Miastem Czarnków, zwrócił się do Naczelnika US z prośbą o przeprowadzenie szkolenia z zakresu podatku VAT, tj. Centralizacji rozliczeń podatku VAT w jednostkach samorządu terytorialnego. Szkolenie takie zostało przeprowadzone 20 grudnia 2016 r. przez przedstawicieli tego Urzędu.

(akta kontroli str. 47)

1.15. W latach objętych kontrolą NIK nie prowadzono i nie zaplanowano na 2019 r. kontroli lub audytu wewnętrznego w zakresie scentralizowanego rozliczania VAT w Starostwie, jak również w powiatowych jednostkach organizacyjnych.

Nieprowadzenie kontroli lub audytu w zakresie scentralizowanego rozliczania VAT Starosta wyjaśnił brakiem negatywnych sygnałów w tym zakresie.

(akta kontroli str. 299-363, 1206)

W IV kwartale 2018 r. kompleksową kontrolę gospodarki finansowej Powiatu za 2017 r. przeprowadziła Regionalna Izba Obrachunkowa w Poznaniu (dalej: RIO).

W trakcie tej kontroli zbadano prowadzenie ksiąg rachunkowych budżetu Powiatu i Starostwa, w tym konta 271 „Rozliczenie z jednostkami organizacyjnymi z tytułu VAT” i nie stwierdzono nieprawidłowości. RIO ustaliła, że Powiat nie skorzystał z możliwości odzyskiwania VAT, nie prowadził w tym zakresie postępowania na wybór wykonawcy i nie zlecił tej czynności podmiotowi zewnętrznemu.

(akta kontroli str. 511, 515-518)

1.16. W rejestrze skarg i wniosków Starostwa nie zarejestrowano żadnej skargi, która dotyczyła scentralizowanych rozliczeń VAT.

(akta kontroli str. 364-366)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

1) Niezgodnie ze standardami kontroli zarządczej³³ (pkt II.A.3 i pkt II.A.4 załącznika), dopiero po upływie ponad dwóch lat od rozpoczęcia faktycznego, scentralizowanego rozliczania VAT w Powiecie, w Regulaminie organizacyjnym przypisano WF zadania związane z centralizacją rozliczeń VAT (od 7 marca 2019 r.) oraz formalnie powierzono pracownikowi WF obowiązki w zakresie sporządzania i przysyłania pliku JPK_VAT (od 29 listopada 2019 r.).

Zgodnie z przywołanymi standardami: struktura organizacyjna jednostki powinna być dostosowana do aktualnych celów i zadań, zakres obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności dla każdego pracownika aktualny, a zakres uprawnień delegowanych poszczególnym osobom zarządzającym lub pracownikom - precyzyjnie określony.

(akta kontroli, str. 23, 26, 220-221)

Sprawę przypisania z opóźnieniem ww. zadań Wydziałowi Finansowemu Starosta wyjaśnił przeoczeniem. W kwestii powierzenia ww. zadań pracownikowi tego Wydziału Starosta podał m.in., że uznano, iż czynności generowania pliku JPK Powiatu automatycznie wchodzi w zakres obowiązków w ramach pełnionych funkcji przez pracownika. W trakcie kontroli NIK uzupełniono zakres czynności pracownika o dodatkowy zakres zgodnie z procedurą wynikającą z obowiązków elektronicznego raportowania JPK.

(akta kontroli, str. 1208, 1936)

2) Z naruszeniem odpowiednio §§ 30, 35 i 36 uchwały nr 327/2016 Zarządu Powiatu i §§ 27, 32 i 33 uchwały nr 10/2018 Zarządu Powiatu, odpowiedzialny za to koordynator ds. VAT nie dopilnował, aby skonsolidowana deklaracja VAT została podpisana przez właściwe osoby. Skutkiem tego, 36 (87,8%) spośród skonsolidowanych deklaracji VAT-7 w wersji papierowej za okres 2017-2019 (do 30 września) nie zostało podpisanych przez Starostę albo byłego Starostę, a na czterech z nich (9,8%) nie było kontrasygnaty Skarbnika.

(akta kontroli str. 55, 95, 450)

Koordynator ds. VAT wyjaśnił, że powyższe zaniechanie wynikało z omyłkowego pominięcia złożenia na deklaracjach podpisu przez Starostów i kontrasygnaty przez Skarbnika.

(akta kontroli str. 555)

3) Przesłanie do US zgłoszenia aktualizacyjnego NIP-2, w którym zostały podane zmienione od 1 września 2019 r. nazwy dwóch powiatowych szkół (tj. Zespołów Szkół Ponadgimnazjalnych w Czarnkowie i w Trzciance na Zespoły Szkół

³³ Komunikat nr 23 Ministerstwa Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Fin. Nr 15, poz. 84), dalej Komunikat w sprawie standardów kontroli zarządczej.

w Czarnkowie i w Trzciance) i nazwy Centrum Edukacji Zawodowej na Centrum Kształcenia Zawodowego, dopiero po upływie 55 dni od tej zmiany, stanowiło naruszenie art. 9 ust. 1 ustawy o zasadach ewidencji. Zgodnie z przywołanym przepisem zgłoszenia zmiany danych należy dokonać do naczelnika urzędu skarbowego nie później niż w terminie 7 dni od dnia, w którym ta zmiana nastąpiła.

(akta kontroli str. 487-501)

Starosta przyznał, że nie dochowano ww. terminu, podając jednocześnie, iż w przedmiotowym zgłoszeniu zostały podane nowe nazwy tych trzech jednostek, oraz że dokonane zmiany były związane z wejściem w życie 1 września 2019 r. nowelizacji ustawy o VAT (tzw. białej listy podatników VAT).

(akta kontroli str. 1210)

OCENA CZĄSTKOWA

Zadania związane z centralizacją VAT zostały należycie przygotowane. Zasoby kadrowe Starostwa zajmujące się zagadnieniem scentralizowanych rozliczeń VAT zapewniały sprawną realizację tego zadania. Przyjęto i wdrożono wewnętrzne procedury sporządzania skonsolidowanej deklaracji VAT-7, określające szczegółowo obowiązki jednostek organizacyjnych, księgowych ds. VAT tych jednostek i koordynatora ds. VAT oraz terminy ich realizacji. Z ponad dwuletnim opóźnieniem wprowadzono natomiast do Regulaminu organizacyjnego Starostwa zadania WF związane z centralizacją rozliczeń VAT oraz formalnie powierzono pracownikowi tego Wydziału zadania w zakresie generowania i przesyłania plików JPK_VAT. Wewnętrzne procedury dotyczące sporządzania skonsolidowanej deklaracji VAT-7 nie zawsze jednak były przestrzegane, na części deklaracji brak było wymaganych podpisów (87,8%) i kontrasygnat (9,8%). Scentralizowanym podatkiem VAT objęto wszystkie powiatowe jednostki organizacyjne, podlegające temu podatkowi. Zgłoszenie aktualizacyjne NIP-2, dotyczące zmiany nazw trzech powiatowych jednostek organizacyjnych zostało jednak złożone 48 dni po terminie. Zlecone przez Powiat usługi doradztwa podatkowego w zakresie centralizacji rozliczeń VAT zostały zrealizowane i sfinansowane zgodnie z zawartymi umowami.

OBSZAR

2. Wypełnianie obowiązków podatników VAT przez jednostkę samorządu terytorialnego

Opis stanu faktycznego

2.1. Łączna kwota podatku VAT do zapłaty wynikająca z deklaracji podatkowych VAT-7 (poz. 54) za rok 2017, 2018 i 2019 (do 30 września) wynosiła odpowiednio: 291 113 zł, 242 146 zł i 156 489 zł, a łączna kwota podatku należnego wynikająca z tych deklaracji (poz. 41) wynosiła odpowiednio: 330 899 zł, 279 202 zł i 170 962 zł. Starostwo uregulowało podatek VAT w kwotach zgodnych z zadeklarowanymi. W żadnej z deklaracji VAT-7 (w poz. 57) sporządzonych w ww. latach nie wykazano kwoty podatku do zwrotu oraz kwoty podatku naliczonego do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy (poz. 61 lub 62 deklaracji). W Starostwie nie były prowadzone kontrole przez organ podatkowy, postępowania podatkowe oraz sprawy przed sądem administracyjnym związane z podatkiem VAT.

(akta kontroli str. 370)

Bank prowadzący obsługę budżetu Powiatu na podstawie aneksu nr 1 z 20 lipca 2017 r. do umowy o prowadzenie rachunków bankowych zobowiązał się m.in. do prowadzenia rachunków bankowych VAT dla płatności podzielonej dla Powiatu i dla pozostałych jego jednostek organizacyjnych. Np. jeden z nabywców, któremu Starostwo wystawiło fakturę VAT w listopadzie 2019 r. na kwotę netto 159,05 zł i podatek VAT 28,97 zł, przelał całą należność z faktury na rachunek bankowy Powiatu. Następnie kwota podatku VAT (28,97 zł) została przekazana przez bank na rachunek bankowy VAT dla płatności podzielonej Powiatu.

(akta kontroli str. 371-383)

2.2. Zgodnie z art. 99 ust. 1 i 11b ustawy o VAT, w latach 2017-2019 (do 30 września) skonsolidowane deklaracje podatkowe VAT-7 zostały złożone za okresy miesięczne w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym miesiącu³⁴, za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Deklaracje VAT-7 zostały złożone na wzorach zgodnych z ustalonymi w załączniku nr 1 do obowiązujących rozporządzeń w sprawie wzorów deklaracji dla podatku od towarów i usług³⁵. Zobowiązania podatkowe wynikające z tych deklaracji, poza jednym przypadkiem – o czym szerzej w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości” – zostały uregulowane w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy³⁶ (zgodnie z przepisami art. 103 ust. 1 ustawy o VAT).

