



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura we Wrocławiu

LWR.410.022.01.2019

**Pan
Jacek Sutryk
Prezydent Wrocławia**

Urząd Miejski Wrocławia
Pl. Nowy Targ 1-8
50-141 Wrocław

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

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

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Urząd Miejski Wrocławia, Pl. Nowy Targ 1-8, 50-141 Wrocław (dalej: „Urząd”).
Kierownik jednostki kontrolowanej	Pan Jacek Sutryk, Prezydent Wrocławia (dalej: „Prezydent”) od 19 listopada 2018 r. W okresie od 19 listopada 2002 r. do 18 listopada 2018 r. funkcję tę pełnił Pan Rafał Dutkiewicz.
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 <i>Najwyższej Izbie Kontroli</i> ¹ .
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura we Wrocławiu
Kontrolerzy	1. Marcin Kaliński, doradca ekonomiczny, upoważnienie do kontroli nr LWR/2019/2019 z 7 listopada 2019 r. 2. Joanna Marczyk, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LWR/2017/2019 z 21 listopada 2019 r. 3. Dawid Matschay, inspektor kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LWR/2019/2019 z 27 listopada 2019 r. 4. Rafał Kobryński, doradca prawny, upoważnienie do kontroli nr LWR/27/2020 z 27 stycznia 2020 r.

(akta kontroli str. 1-3, 2181)

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

II. Ocena ogólna² kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA

Z dniem 1 stycznia 2017 r.³ Gmina Wrocław (dalej: „Gmina”), jako podatnik podatku od towarów i usług⁴ rozpoczęła rozliczanie podatku VAT wraz ze wszystkimi swoimi jednostkami organizacyjnymi (budżetowymi)⁵.

Gmina należycie przygotowała się – przy wykorzystaniu własnych zasobów – do realizacji tych zadań, w szczególności poprzez określenie procedur związanych ze scentralizowanym rozliczaniem podatku VAT i przeprowadzenie szkoleń w tym zakresie. Struktura organizacyjna oraz organizacja pracy Wydziału Księgowości Urzędu umożliwiały realizację zadań związanych z centralizacją rozliczeń w podatku VAT. Niemniej jednak stwierdzono przypadki nieprzestrzegania wdrożonych w tym zakresie procedur. Wystąpiły również sytuacje niedochowania terminów związanych z aktualizacją danych identyfikacyjnych we właściwym urzędzie skarbowym. Nie miały one jednak negatywnego wpływu na kontrolowaną działalność.

W zakresie wypełnienia obowiązków jako podatnika VAT, Gmina w ustawowych terminach przysyłała do właściwego urzędu skarbowego deklaracje dla podatku od towarów i usług (VAT-7), informacje podsumowujące (VAT-27 i VAT-UE) oraz pliki JPK_VAT⁶, jak również terminowo regulowała zobowiązania podatkowe. Co do zasady stosowała właściwe stawki dla opodatkowania dokonywanych dostaw i usług oraz prawidłowo określała moment powstania obowiązku podatkowego, o którym mowa w art. 19a ustawy o VAT. W powyższym zakresie stwierdzono jednak nieprawidłowości polegające m.in. na: [1] nieterminowym przekazywaniu częściowych plików JPK_VAT przez jednostki organizacyjne, [2] użytkowaniu trzech kas rejestrujących po terminie wskazanym w art. 8 ust. 1 ustawy o centralizacji VAT oraz niezłożeniu wymaganej dokumentacji dotyczącej kas rejestrujących przez jednostki organizacyjne do organów podatkowych i Wydziału Księgowości, [.....]⁷. Nie miały one wpływu na prawidłową wysokość deklarowanego podatku należnego. Ponadto stwierdzono, że [.....]⁸.

Gmina korzystała także z uprawnień podatnika VAT. Nie odliczała podatku VAT naliczonego od nabyć, od których prawo takie nie przysługiwało, [.....]⁹. Zakres odliczania podatku VAT ustanowiono z uwzględnieniem proporcji oraz współczynnika struktury sprzedaży, o których mowa odpowiednio w art. 86 ust. 2a oraz art. 90 ust. 2 i 3 ustawy o VAT. Dokonywano korekty rocznej w związku ze stosowaniem proporcji i współczynnika struktury sprzedaży, zgodnie z art. 91 ust. 1 i 2 ustawy o VAT. Ponadto sporządzano korekty deklaracji VAT za okres sprzed centralizacji zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa.

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

³ Na mocy 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 terytorialnego (Dz. U. z 2016 r. poz. 280), dalej: „ustawa o centralizacji VAT”.

⁴ O którym mowa w art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2020 r. poz. 106, ze zm.), dalej: „ustawa o VAT”. W stanie prawnym obowiązującym do 31 października 2019 r.

⁵ Zgodnie z art. 3 i 4 ustawy o centralizacji VAT.

⁶ Jedną ze struktur Jednolitego Pliku Kontrolnego, obejmującą dane ewidencji sprzedaży i zakupu VAT.

⁷ Wyłączono informacje stanowiące tajemnicę skarbową. Tajemnica ustawowo chroniona na podstawie art. 293 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2019 r. poz. 900, ze zm.).

⁸ J.w.