(akta kontroli str. 384-409)

W kontrolowanym okresie zostało złożonych w sumie siedem korekt deklaracji VAT-7, w tym w 2017 r. – sześć, a w 2018 r. – jedna. W związku ze złożeniem pięciu z tych deklaracji skorygowane zostało zobowiązanie z tytułu VAT in plus o 230 zł³⁷; kwoty te zostały zapłacone przez Starostwo w dniach, w których te deklaracje zostały przesłane elektronicznie do urzędu skarbowego. Pozostałe dwie korekty dotyczyły omyłkowego ujęcia kwot w częściowych deklaracjach VAT-7 według stawek podatkowych, bez skutków finansowych. Odsetki podatkowe od tych zobowiązań VAT powstałych w związku ze złożeniem korekt deklaracji VAT-7 nie przekraczały kwoty 8,7 zł (wynosiły od 0,02 zł do 1,84 zł), w związku z czym Powiat nie miał obowiązku odprowadzać ich do urzędu skarbowego³⁸. Korekty deklaracji zostały złożone z inicjatywy Starostwa i Poradni Psychologiczno-Pedagogicznej w Trzciance (dwie korekty) oraz Młodzieżowego Domu Kultury Trzciance (trzy korekty).

(akta kontroli str. 384-387, 393, 396-397, 522-527, 556, 560-615)

Pełnomocnictwo³⁹ do podpisywania deklaracji składanych za pomocą środków komunikacji posiadał Starosta i Wicestarosta (poprzedni i aktualni), Sekretarz Powiatu i Skarbnik.

(akta kontroli str. 411-431)

2.3. W 2017 r. i w 2018 r. Powiat złożył w każdym roku po siedem Informacji podsumowujących VAT-27, a w 2019 r. – cztery, w których wykazana łączna wartość transakcji ogółem wynosiła odpowiednio: 3 562,65 zł, 9 825,65 zł i 3 734 zł.

³⁴ Wystąpiło sześć przypadków złożenia deklaracji 26 albo 27 dnia miesiąca następującego po miesiącu, którego deklaracja dotyczyła, wówczas ostatni dzień terminu dla złożenia tych deklaracji przypadł na sobotę lub dzień ustawowo wolny od pracy, a za ostatni dzień terminu uważa się następny dzień po dniu albo dniach wolnych od pracy.

³⁵ Deklaracje za okres od 1.01.2017 r. do 30.06.2018 r. zostały sporządzone na wzorze ustalonym w załączniku nr 1 do rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z 27 grudnia 2016 r. w sprawie wzorów deklaracji dla podatku od towarów i usług (Dz. U. poz. 2273) – rozporządzenie to zostało uchylone z dniem 1 lipca 2018 r. Za okres od 1.07.2018 r. do 30.09.2019 r. zostały sporządzone na wzorze ustalonym w załączniku nr 1 do rozporządzenia Ministra Finansów z 18 kwietnia 2018 r. o tej samej nazwie (Dz. U. poz. 856, ze zm.) – rozporządzenie to zostało uchylone z dniem 1 listopada 2019 r. Od tej daty obowiązuje rozporządzenie Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju z 25 października 2019 r. o tej samej nazwie.

³⁶ Wystąpiło również sześć przypadków wpłacenia podatku VAT w dniach 26 lub 27 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy, wówczas ostatni dzień terminu dla wpłacenia podatku przypadł na sobotę lub dzień ustawowo wolny od pracy, a za ostatni dzień terminu uważa się następny dzień po dniu albo dniach wolnych od pracy.

³⁷ Z tego zobowiązanie podatkowe z tytułu VAT: za IV/2017 r. zwiększone zostało o 22 zł, za VI/2017 r. o 34 zł, za VII/2017 r. o 46 zł, za VIII/2017 r. o 127 zł, za X/2017 r. o 1 zł.

³⁸ Art. 54 § 1 pkt 5 Ordynacji podatkowej.

³⁹ Złożone w US na formularzu UPL-1 w 2017 r. w dniach: 24.02. (dla poprzedniego Starosty) i 21.04. (dla poprzedniego Wicestarosty, Sekretarza Powiatu i Skarbnika Powiatu); w dniu 4.01.2019 r. złożone zostały dwa zawiadomienia na formularzu OPL-1 o odwołaniu pełnomocnictwa do podpisywania deklaracji składanych za pomocą środków komunikacji elektronicznej wystawione na Starostę i Wicestarostę, pełniących te obowiązki w poprzedniej kadencji.

Wykazane w tych Informacjach wartości transakcji były zgodne z danymi ujętymi w deklaracji VAT-7 w poz. 31. Informacje te zostały przekazane za pomocą środków elektronicznych w takich samych terminach, w jakich złożone zostały deklaracje podatkowe VAT-7 (omówione w pkt 2.2. niniejszego wystąpienia pokontrolnego), za wyjątkiem Informacji podsumowującej za sierpień 2018 r., która została złożona 24 września – dzień przed złożeniem deklaracji VAT-7. Przedmiotowe Informacje zostały złożone na obowiązującym wzorze informacji określonym w załączniku do rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 27 grudnia 2016 r. w sprawie wzorów podsumowujących w obrocie krajowym⁴⁰.

(akta kontroli str. 384-389, 432-449)

W kontrolowanym okresie Powiat nie składał Informacji podsumowujących o dokonanych wewnątrzwspólnotowych transakcjach. W żadnej z deklaracji VAT-7 (poz. 21 i 23) sporządzonej za wskazany okres nie zostały wykazane transakcje wewnątrzwspólnotowe, które następnie należałoby wykazać w przedmiotowej Informacji podsumowującej.

(akta kontroli str. 384-389)

2.4. Zgodnie z ustalonymi w uchwałach Zarządu Powiatu nr 327/2016 i nr 10/2018 procedurami wewnętrznymi rejestry sprzedaży i zakupu VAT prowadzili księgowi ds. VAT w poszczególnych jednostkach organizacyjnych objętych centralizacją VAT w formie elektronicznej w systemie informatycznym obsługującym wszystkie te jednostki. Dane z tych rejestrów wprowadzane były następnie przez tych księgowych do formularzy częściowych deklaracji VAT jednostek organizacyjnych. Na podstawie danych z tych deklaracji koordynator ds. VAT Powiatu generował skonsolidowaną deklarację VAT-7 Powiatu.

(akta kontroli str. 57-59, 96-98, 912-1170)

Prowadzone w latach 2017-2018 przez Starostwo oraz powiatowe jednostki organizacyjne ewidencje sprzedaży VAT⁴¹ zawierały numer dokumentu, datę wystawienia, datę sprzedaży (powstania obowiązku podatkowego), dane nabywcy, stawkę VAT, wartość netto, kwotę VAT, wartość brutto i podsumowanie z podziałem na stawki VAT pozycji: wartość netto kwota VAT i wartość brutto. Przedmiotowe ewidencje prowadzone w 2019 r. zawierały numer faktury, datę jej sprzedaży i wystawienia, nazwę, adres i NIP kontrahenta, wartości: netto, podatku VAT i brutto, podział według stawek VAT wartości netto i podatku VAT, gdy sprzedawca jest podatnikiem oraz dane dotyczące odwrotnego obciążenia z podziałem na sprzedawcę: wartość netto i na nabywcę: wartość netto i podatek VAT. W ewidencjach tych w całym ww. trzyletnim okresie nie prezentowano natomiast danych dotyczących przedmiotu opodatkowania podatkiem VAT, co zostało opisane szerzej w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości”.

(akta kontroli str. 915-918, 941-944, 970-974, 1000-1002, 1026-1029, 1055-1058, 1094-1096, 1100, 1111, 1115, 1119-1121, 1125, 1144, 1164-1166, 1170-1200)

Dane w zakresie podatku należnego VAT do zapłaty wykazane w 33 skonsolidowanych deklaracjach VAT-7 Powiatu (poz. 54) i w 639 częściowych deklaracjach VAT-7 (poz. 54) jednostek organizacyjnych objętych centralizacją VAT, złożonych za okres od 1 stycznia 2017 r. do 30 września 2019 r., były zgodne z danymi wykazanymi w ewidencji VAT, o której mowa w art. 109 ust. 3 ustawy o VAT.

(akta kontroli str. 384-389, 451-456)

⁴⁰ Dz. U. poz. 2269; uchylone z dniem 1 listopada 2019 r.

⁴¹ Ustalono na podstawie ewidencji sprzedaży VAT objętych badaniem NIK w pkt 2.7. wystąpienia pokontrolnego.

Na próbie częściowych deklaracji podatkowych VAT-7⁴² złożonych przez Starostwo i dwie powiatowe jednostki organizacyjne⁴³ oraz ich ewidencji sprzedaży i zakupu, z których wygenerowane zostały dane do badanych deklaracji częściowych stwierdzono przypadki, że dane wygenerowane w częściowych deklaracjach różniły się od danych ujętych w ewidencji VAT. Na kontrolowanych ewidencjach VAT i częściowych deklaracjach VAT-7 koordynator ds. VAT Powiatu dokonał adnotacji „Sprawdzono”. Na ewidencjach VAT, z których dane nie były zgodne z danymi wygenerowanymi w częściowych deklaracjach VAT koordynator ds. VAT dokonał odrębnych poprawek, doprowadzając do zgodności danych w ewidencjach VAT z danymi w częściowych deklaracjach VAT. Ustalenia w tym zakresie zostały opisane szerzej w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości”.

(akta kontroli str. 912-1170)

2.5. Powiat w ustawowym terminie⁴⁴ (poza jednym przypadkiem⁴⁵ - o czym szerzej w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości”) przesłał do Szefa KAS pliki JPK_VAT za okresy miesięczne od stycznia 2017 r. do września 2019 r. Pliki te były autoryzowane ważnymi podpisami kwalifikowanymi złożonymi przez osoby do tego upoważnione⁴⁶. W plikach tych nie zidentyfikowano faktur zakupu od podmiotów niezarejestrowanych do VAT⁴⁷.

(akta kontroli str. 411-431, 533-549)

Na okoliczność przesłania jeden dzień po terminie pliku JPK_VAT za lipiec 2019 r. koordynator ds. VAT Powiatu sporządził notatkę, z której wynikało, że w związku z problemami technicznymi po stronie Ministerstwa Finansów w dniach od 23 do 26 sierpnia 2019 r. nie było możliwości przesłania pliku za VII/2019 r. przez aplikację Klient 2.0. oraz, że pracownik KAS zapewnił o niewyciągnięciu konsekwencji w związku z niewywiązaniem się w terminie ustawowym z obowiązku przekazania pliku JPK_VAT.

(akta kontroli str. 549-550)

Jak ustaliła NIK, Ministerstwo Finansów w dniu 22 sierpnia 2019 r. informowało o pracach serwisowych w usłudze JPK, związanych z wymianą certyfikatu klucza publicznego, służącego do szyfrowania klucza szyfrującego w środowisku produkcyjnym usługi. W związku z powyższym w terminie od 22 sierpnia 2019 r., godz. 22:00 do 23 sierpnia 2019 r., godz. 09:00 wystąpiła przerwa w działaniu usługi⁴⁸. Ministerstwo Finansów w dniu 23 sierpnia 2019 r. informowało o zmianie certyfikatu klucza publicznego do środowiska produkcyjnego JPK. Nowy certyfikat ważny był od 22 sierpnia 2019 r. 09:34:47, ale w środowisku JPK był obowiązujący od dnia 23 sierpnia 2019 r. W celu realizacji wysyłek plików JPK od 23 sierpnia 2019 r. należało używać nowego certyfikatu klucza publicznego (służącego do szyfrowania klucza szyfrującego w środowisku produkcyjnym usługi), który został

⁴² Badaniem objęto częściowe deklaracje VAT-7 za m-c I/2017 r., II/2017 r., III/2017 r., IV/2018 r., V/2018 r., IV/2018 r., VII/2019 r., VIII/2019 r. i IX/2019 r., w których wykazano najwyższe kwoty podatku należnego VAT do zapłaty; w deklaracjach wykazana kwota podatku VAT należnego do zapłaty wynosiła ogółem 129 730,36 zł, co stanowiło 18,8% podatku należnego do zapłaty wykazanego w deklaracjach skonsolidowanych VAT-7 (w wysokości 689 768 zł) sporządzonych za okres objęty kontrolą NIK.

⁴³ Tj.: Zespół Szkół Technicznych w Trzciance i Centrum Edukacji Zawodowej w Czarnkowie.

⁴⁴ Termin na wysłanie pliku JPK_VAT określony w art. 82 § 1b Ordynacji podatkowej na: do 25. dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym miesiącu. W przypadku gdy termin ten wypadł w sobotę lub inny dzień wolny, to plik JPK_VAT przesłany został w najbliższy dzień roboczy przypadający po tych dniach ustawowo wolnych, tj. w poniedziałek.

⁴⁵ Plik JPK_VAT za miesiąc lipiec 2019 r. został przesłany w dniu 27.08.2019 r., tj. jeden dzień po terminie, przypadającym na najbliższy dzień roboczy przypadający po dniach ustawowo wolnych.

⁴⁶ Na podstawie pełnomocnictw złożonych w US w dniach: 24.02.2017 r., 21.04.2017 r. i 4.01.2019 r.

⁴⁷ 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.

⁴⁸ <https://www.podatki.gov.pl/komunikaty-techniczne/prace-serwisowe-w-usłudze-jpk-zwiazane-z-wymiana-certyfikatu-klucza-publicznego/> [dostęp: 16 stycznia 2020 r.].

udostępniony na stronie Ministerstwa Finansów w zakładce pliki do pobrania, w pliku „e_dokumenty.mf.gov.pl.zip” z nazwą: „Certyfikat klucza publicznego (certyfikat produkcyjny) – od 23.08.2019 r.”. W aplikacjach wykorzystywanych do wysyłki plików JPK należało dokonać aktualizacji certyfikatu klucza publicznego.

(akta kontroli str. 1298-1299)

W okresie od stycznia 2017 r. do września 2019 r. wystąpiły różnice (w kwotach powyżej in plus 20 zł i in minus 20 zł⁴⁹) pomiędzy skonsolidowanymi deklaracjami VAT-7 Powiatu a plikami JPK_VAT w zakresie podatku VAT należnego i podatku VAT naliczonego. Ustalenia w tym zakresie zostały opisane szerzej w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości”.

(akta kontroli str. 548-549)

2.6. W okresie objętym kontrolą NIK trzy powiatowe jednostki organizacyjne⁵⁰ i dwa wydziały Starostwa⁵¹ ewidencjonowały obrót przy zastosowaniu kas rejestrujących (łącznie czterech). Przedmiotem sprzedaży rejestrowanym w kasie były usługi samochodowe w postaci badań technicznych, wynajem obiektów hali sportowej (płyty głównej boiska, do ćwiczeń, miejsc na reklamę, korzystanie z sauny), usługi diagnostyczne, sprzedaży drewna opałowego i używanego sprzętu elektronicznego. Pozostałych 15 jednostek organizacyjnych objętych centralizacją VAT nie posiadało kas rejestrujących, korzystając ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania, o którym mowa w poz. 37 załącznika do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2018 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących⁵².

(akta kontroli str. 528-532)

Starostwo kasę rejestrującą zgłosiło w US - 26 lutego 2010 r., MDK – 5 stycznia 2017 r., CKZ – 22 czerwca 2017 r., ZST – 4 stycznia 2019 r. Na przedmiotowych zgłoszeniach w miejscu danych identyfikacyjnych podatnika wskazany był w każdym przypadku Powiat i jego NIP. Na objętych szczegółowym badaniem paragonach MDK z 28 grudnia 2019 r., Starostwa z 9 czerwca 2017 r. i ZST z 26 stycznia 2019 r. jako podatnik był wskazany Powiat i jego NIP. Na paragonie CKZ z 16 stycznia 2020 r. jako podatnik była podana Stacja Kontroli Pojazdów w Czarńkowie i NIP Powiatu. W trakcie kontroli NIK, zobligowano CKZ do wprowadzenia zmian na paragonie w celu wskazywania Powiatu jako podatnika. Na paragonie CKZ z 20 stycznia 2020 r. jako podatnika wskazano Powiat i jego NIP.

(akta kontroli str. 528, 530, 1224, 1287-1299, 1486-1487, 1491)

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%) albo stawką obniżoną (8%), albo też zwolnieniu z opodatkowania (art. 43 ustawy o VAT).

(akta kontroli str. 1294-1295)

⁴⁹ Progi przyjęte na potrzeby kontroli NIK.

⁵⁰ Z tego: Zespół Szkół Technicznych w Trzciance (dalej: ZST); Młodzieżowy Dom Kultury w Trzciance (dalej: MDK); Centrum Kształcenia Zawodowego w Czarńkowie (dalej: CKZ).

⁵¹ Z tego: Wydział Gospodarki Nieruchomościami i Mienia Powiatu oraz Wydział Organizacyjno-Ogólny.

⁵² Dz. U. poz. 2519 – czynności zwolnione z obowiązku ewidencjonowania wymienione w poz. 37 załącznika do rozporządzenia: świadczenie usług na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych, jeżeli świadczący usługę otrzyma w całości zapłatę za wykonaną czynność za pośrednictwem poczty, banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej (odpowiednio na rachunek bankowy podatnika lub na rachunek podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem), a z ewidencji i dowodów dokumentujących zapłatę jednoznacznie wynika, jakiej konkretnie czynności dotyczyła. Poprzednie rozporządzenia Ministra Finansów: z dnia 20 grudnia 2017 r. – poz. 39 załącznika oraz z 16 grudnia 2016 r. – poz. 39 załącznika.

Na próbie 26⁵³ ewidencji sprzedaży VAT siedmiu niżej wymienionych jednostek organizacyjnych oraz faktur VAT sprzedaży, które były ujęte w tych ewidencjach, na podstawie przeprowadzonych badań ustalono, że:

- a) Dom Pomocy Społecznej w Trzciance (dalej: DPS) zastosował: stawkę VAT 23% dla dzierżawy pomieszczeń, energii elektrycznej i ciepłej; stawkę VAT 8% dla sprzedaży obiadów pracownikom; zwolnienie z VAT dla opłat z tytułu opieki nad osobą starszą umieszczoną w DPS na mocy decyzji administracyjnej;
- b) MDK zastosował: stawkę VAT 23% dla wynajmu lokali na cele inne niż mieszkaniowe (sali ćwiczeń, hali i płyty głównej, odpłatnego udostępnienia powierzchni reklamowych i miejsca na automaty), energii elektrycznej i wpisowego na zawody; stawkę VAT 8% dla odpłatnego udostępnienia osobom fizycznym nieprowadzącym działalności gospodarczej kortu, sauny i atlasu;
- c) ZST zastosował: stawkę VAT 23% dla usług kontroli pojazdów, czynszu za wynajem (sal dydaktycznych, pokoju nauczycielskiego, sekretariatu, biblioteki, auli, lokalu na warsztat i na naukę jazdy), odpłatnego udostępnienia powierzchni reklamowych;
- d) Zarząd Dróg Powiatowych w Czarnkowie (dalej: ZD) zastosował: stawkę VAT 23% dla sprzedaży wałków liściastych – grubizna, sprzedaży drewna liściastego tartaczno, dla prywatnych rozmów telefonicznych; stawkę VAT 8% dla sprzedaży gałęziówki opałowej;
- e) Zespół Szkół w Czarnkowie (dalej: ZS) zastosował: stawkę VAT 23% dla sprzedaży mediów w lokalach mieszkalnych (energia i odpady), dla czynszu za wynajem (powierzchni pod ksero, automat i na baner, lokalu, sali lekcyjnej i gimnastycznej, auli); stawkę VAT 8% dla sprzedaży wody i ścieków; zwolnienie z podatku VAT dla czynszu za lokale mieszkalne zajmowane przez pracowników lub byłych pracowników, dla obiadów dla nauczycieli i uczniów, dla wyżywienia dla uczniów przebywających w internacie;
- f) Zespół Szkół Ponadgimnazjalnych w Trzciance (dalej: ZSP) zastosował: stawkę VAT 23% dla sprzedaży energii elektrycznej i ciepłej, dla czynszu za wynajem (placu manewrowego, pomieszczeń z przeznaczeniem na węzeł cieplny, sal lekcyjnych); stawkę VAT 8% dla najmu miejsca noclegowego z pościelą; zwolnienie z podatku VAT dla wyżywienia dla uczniów przebywających w internacie;
- g) Starostwo zastosowało: stawkę VAT 23% dla sprzedaży energii elektrycznej, ciepłej, ciepłej wody, kosztów ogólnych, kosztów konserwacji kotłowni, pozostałych kosztów najmu budynku na cele inne niż mieszkaniowe, kosztów napraw (np. odbiornika mikrofonów), czynszu lokali innych niż mieszkalne, pozostałych kosztów najmu lokalu mieszkalnego, refakturowania kosztów rozmów telefonicznych pracowników (prywatnych) i usług telekomunikacyjnych, kosztów administrowania i sprzątania, czynszu dla wynajmu powierzchni reklamowych i sprzętu kuchennego, sprzedaży gruntów przeznaczonych pod zabudowę, czynszu za dzierżawę obwodu łowieckiego, czynszu za dzierżawę gruntu pod wodami stojącymi⁵⁴; stawkę VAT 22% dla opłaty rocznej z tytułu użytkowania wieczystego gruntu; stawkę VAT 8% dla sprzedaży wody, ścieków, śmieci, deszczówki, sprzedaży drewna opałowego; zwolnienie z podatku VAT dla czynszu za lokale mieszkalne, pozostałych kosztów najmu lokalu mieszkalnego, wywozu śmieci, czynszu dzierżawnego gruntów

⁵³ Badaniem objęto ewidencje DPS za: XII/2017 r., VIII/2018 r. i XII/2018 r.; MDK za: III/2017 r., IV/2018 r. i II/2019 r.; ZST: za VII/2017 r., VII/2018 r. i III/2019 r.; ZD: za VI/2017 r. i VII/2017 r.; ZS za: IV/2017 r., za I/2018 r. i za IX/2019 r.; ZSP za: VII/2017 r., VII/2018 r. i VIII/2019 r.; SP za: I kwartał 2017 r., za II kwartał 2018 r. i III kwartał 2019 r.; wartość podatku należnego w badanych ewidencjach wynosiła ogółem 109 070,6 zł, co stanowiło 14,0% wartości podatku należnego ujętego w skonsolidowanych deklaracjach VAT-7 Powiatu za okres od I/2017 r. do IX/2019 r. (w wysokości 780 793 zł).

⁵⁴ Dotyczy dzierżawy celem prowadzenia działalności gospodarczej w zakresie ochrony, chowu, hodowli, połowu ryb.

rolnych, czynszu z tytułu dzierżawy gruntów pod wodami stojącymi⁵⁵, opłaty z tytułu wykupu prawa użytkowania wieczystego gruntu. Mechanizm odwrotnego obciążenia (podatek obciążał nabywcę) zastosowano przy sprzedaży – kasacji pojazdów.

Na kontrolowanych fakturach VAT sprzedaży jednostek organizacyjnych w miejscu „Sprzedawca” był wskazany Powiat, jego siedziba i NIP, a w miejscu „Wystawca” podana była nazwa jednostki organizacyjnej. Na fakturach VAT sprzedaży dokumentujących sprzedaż zwolnioną z podatku VAT podana była podstawa prawna zastosowanego zwolnienia w podatku VAT. Żadna z badanych faktur nie dotyczyła transakcji sprzedaży pomiędzy jednostkami organizacyjnymi Powiatu. Stwierdzone nieprawidłowości w badanych fakturach sprzedaży VAT i ewidencjach sprzedaży opisano w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości”.

(akta kontroli str. 915-918, 941-944, 970-974, 1000-1002, 1026-1029, 1055-1058, 1094-1096, 1100, 1111, 1115, 1119-1121, 1125, 1144, 1164-1166, 1170-1202, 1474-1485, 1642-1645, 1662-1678)

Powiat nie opodatkowywał podatkiem VAT pozostającej do spłaty należności w formie opłaty rocznej przekształceniowej lub opłaty jednorazowej z tytułu przekształcenia prawa użytkowania wieczystego gruntów zabudowanych na cele mieszkaniowe w prawo własności z mocy prawa⁵⁶.

(akta kontroli str. 1206-1207)

2.8. Powiat, jak wyjaśnił Starosta, nie przekazywał Szefowi KAS informacji o schematach podatkowych w VAT, o których mowa w art. 86a-86o Ordynacji podatkowej, ponieważ nie zidentyfikowano w statutowej działalności Powiatu działań z tego zakresu.

(akta kontroli str. 1207)

2.9. We wzorach księgowania ustalonych dla Starostwa i powiatowych jednostek organizacyjnych objętych centralizacją VAT ustalono, że przyjmuje się wariant dochody netto i wydatki brutto.

(akta kontroli str. 367-369)

W sprawozdaniach z wykonania planu dochodów budżetowych samorządowej jednostki budżetowej – Rb-27S sporządzanych przez jednostki objęte centralizacją VAT oraz Powiat prezentowano dochody w kwotach netto (bez podatku VAT należnego), a w sprawozdaniach z wykonania planu wydatków budżetowych samorządowej jednostki budżetowej – Rb-28S sporządzanych przez jednostki objęte centralizacją VAT oraz Powiat wykazywano wydatki w kwotach brutto⁵⁷. W okresie objętym kontrolą NIK sprawozdania Rb-34S z wykonania dochodów i wydatków na rachunku, o którym mowa w art. 223 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych⁵⁸, nie były sporządzane w związku z niepodjęciem przez Radę Powiatu uchwał w tym zakresie.

(akta kontroli, str. 1296-1297, 1492-1641)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

⁵⁵ Dotyczy dzierżawy dla Polskiego Związku Wędkarskiego celem wykonywania zadań związanych z jego działalnością statutową, w związku z organizowaniem i promowaniem wędkarstwa, rekreacji, sportu wędkarskiego, użytkowaniem i ochroną wód, działaniem na rzecz ochrony przyrody, edukacji i kształtowaniem etyki wędkarskiej oraz upowszechnianiem wiedzy o warunkach ochrony i połowu ryb.

⁵⁶ O których to opłatach mowa w art. 4 ust. 4 i art. 7 ust. 7 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego gruntów zabudowanych na cele mieszkaniowe w prawo własności tych gruntów (Dz. U. z 2019 r. poz. 916).

⁵⁷ Badaniem szczegółowym objęto sprawozdania budżetowe Rb-27S i Rb-28S Starostwa za 2017 r., za 2018 r. i trzy kwartały 2019 r., ewidencję księgową stanowiącą podstawę sporządzenia przedmiotowych sprawozdań, przykładowe faktury VAT zakupu i sprzedaży oraz przelewy bankowe dotyczące tych faktur.

⁵⁸ Dz. U. z 2019 r. poz. 869, ze zm., dalej ustawa o finansach publicznych.

1) Ewidencje sprzedaży VAT prowadzone w jednostkach organizacyjnych Powiatu objętych centralizacją VAT, w latach 2017-2019 nie zawierały danych dotyczących przedmiotu opodatkowania, co naruszało jeden z wymogów ujętych w art. 109 ust. 3 ustawy o VAT.

(akta kontroli str. 915-918, 941-944, 970-974, 1000-1002, 1026-1029, 1055-1058, 1094-1096, 1100, 1111, 1115, 1119-1121, 1125, 1144, 1164-1166, 1170-1200)

Starosta powyższą sprawę wyjaśnił m.in. tym, że danych dotyczących określenia przedmiotu opodatkowania dostarczają dokumenty źródłowe jakimi są faktury zarówno, sprzedaży jak i zakupu.

(akta kontroli str. 1209)

NIK wskazuje, że ewidencja to spis zawierający dane dotyczące stanu i ruchu rzeczy lub spraw⁵⁹, a na ewidencję VAT nie składają się faktury VAT. Faktura VAT jest bowiem dokumentem sprzedaży potwierdzającym zaistniałą transakcję pośredniczących ze sobą stron, czyli dowodem transakcji kupna-sprzedaży, wystawionym odbiorcy przez dostawcę⁶⁰. Faktura jest jednym z dowodów księgowych (dowodem źródłowym)⁶¹ stanowiącym podstawę zapisów w księgach rachunkowych jednostki, stwierdzającym dokonanie operacji gospodarczej i dokumentującej transakcję opodatkowaną VAT⁶². Zatem wystawiona faktura VAT jest dowodem stanowiącym podstawę zapisów w ewidencji VAT, a ewidencja ta powinna zawierać dane niezbędne do szybkiego określenia przedmiotu opodatkowania, bez konieczności każdorazowego sięgania w tym celu do tych dokumentów źródłowych.

2) Zobowiązanie z tytułu podatku VAT za miesiąc wrzesień 2017 r. w wysokości 29 118 zł zostało uregulowane 30 października 2017 r., tj. z naruszeniem terminu ustalonego w art. 103 ust. 1 ustawy o VAT, na nie później niż do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy. Ponadto, odsetki od tego nieterminowo uregulowanego zobowiązania podatkowego, w wysokości 32 zł, uregulował z własnych środków finansowych (z prywatnego rachunku bankowego) Koordynator ds. VAT Powiatu. Skutkiem tego nie zostały one ujęte w księgach rachunkowych Powiatu, zarówno w zakresie przypisu jak i wydatku, co naruszało art. 24 ust. 2 ustawy o rachunkowości, zgodnie z którym księgi rachunkowe uznaje się za rzetelne, jeżeli dokonane w nich zapisy odzwierciedlają stan rzeczywisty.

(akta kontroli str. 395, 555, 559)

Koordynator ds. VAT Powiatu, odpowiedzialny za terminowe uregulowanie zobowiązań z tytułu VAT, powyższą sprawę wyjaśnił omyłkowym przekazaniem dokumentu polecenia zapłaty podatku VAT do urzędu skarbowego celem ujęcia w ewidencji księgowej, z pominięciem etapu przekazania do systemu bankowego celem dokonania zapłaty. Ponadto w sprawie uregulowania odsetek z własnych środków podał, że: „w poczuciu własnej winy i w porywie chwilowej decyzji zapłaciłem z własnego konta bankowego”.

(akta kontroli str. 555)

Starosta powyższą sprawę wyjaśnił m.in. tym, że pracownik sam podjął decyzję o wpłacie powyższej kwoty jako zaległości w imieniu podatnika, twierdząc, że sam dobrowolnie poddaje się karze. Ponadto, jak podał, nie było żadnych uzgodnień

⁵⁹ Słownik języka polskiego, <https://sjp.pwn.pl/slowniki/ewidencja.html> [dostęp: 16 stycznia 2020 r.].

⁶⁰ Zob. art. 106b ustawy o VAT.

⁶¹ Zewnętrznym obcym (otrzymanym od kontrahentów) lub zewnętrznym własnym (przekazywanym w oryginale kontrahentom).

⁶² Zob. art. 20 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2019 r. poz. 351, ze zm.), dalej ustawa o rachunkowości.

i zgody ze strony pracodawcy na uregulowanie powyższej zaległości bezpośrednio ze środków prywatnych pracownika. Z pracownikiem została przeprowadzona rozmowa dyscyplinująca i zakazano mu regulowania płatności w imieniu Powiatu z własnych środków w przyszłości.

(akta kontroli str. 1222, 1224-1225)

3) Wykorzystywany przez Powiat w latach 2017-2018 program informatyczny do prowadzenia ewidencji VAT i sporządzania plików JPK_VAT nie gwarantował poprawności generowanych w nim danych, w oparciu o które następnie sporządzano deklaracje podatkowe⁶³. Dane wygenerowane w 11⁶⁴ deklaracjach częściowych VAT-7 (tj. 41% deklaracji kontrolowanych) były niezgodne z danymi ujętymi w ewidencjach zakupu i sprzedaży VAT, z których dane są podstawą dla sporządzenia tych deklaracji. Niezgodności za te miesiące wynosiły od (-161,82 zł) do 94,39 zł. Błędy wynikały głównie z: zaokrągleń podczas przeliczania faktur zakupu do poziomu odliczenia przewspółczynnikiem oraz nieujmowania faktur zakupu, do których stosowano procedurę odwrotnego obciążenia, w ewidencji sprzedaży.

(akta kontroli str. 912-927, 947-956, 967-978, 987-1031, 1041-1049, 1059-1066, 1219-1220)

Starosta wyjaśnił m.in., że na moment zakupu systemu nie posiadano wiedzy, że zawiera on wady. Tak jak w przypadku każdego nowego programu uznano, że należy go dopracować, a jego dostawca gwarantował usuwanie jakichkolwiek usterek w trakcie jego wykorzystywania. Usterki te zgłaszano na bieżąco drogą e-mailową. Po roku użytkowania dostawca programu zapewniał, że w kolejnym roku system będzie działał już poprawnie, ponieważ dokonano stosownych aktualizacji. Niestety, jak się okazało program działał nadal wadliwie, nie dokonywano stosownych poprawek, w związku z czym uznano, że dalsze jego użytkowanie nie gwarantuje poprawności rejestrowania danych zgodnych z deklaracją VAT oraz JPK i naraża na sankcje z tego tytułu. Mimo, poniesionych już przez Powiat dodatkowych kosztów w kwocie 8.458,71 zł, związanych z jego zakupem, ostatecznie odstąpiono od jego użytkowania.

(akta kontroli str. 1210)

4) Wygenerowane pliki JPK_VAT za 13 miesięcy prezentowały nierzetelne dane w stosunku do danych ujętych w skonsolidowanych deklaracjach VAT-7 Powiatu za te miesiące. Różnice⁶⁵ (ogółem in plus 5 767,92 zł) w podatku VAT należnym wystąpiły w czterech miesiącach (w 2017 r. za m-c: luty; w 2018 r. za m-c: styczeń, kwiecień i lipiec), a różnice (ogółem in plus 1 374,09 zł i in minus 602,13 zł) w podatku VAT naliczonym wystąpiły w 11 miesiącach (w 2017 r. za m-c: styczeń, kwiecień, maj, lipiec, grudzień; w 2018 r. za m-c: styczeń, luty, czerwiec, lipiec, październik, listopad).

(akta kontroli str. 548-549)

Starosta w powyższej sprawie wyjaśnił m.in., że plik JPK_VAT tworzony był na bazie dokumentów sprzedażowych i zakupowych, które po weryfikacji deklaracji częściowych uznawane były za prawidłowo wprowadzone. Nie otrzymano żadnego wezwania z urzędu skarbowego w sprawie niezgodności deklaracji VAT i JPK, skutkiem czego uważano, że dane przesłane przez Powiat są zgodne. Rozbieżności, jak wyjaśnił Starosta, są związane z błędami systemowymi

⁶³ W rozumieniu przepisów art. 3 pkt 5 Ordynacji podatkowej.

⁶⁴ Dotyczy deklaracji częściowych: Zespołu Szkół Technicznych za: I/2017 r., III/2017 r. i IV/2018 r., Starostwa za: I/2017 r., III/2017 r., IV/2018 r., V/2018 r. i Centrum Edukacji Zawodowej za: II/2017 r., IV/2018 r., V/2018 r. i VI/2018 r.

⁶⁵ Dotyczy różnic w kwotach w wysokości in plus 20 zł i in minus 20 zł.

w programie informatycznym, w związku z tym nie korzysta się już z tego programu, nie ma też możliwości ustalenia z dostawcą tego systemu przyczyn tych rozbieżności. Zadeklarował, że w trakcie kontroli NIK zostaną podjęte działania w celu skorygowania błędów JPK_VAT i przesłania poprawnych plików JPK_VAT do Urzędu Skarbowego.

(akta kontroli str. 1208)

W związku z ustaleniami kontroli NIK, w dniu 29 stycznia 2020 r. zostały przesłane Szefowi KAS poprawione pliki JPK_VAT za cały 2017 r.

(akta kontroli str. 1889-1898)

5) Plik JPK_VAT za lipiec 2019 r. został przesłany do Szefa KAS jeden dzień po terminie określonym w art. 82 § 1b Ordynacji podatkowej, tj. 27 sierpnia 2019 r.⁶⁶ NIK dostrzega, że Ministerstwo Finansów prowadziło wówczas prace serwisowe w usłudze JPK, co zostało szczegółowo opisane w pkt 2.5. niniejszego wystąpienia pokontrolnego, niemniej jednak była zapewniona możliwość techniczna terminowego wysłania pliku JPK_VAT.

(akta kontroli str. 549)

W wyjaśnieniach w powyższej sprawie Starosta podał m.in., że pracownik nie zapoznał się z komunikatem zamieszczonym na stronie Ministerstwa Finansów i nie pobrał nowego certyfikatu klucza publicznego, co spowodowało wysłanie pliku JPK_VAT po ustawowym terminie.

(akta kontroli str. 1666)

6) W próbie badanych faktur sprzedaży VAT⁶⁷ wystawionych przez Starostwo, w sześciu⁶⁸ zastosowano zwolnienie z VAT dla opodatkowania pozostałych kosztów najmu, podczas gdy w innych trzech fakturach⁶⁹ pozostałe koszty najmu zostały opodatkowane stawką VAT w wysokości 23%. W konsekwencji, u podatnika podatku od towarów i usług, tj. w Powiecie, wystąpiła sytuacja opodatkowania tożsamej czynności różną stawką podatku VAT.

(akta kontroli str. 1679-1691)

Starosta wyjaśnił m.in., że dla pozostałych kosztów najmu zastosowano zwolnienie z podatku VAT zgodnie z uzyskaną przez Powiat Interpretacją Indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej nr 0112-KDIL2-3.4012.198.2017.1.ZD z dnia 9 sierpnia 2017 r., (według tej interpretacji zwolnieniu z podatku VAT nie podlegają wyłącznie koszty związane z ogrzewaniem, zużyciem zimnej i ciepłej wody oraz za odprowadzenie ścieków). Ponadto przyznał, że powstały nieumyślny błąd (naliczenie 23% stawki VAT w ww. trzech fakturach, które nie dotyczyły tych wyjątków) został naprawiony, poprzez zastosowanie zwolnienia z VAT i wystawienie stosownych korekt, zgodnie z wyżej przywołaną interpretacją Dyrektora KIS.

(akta kontroli str. 1226-1240, 1664-1665)

W dniu 20 stycznia 2020 r. wystawionych zostało 51 faktur korygujących stawkę i kwotę podatku VAT oraz wartość brutto. W 50 fakturach korygujących kwoty podatku należnego VAT zostały zmniejszone o ogółem 511,79 zł, a w jednej kwota podatku VAT należnego została zwiększona o 9,37 zł.

(akta kontroli str. 1812-1888, 1920-1926)

⁶⁶ 25 sierpnia 2019 r. przypadał w niedzielę.

⁶⁷ Dotyczy próby opisanej w pkt 2.7. niniejszego wystąpienia pokontrolnego.

⁶⁸ Dotyczy faktur: nr SP-SKP.II1/06/2018 z 5.06.2018 r., nr SP-SKP.II1/05/2018 z 2.05.2018 r. i nr SP-SKP.II1/04/2018 z 5.04.2018 r., nr SP-MP/11/07/2019 z 3.07.2019 r., nr SP-MP/12/08/2019 z 5.08.2019 r. i nr SP-MP/12/09/2019 z 5.09.2019 r.

⁶⁹ Dotyczy następujących faktur: nr SP-MP.12/04/2018 z 6.04.2018 r., nr SP-MP.16/05/2018 z 8.05.2018 r. i nr SP-MP.12/06/2018 z 6.06.2018 r.

7) Starostwo dla czynszu z tytułu dzierżawy obwodów łowieckich zastosowało stawkę podatku VAT w wysokości 23%, co było niezgodne z § 3 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2013 r. w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień⁷⁰. W myśl tego przepisu zwalnia się od podatku dzierżawę gruntów przeznaczonych na cele rolnicze. W ewidencji sprzedaży VAT Starostwa za wrzesień 2019 r. ujętych zostało osiem faktur wystawionych dla dzierżawców obwodów łowieckich, w których kwota podatku należnego VAT ogółem wynosiła 10 751,46 zł. Faktury te zostały wystawione na podstawie 11 umów dzierżawy obwodów łowieckich, zawartych 31 marca 2017 r. (10 z nich) i 28 lutego 2012 r. na okres 10 lat.

(akta kontroli str. 1125, 1945-1996)

Starosta w uzasadnieniu przyjęcia stawki 23% dla opodatkowania czynszu z tytułu dzierżawy obwodów łowieckich przywołał m.in. przepisy: § 3 ust. 1 pkt 2 ww. rozporządzenia, art. 6 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców⁷¹, art. 2 ust. 2 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym⁷², art. 2 ust. 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁷³, art. 4 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1995 r. – Prawo łowieckie⁷⁴ oraz wydane – co istotne, w 2008 r. – interpretacje indywidualne Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach⁷⁵ i Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu⁷⁶, w których przyjęta (wówczas obowiązująca) stawka 22% podatku VAT dla opodatkowania przedmiotowego czynszu nie została zakwestionowana. Ponadto podał, że Powiat zwróci się do Dyrektora KIS o interpretację indywidualną.

(akta kontroli str. 1663-1664)

NIK, w ślad za orzecznictwem sądów administracyjnych oraz stanowiskami organów podatkowych⁷⁷ wskazuje, że interpretacji pojęcia „celów rolniczych” należało dokonać w oparciu o art. 2 pkt 15 samej ustawy o VAT⁷⁸, a nie w oparciu o przepisy ww. przywołanych przez wyjaśniającego innych ustaw. W konsekwencji, w związku z treścią § 3 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia w sprawie zwolnień od podatku VAT, należało przyjąć w tym zakresie zwolnienie od niniejszego podatku. Strony przedmiotowych umów na dzierżawę obwodów łowieckich w § 4 pkt 3 (dotyczy 10 umów) albo w § 4 pkt 1 (dotyczy jednej umowy) wskazały bowiem, że dzierżawca zobowiązany jest do prowadzenia gospodarki łowieckiej na zasadach ustalonych w ustawie i w oparciu o wieloletni plan łowiecki, plan hodowlany i roczny plan

⁷⁰ Dz. U. z 2018 r. poz. 701, ze zm., dalej: rozporządzenie w sprawie zwolnień od podatku VAT.

⁷¹ Dz. U. z 2019 r. poz. 1292, ze zm.

⁷² Dz. U. z 2019 r. poz. 1256, ze zm.

⁷³ Dz. U. z 2019 r. poz. 1387, ze zm.

⁷⁴ Dz. U. z 2020 r. poz. 67.

⁷⁵ Z dnia 26 maja 2008 r. IBPP1/443-361/08/MS.

⁷⁶ Z dnia 10 października 2008 r. ILPP1/443-690/08-2/MK.

⁷⁷ Wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 25 listopada 2011 r., sygn. akt I FSK 216/11 oraz z 18 października 2016 r., sygn. akt I FSK 571/15. Tak też w interpretacjach indywidualnych Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 8 marca 2016 r. znak ILPP1/4512-2-2/16-2/HMW, Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 4 lutego 2015 r. znak IPTPP4/443-865/14-2/MK oraz w interpretacjach zmieniających wydanych przez Ministra Finansów - pisma z dnia 14 grudnia 2016 r. znak PT8.811.71.2016. i z dnia 14 grudnia 2016 r. znak PT8.8101.91.2016.

⁷⁸ Działalności rolnicza - rozumie się przez to produkcję roślinną i zwierzęcą, w tym również produkcję materiału siewnego, szkółkarskiego, hodowlanego oraz reprodukcyjnego, produkcję warzywniczą, gruntową, szklarniową i pod folią, produkcję roślin ozdobnych, grzybów uprawnych i sadowniczą, chów, hodowlę i produkcję materiału zarodkowego zwierząt, ptactwa i owadów użytkowych, produkcję zwierzęcą typu przemysłowego lub fermowego oraz chów i hodowlę ryb i innych organizmów żyjących w wodzie, a także uprawy w szklarniach i ogrzewanych tunelach foliowych, uprawy grzybów i ich grzybní, uprawy roślin "in vitro", fermową hodowlę i chów drobiu rzeźnego i nieśnego, wylęgarnie drobiu, hodowlę i chów zwierząt futerkowych i laboratoryjnych, chów i hodowlę dżdżownic, entomofagów i jedwabników, prowadzenie pasiek oraz chów i hodowlę innych zwierząt poza gospodarstwem rolnym oraz sprzedaż produktów gospodarki leśnej i łowieckiej, z wyjątkiem drewna okrągłego z drzew tropikalnych (CN 4403 41 00 i 4403 49) oraz bambusa (CN 1401 10 00), a także świadczenie usług rolniczych.

łowiecki. Zgodnie zaś z aktualnymi interpretacjami Dyrektora KIS decydujące znaczenie w kwestii możliwości zwolnienia od podatku czynności dzierżawy gruntów jest ich faktyczne przeznaczenie przez dzierżawcę – na cele rolnicze. W myśl postanowień ww. 11 umów, dzierżawcy obwodów łowieckich byli natomiast zobowiązani do prowadzenia gospodarki łowieckiej na zasadach ustalonych m.in. w planie hodowlanym. Tymczasem w interpretacji nr 0112-KDIL2-3.4012.42.2018.2.IP Dyrektor KIS stwierdził np., że „z zawartej pomiędzy Wnioskodawcą a kołem łowieckim umowy dzierżawy wynika, że wydzierżawiany grunt (obwód łowiecki) przeznaczony jest do prowadzenia racjonalnej gospodarki łowieckiej w oparciu o wieloletni plan hodowlany i roczny plan łowiecki. Zatem dzierżawa obwodu łowieckiego – faktycznie przeznaczonego na cele gospodarki łowieckiej – korzysta ze zwolnienia od podatku na podstawie § 3 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia w sprawie zwolnień od podatku VAT.”. Zauważyć również należy, że m.in. Dyrektor KIS prawidłowość przyjęcia zwolnienia z podatku VAT dla czynszu z tytułu dzierżawy obwodów łowieckich potwierdził w szeregu interpretacji indywidualnych na przestrzeni ostatnich lat ⁷⁹.

OCENA CZĄSTKOWA

Powiat w ustawowych terminach przysyłał do właściwego urzędu skarbowego deklaracje VAT-7 oraz regulował zobowiązania z nich wynikające - poza jednym wyjątkiem uregulowania podatku pięć dni po terminie. W przypadku wystąpienia korekt deklaracji VAT-7, skutkujących wzrostem zobowiązań podatkowych, uregulowano je niezwłocznie, w terminie ich złożenia. W okresie objętym kontrolą Powiat dokonywał dostaw towarów i usług objętych mechanizmem odwrotnego obciążenia VAT oraz terminowo składał informacje podsumowujące w obrocie krajowym, o których mowa w art. 101a ustawy o VAT. Zaprezentowane w 13 plikach JPK_VAT wartości były natomiast niezgodne z danymi wykazanymi w deklaracjach VAT-7 Powiatu, jak również wystąpiły rozbieżności pomiędzy danymi ujętymi w ewidencjach sprzedaży i zakupów VAT jednostek organizacyjnych, a danymi wygenerowanymi w 11 częściowych deklaracjach VAT-7 tych jednostek. Wysyłka plików JPK_VAT, poza jednym przypadkiem (jednodniowego opóźnienia), następowała w ustawowych terminach oraz przez osoby do tego upoważnione. Prowadzone przez jednostki objęte centralizacją VAT ewidencje sprzedaży VAT nie zawierały natomiast danych w zakresie przedmiotu opodatkowania. Nie ujęto też w księgach rachunkowych Powiatu za 2017 r. odsetek od nieterminowo uregulowanego podatku VAT, które uregulował z własnych środków koordynator ds. VAT. Stwierdzono również przypadki niejednolitego traktowania przez Starostwo sprzedaży pozostałych kosztów najmu, stosując zwolnienie od opodatkowania albo stawkę VAT w wysokości 23%. Ponadto czynsz z tytułu dzierżawy obwodów łowieckich opodatkowany był podatkiem VAT w wysokości 23%, podczas gdy korzysta on ze zwolnienia z tego opodatkowania.

OBSZAR

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

Opis stanu faktycznego

3.1. W skonsolidowanych deklaracjach VAT-7 Powiatu (poz. 51) za lata 2017-2019⁸⁰ wykazano wartość podatku naliczonego do odliczenia w łącznej kwocie 91 316 zł (w tym w: 2017 r. - 39 786 zł, 2018 r. - 37 057 zł, 2019 r. - 14 473 zł).

⁷⁹ Z dnia: 7 listopada 2019 r. nr 0112-KDIL1-1.4012.411.2019.2.SJ, 23 września 2019 r. nr 0113-KDIPT1-3.4012.443.2019.1.KS, 16 września 2019 r. nr 0111-KDIB3-2.4012.505.2019.1.AZ, 18 kwietnia 2019 r. nr 0112-KDIL2-2.4012.102.2019.1.AKR, 23 listopada 2018 r. nr 0112-KDIL1-1.4012.695.2018.1.MW, 7 września 2018 r. nr 0115-KDIT1-2.4012.547.2018.1.PS, 10 sierpnia 2017 r. nr 0114-KDIP1-1.4012.296.2017.2.IZ.

⁸⁰ Za miesiące I-XII w latach 2017-2018 oraz I-IX/2019 r.

Wykazana w tych deklaracjach (poz. 46) wartość podatku naliczonego w całości dotyczyła podatku VAT naliczonego od pozostałych nabyć.

(akta kontroli str. 385, 387, 389, 1348)

3.2. W okresie objętym kontrolą Powiat, poza jednym przypadkiem nabycia usługi gastronomicznej przez MDK – o czym szerzej w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości - nie dokonywał odliczeń podatku od nabyć, od których nie przysługuje prawo do odliczenia podatku VAT, określonych w art. 88 ust. 1 i 3a ustawy o VAT⁸¹.

(akta kontroli str. 1350-1351, 1396-1398)

Na próbie 35⁸² ewidencji zakupu VAT czterech niżej wymienionych jednostek oraz faktur VAT zakupu, które były ujęte w tych ewidencjach ustalono, że:

a) CKZ podatek naliczony w zakupach na potrzeby placówki odliczało stosując prewspółczynniki⁸³ (m.in. zakupy dotyczące usług telekomunikacyjnych, energii elektrycznej, mediów, wywozu odpadów), a podatek naliczony w zakupach na potrzeby Stacji Kontroli Pojazdów odliczało w całości (100% podatku naliczonego) kwalifikując te zakupu jako związane wyłącznie ze sprzedażą opodatkowaną (dotyczyły usług diagnostycznych pojazdów);

b) ZST podatek naliczony w zakupach na potrzeby szkoły odliczał stosując prewspółczynniki⁸⁴ (m.in. zakupy dotyczące usług telekomunikacyjnych, energii elektrycznej, mediów, wywozu odpadów, artykułów papierniczych, środków czystości, paliwa gazowego), a podatek naliczony w zakupach na potrzeby Stacji Kontroli Pojazdów odliczał w dwojaki sposób – w całości (100% podatku naliczonego) kwalifikując te zakupu jako związane wyłącznie ze sprzedażą opodatkowaną (dotyczyły usług diagnostycznych pojazdów) lub stosując prewspółczynniki w przypadku zakupów służących sprzedaży opodatkowanej i zwolnionej (dotyczy usług diagnostycznych pojazdów i praktycznej nauki zawodu);

c) MDK podatek naliczony w zakupach na potrzeby placówki, w tym hali sportowej, odliczał stosując prewspółczynniki⁸⁵ (m.in. zakupy dotyczące ogrzewania i energii elektrycznej hali, energii cieplnej), a podatek naliczony w zakupach na potrzeby uczestników biegu, w tym na medale, napoje izotoniczne, zabezpieczenie medyczne biegu i usługę gastronomiczną odliczył w całości (100% podatku naliczonego) kwalifikując te zakupu jako związane wyłącznie ze sprzedażą opodatkowaną;

d) Starostwo podatek naliczony w zakupach na potrzeby jednostki odliczało stosując prewspółczynniki⁸⁶ (m.in. zakupy dotyczące paliwa gazowego, energii elektrycznej,

⁸¹ Prawo do odliczenia podatku VAT nie przysługuje od zakupów wskazanych m.in. w art. 88 ust. 1 i 3a ustawy o VAT. W katalogu tym znajdują się następujące przypadki: [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 ewidencji zakupu faktur od nabyć dotyczących dwóch pierwszych sytuacji opisanych powyżej (w pierwszym przypadku na podstawie próby 35 ewidencji zakupu VAT, w drugim w oparciu o materiały przekazane przez Ministerstwo Finansów (dane za okres styczeń 2017 r. – maj 2019 r.).

⁸² Badaniem objęto ewidencje: CKZ za m-c: III/2017 r., IV/2017 r., XII/2017 r., I/2018 r., III/2018 r., X/2018 r., I/2019 r., III/2019 r., V/2019 r.; ZST za III/2017 r., IV/2017 r., XII/2017 r., I/2018 r., III/2018 r., X/2018 r., I/2019 r., III/2019 r., V/2019 r.; MDK za III/2017 r., IV/2017 r., XII/2017 r., I/2018 r., III/2018 r., X/2018 r., I/2019 r., III/2019 r., V/2019 r.; SP za IV/2017 r., XII/2017 r., I/2018 r., III/2018 r., X/2018 r., I/2019 r., III/2019 r., V/2019 r.; wartość podatku naliczonego do odliczenia w badanych ewidencjach wynosiła ogółem 20 833,89 zł, co stanowiło 22,8% wartości podatku naliczonego do odliczenia ujętego w skonsolidowanych deklaracjach VAT-7 Powiatu za okres od I/2017 r. do IX/2019 r. (w wysokości 91 316 zł).

⁸³ Wynoszący w 2017 r. 13,3%, w 2018 r. 11,76% i w 2019 r. 13,76%.

⁸⁴ Wynoszący w 2017 r. i w 2018 r. po 9% i w 2019 r. 11%.

⁸⁵ Wynoszący w 2017 r. 12%, w 2018 r. i w 2019 r. po 7%.

⁸⁶ Wynoszący w 2017 r. 1%, w 2018 r. 3% i w 2019 r. 4%.

usług telekomunikacyjnych, wywozu odpadów, monitoringu, konserwacji kotłowni, usług administrowania lokalem), a podatek naliczony w zakupach dotyczący kosztów refakturowanych na dzierżawców odliczył w całości (100% podatku naliczonego) kwalifikując te zakupu jako związane wyłącznie ze sprzedażą opodatkowaną.

Na kontrolowanych fakturach VAT zakupu (poza czterema fakturami CEZ, dla których zostały wystawione korekty, co zostało opisane w pkt 1.4. wystąpienia pokontrolnego) w miejscu „Nabywca” był wskazany Powiat, jego siedziba i NIP. Żadna z badanych faktur nie dotyczyła transakcji zakupu pomiędzy jednostkami organizacyjnymi Powiatu. Stwierdzone nieprawidłowości w badanych fakturach zakupu VAT i ewidencjach zakupu VAT szerzej opisano w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości”.

(akta kontroli str. 1351-1404, 1410-1439, 1473, 1662-1666)

3.3. Powiat (jednostki organizacyjne objęte centralizacją VAT) zakres prawa do odliczenia podatku VAT⁸⁷ ustalał zgodnie z wytycznymi określonymi w Procedurach rozliczeń VAT. Sposób obliczania tej proporcji zapisany w tych Procedurach był zbieżny z regulacjami zawartymi w rozporządzeniu w sprawie sposobu określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników. Ponadto, jednostki organizacyjne, dokonujące 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, określały tzw. współczynnik struktury sprzedaży⁸⁸.

W danym roku poszczególne jednostki organizacyjne określały wstępną kwotę podatku naliczonego podlegającego odliczeniu przy zastosowaniu prewspółczynników oraz współczynników struktury sprzedaży z roku poprzedniego. Badanie przedłożonej dokumentacji⁸⁹ dotyczącej wyliczenia prewspółczynników na 2018 r. nie wykazało nieprawidłowości.

(akta kontroli str. 893-900, 905-906, 1694-1722, 1729-1738)

3.4. Po zakończeniu roku podatkowego, zgodnie z art. 90c ust. 1 i art. 91 ust. 1 ustawy o VAT, jednostki organizacyjne określały ostateczną proporcję, a Powiat w skonsolidowanej deklaracji VAT-7 za styczeń roku następnego dokonywał sumarycznej korekty w tym zakresie. Konsekwencją określenia wstępnych i ostatecznych prewspółczynników i współczynników (przez poszczególne jednostki organizacyjne) było dokonanie przez Powiat rocznych korekt deklaracji VAT-7 w zakresie podatku naliczonego za 2017 r. i 2018 r.⁹⁰

(akta kontroli str. 387, 389, 1723-1728, 1739-1811)

3.5. W Powiecie w latach 2016-2019 nie było przypadków zmian w stopniu (zakresie) wykorzystania do celów działalności gospodarczej nieruchomości, o których mowa w art. 86 ust. 7b ustawy o VAT, w ciągu 10 lat, licząc od miesiąca, w którym nieruchomość została oddana do użytkowania.

(akta kontroli str. 1211)

⁸⁷ W przypadku wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej, jak i do celów innych niż działalność gospodarcza (z wyjątkiem celów osobistych).

⁸⁸ 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.

⁸⁹ Na próbie dotyczącej czterech jednostek, tj. Starostwa, ZST, MDK i CKZ.

⁹⁰ Wykazanych odpowiednio: w deklaracji VAT-7 za I/2018 r. w wysokości (-) 251 zł i w korekcie deklaracji VAT-7 za I/2018 r. w wysokości (-) 254 zł oraz w deklaracji VAT-7 za I/2019 r. w wysokości 1 020 zł.

3.6. W latach objętych kontrolą NIK w Powiecie nie użytkowano samochodów służbowych, od których odliczany był podatek VAT.

(akta kontroli str. 1350)

3.7. W związku z wyrokiem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 29 września 2015 r.⁹¹ nie dokonano zmiany kwalifikowalności podatku w części dotyczącej kwoty podatku naliczonego z tytułu nabycia towarów i usług finansowanej ze środków przeznaczonych na realizację projektów, w zakresie wydatków poniesionych przez Powiat lub powiatowe jednostki organizacyjne - z powodu braku przedmiotowych umów o dofinansowanie na dzień 25 września 2015 r.

(akta kontroli str. 1211)

Informację według wzoru ustalonego w załączniku nr 3 do ustawy o centralizacji VAT, Powiat złożył w dniu 30 listopada 2016 r. w US, podając następującą informację: „brak przedmiotowych umów”.

(akta kontroli str. 1211, 1217)

3.8. Powiat nie dokonywał korekt podatku VAT za okresy rozliczeniowe sprzed centralizacji rozliczeń w VAT w Powiecie.

(akta kontroli str. 1211)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

1) W ewidencji zakupu MDK za X/2018 r. ujęta została faktura za zakup usług gastronomicznych (wartość netto 601,85 zł, kwota VAT 48,15 zł). Ujęcie tej faktury w ewidencji zakupu VAT oraz odliczenie od niej podatku VAT było niezgodne z art. 88 ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT. W myśl tego przepisu m.in. obniżenia kwoty podatku należnego nie stosuje się do nabywanych przez podatnika VAT⁹² usług gastronomicznych.

(akta kontroli, str. 1396-1398)

W wyjaśnieniach w powyższej sprawie Główna księgowa MDK podała, że nie potrafi uzasadnić ujęcia faktury za zakup usług gastronomicznych w ewidencji zakupów VAT, najprawdopodobniej automatycznie błędnie odczytała treść faktury, oraz iż jest to niezamierzona pomyłka. W dniu 3 lutego 2020 r. Główna księgowa MDK przedłożyła korektę deklaracji VAT-7 i ewidencję zakupu za X/2018 r., w których dokonano umniejszenia wartości netto i kwoty podatku naliczonego (odpowiednio kwoty netto 601,85 zł i kwoty VAT 48,15 zł), dotyczącej zakupu usług gastronomicznych.

(akta kontroli str. 1465, 1927-1933)

2) Z naruszeniem art. 86 ust. 1 ustawy o VAT, z dwóch faktur zakupu VAT ujętych w ewidencji zakupu za I/2019 r. ZST odliczono podatek z zastosowaniem przewspółczynnika w kwocie ogółem 121,19 zł, zamiast w 100%, tj. w kwocie ogółem 1 101,7 zł. Zgodnie z ww. przepisem, podatnikowi co do zasady przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych. Jak zaś wynika z wyjaśnień Dyrektora ZST zakupy te (tj. zakup kasy fiskalnej i czytnika) służą wyłącznie sprzedaży opodatkowanej (tj. usługom diagnostycznym świadczonym przez Stację Kontroli Pojazdów).

(akta kontroli str. 1404, 1406-1409)

⁹¹ W sprawie C-276/14 Gmina Wrocław przeciwko Ministrowi Finansów.

⁹² Wyjątkiem jest nabycie gotowych posiłków przeznaczonych dla pasażerów przez podatników świadczących usługi przewozu osób.

Dyrektor ZST w powyższej sprawie podał, że błędy w odliczeniu podatku VAT powstały z przeoczenia i niedokładnego sprawdzenia. Ponadto ZST przedłożył korektę deklaracji VAT-7 i ewidencję zakupów za I/2019 r., w których dokonano prawidłowego odliczenia kwoty podatku naliczonego w wysokości 100% (w kwocie 1 101,7 zł).

(akta kontroli str. 1404, 1406-1409, 1997-2003)

3) W ewidencjach zakupu VAT prowadzonych w jednostkach wystąpiły przypadki nierzetelnego zamieszczania dat wystawienia faktur albo dat ich otrzymania⁹³. Ponadto opisy na fakturach zakupu VAT sporządzane były nierzetelnie, albowiem nie zawierały nr pozycji, pod którą ujmowano je w ewidencji zakupu VAT⁹⁴, brakowało podpisu dyrektora jednostki organizacyjnej zatwierdzającego kwotę podatku naliczonego do odliczenia⁹⁵ oraz nieprecyzyjnie opisywano faktury pod kątem uzasadnienia zakupu – czy dotyczył on zarówno sprzedaży opodatkowanej i zwolnionej (tj. usług Stacji Kontroli Pojazdów i praktycznej nauki zawodu)⁹⁶, czy tylko sprzedaży opodatkowanej (tj. usług Stacji Kontroli Pojazdów).

(akta kontroli str. 1307-1324, 1355, 1367-1378, 1390, 1399, 1406-1463, 1466-1471, 1667-1670)

Niepodanie na fakturach nr pozycji, pod którym ujęto je w ewidencji zakupu VAT, główna księgowa MDK wyjaśniła nieuwagą. Dyrektor CKZ nieumyślnym przeoczeniem wyjaśniła braki na fakturach zakupu VAT w zakresie nr pozycji, pod którymi ujęto je w ewidencji oraz podpisu dyrektora zatwierdzającego kwotę podatku naliczonego do odliczenia. Błędne podanie w ewidencji zakupu VAT dat wystawienia faktur lub daty ich wpływu Dyrektor ZST i Starosta (dotyczyło jednej z faktur) wyjaśnili omyłką pisarską. Ponadto odnośnie drugiej z faktur Starosta podał, że w ewidencji zakupu podana została data wykonania usługi wskazana na fakturze, a nie data jej wpływu.

(akta kontroli str. 1325, 1404-1405, 1465, 1662)

NIK wskazuje, że wprowadzenie błędne wprowadzenie ww. danych nie miało wpływu na prawidłowość rozliczenia podatku VAT, to jednak świadczyło o nierzetelności danych prezentowanych w ewidencjach VAT. Powyższe stanowiło naruszenie art. 193 § 1, w związku z art. 3 pkt 4 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którymi księgi podatkowe prowadzone rzetelnie i w sposób niewadliwy stanowią dowód tego, co wynika z zawartych w nich zapisów, przy czym księgami tymi są m.in. ewidencje oraz rejestry, do których prowadzenia, do celów podatkowych, na podstawie odrębnych przepisów, obowiązani są podatnicy.

OCENA CZĄSTKOWA

Podejmowane przez Powiat działania w celu realizacji swoich uprawnień jako podatnika VAT, nie zawsze były zgodne z przepisami ustawy o VAT. W jednym przypadku odliczono podatek VAT zł od zakupu usług gastronomicznych, od którego prawo to nie przysługiwało, a w dwóch zaniżono podatek VAT do odliczenia. Zakres prawa do odliczenia podatku VAT ustalono dla każdej jednostki objętej centralizacją VAT oddzielnie według zasad określonych w rozporządzeniu w sprawie sposobu określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników. W ewidencjach zakupu jednostek organizacyjnych stwierdzono przypadki podawania nierzetelnych danych w zakresie dat wystawienia lub wpływu faktur. Również opisy na tych

⁹³ Dotyczy 11 faktur ujętych w ewidencji ZST za miesiące: III/2017 r., IV/2017 r., XII/2017 r. i X/2018 r.; dotyczy dwóch faktur ujętych w ewidencji Starostwa za XII/2017 r.

⁹⁴ Dotyczy trzech faktur ujętych w ewidencji MDK za I/2019 r. i dziewięciu faktur ujętych w ewidencji zakupów CKZ za V/2019 r.

⁹⁵ Dotyczy jednej faktury CKZ ujętej w ewidencji za V/2019 r.

⁹⁶ Dotyczy dziewięciu faktur ZST (czterech ujętych w ewidencji za XII/2017 r.; trzech ujętych w ewidencji za III/2018 r.; dwóch ujętych w ewidencji za I/2019 r.).

fakturach nie zawsze były kompletne i precyzyjne, co nie sprzyjało ustaleniu prawidłowej kwoty podatku VAT do odliczenia.

IV. Uwagi i wnioski

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

Uwaga

Najwyższa Izba Kontroli podkreśla, że stwierdzone w toku kontroli stany nieprawidłowe, które wystąpiły zarówno w związku z wdrożeniem zadań związanych z centralizacją rozliczeń VAT, wykonywaniem obowiązków podatnika VAT jak i realizacją 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 stwierdzić, że właściwe dokumentowanie i rozliczanie podatku VAT w jednostkach organizacyjnych ma bezpośredni wpływ na prawidłowość obliczania i odprowadzania podatku VAT przez Powiat. Z uwagi na powyższe okoliczności, NIK rekomenduje także rozważenie przez Zarząd Powiatu podjęcia działań wzmacniających kontrolę zarządczą w celu pełnego urzeczywistnienia, określonego w art. 68 ust. 1 ustawy o finansach publicznych, wymogu zapewnienia realizacji celów i zadań kierowanej jednostki sektora finansów publicznych m.in. w sposób zgodny z prawem i terminowy.

Wnioski

NIK wnosi o podjęcie działań w celu zapewnienia:

- 1) terminowego dokonywania zgłoszeń aktualizacyjnych NIP-2 w urzędzie skarbowym,
- 2) każdorazowego podpisywania papierowej wersji skonsolidowanej deklaracji VAT-przez Starostę i Skarbnika,
- 3) ujmowania w ewidencji sprzedaży VAT przedmiotu opodatkowania,
- 4) dokonania korekt plików JPK_VAT za 2018 r.,
- 5) stosowania jednolitych zasad opodatkowania podatkiem VAT przez wszystkie jednostki objęte scentralizowanym VAT,
- 6) terminowego wysyłania deklaracji podatkowych VAT-7 i plików JPK_VAT,
- 7) ujmowania w księgach rachunkowych Powiatu wszystkich zdarzeń gospodarczych, związanych z powstaniem odsetek od nieterminowo uregulowanych zobowiązań podatkowych,
- 8) ujmowania w ewidencji VAT rzetelnych danych wynikających z faktur oraz rzetelnego dokonywania opisów tych faktur,
- 9) prawidłowego opodatkowania czynszu dzierżawnego obwodów łowieckich,
- 10) prawidłowego pomniejszenia podatku VAT należnego o naliczony.

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 Poznaniu. 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 dni od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o sposobie wykorzystania uwagi i wykonania wniosków pokontrolnych oraz o podjętych działaniach lub przyczynach niepodjęcia tych działań.

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

Poznań, dnia 13 lutego 2020 r.

Najwyższa Izba Kontroli

Delegatura w Poznaniu

Kontroler

Joanna Józwiak

Główny specjalista kontroli
państwowej

Dyrektor:

z up. Tomasz Nowiński

p.o. Wicedyrektor

.....
podpis

.....
podpis