⁹ J.w.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny częściowej¹⁰ kontrolowanej działalności

OBSZAR

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

Opis stanu faktycznego

1.1. W Urzędzie nie sformalizowano planu zadań (działań) związanych z wdrażaniem procesu centralizacji VAT. Na skutek złożonego przez Gminę wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego, następnie uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego¹¹ (dalej: „NSA”) oraz w efekcie wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej¹² (dalej: „TSUE”), od 2013 r. Gmina Wrocław podjęła działania zmierzające do przygotowania centralizacji rozliczeń VAT, w szczególności identyfikacji wykonywanych w jednostkach czynności. Nie powołano zespołów roboczych ds. centralizacji VAT, a wszystkie z tym związane sprawy były procedowane i konsultowane na bieżąco, w zależności od potrzeb, w gronie osób zajmujących się podatkiem VAT, nadzorujących jednostki edukacyjne w Departamencie Edukacji Urzędu oraz pracowników jednostek organizacyjnych (budżetowych). Nie sporządzano sprawozdań z wykonanych prac dotyczących centralizacji rozliczeń w VAT, przy czym zakładane (w sposób nieformalny) prace wykonano w całości¹³.

Proces przygotowania do centralizacji podatku VAT odbywał się przede wszystkim w oparciu o korespondencję dyrektora Wydziału Księgowości z m.in. dyrektorami jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych, dyrektorem Wydziału Finansów Oświatowych i/lub dyrektorami jednostek oświatowych, w której zwracano się z prośbą do jednostek organizacyjnych Gminy o przekazanie danych, informowano o sposobie postępowania na poszczególnych etapach przygotowania centralizacji VAT oraz o zmianach przepisów w ww. zakresie. Ponadto: [1] odbywały się spotkania z kierownictwami poszczególnych jednostek organizacyjnych, na których uszczegóławiano zebrane na piśmie informacje, [2] przygotowywano i wyposażano pracowników poszczególnych jednostek organizacyjnych w materiały szkoleniowe, [3] przeprowadzono szkolenia (pięć jednodniowych) na temat centralizacji VAT w Gminie, [4] przygotowywano i wydawano stosowne akty wewnętrzne.

(akta kontroli str. 166-170, 294-484)

1.2. Zadania związane z centralizacją rozliczeń VAT w Gminie zostały powierzone istniejącej już w Urzędzie komórce organizacyjnej, tj. Działowi ds. Rozliczeń Podatku VAT, działającemu w Wydziale Księgowości Urzędu.

¹⁰ Oceny częściowe to oceny działalności w poszczególnych obszarach badań kontrolnych. Ocena częściowa może być sformułowana jako ocena pozytywna, ocena negatywna albo ocena w formie opisowej.

¹¹ Z dnia 24 czerwca 2013 r., sygn. akt I FPS 1/13, w składzie siedmiu sędziów (opubl. ONSAiWSA z 2013 r. Nr 6, poz. 96).

¹² Z dnia 29 września 2015 r., C-276/14, Gmina Wrocław przeciwko Ministrowi Finansów.

¹³ Tj. w szczególności: [1] zebrano informacje o występujących w jednostkach organizacyjnych czynnościach podlegających VAT, [2] wydano zarządzenie dotyczące centralizacji VAT, [3] przeszkolono pracowników jednostek organizacyjnych, [4] złożono do Dolnośląskiego Urzędu Skarbowego we Wrocławiu zgłoszenie aktualizacyjne NIP-2, zawierające wymagane dane jednostek organizacyjnych, wykaz jednostek objętych centralizacją VAT i oświadczenie, o którym mowa w art. 17 ust. 3 ustawy o centralizacji VAT, [5] uzyskano interpretację prawa podatkowego w kluczowych kwestiach dotyczących centralizacji VAT, [6] stworzono aplikację do centralizacji deklaracji VAT-7 jednostek organizacyjnych (aplikacja została przygotowana przez Centrum Usług Informatycznych we Wrocławiu – jednostkę budżetową Gminy), [7] powierzono zadania dotyczące centralizacji rozliczeń jednostek oświatowych centrum usług wspólnych – Centrum Usług Informatycznych we Wrocławiu.

Do zadań Wydziału Księgowości należało (w okresie od 1 kwietnia 2015 r. do 21 sierpnia 2017 r.) m.in.: [1] prowadzenie rachunkowości budżetu Miasta, Urzędu oraz organu podatkowego, [2] nadzór nad dekretacją, ewidencją i obiegiem dokumentów finansowo-księgowych w Urzędzie, [3] sporządzanie sprawozdań budżetowych i finansowych Miasta, [4] księgowanie sprawozdań budżetowych, dochodowych i wydatkowych miejskich jednostek organizacyjnych, [5] rozliczanie podatku VAT. Od 22 sierpnia 2017 r. do 31 grudnia 2018 r. do obowiązków ww. Wydziału należało również m.in.: [1] centralizacja rozliczeń podatku VAT Gminy, [2] sporządzanie JPK Urzędu, [3] centralizacja JPK Gminy, [4] prowadzenie ewidencji i rejestrów niezbędnych w pracy tego Wydziału. Od 1 stycznia 2019 r. Wydział Księgowości został zwolniony z obowiązku prowadzenia ewidencji i rejestrów niezbędnych w pracy Wydziału.

Z kolei do obowiązków Działu ds. Rozliczeń Podatku VAT (od 1 stycznia 2016 r.) należało m.in.: [1] sporządzanie w imieniu Miasta deklaracji podatkowych VAT-7 oraz korekt deklaracji VAT-7, [2] sporządzanie opinii dotyczących podatku VAT, [3] sporządzanie wniosków o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego na podstawie art. 14b ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – *Ordynacja podatkowa*¹⁴ (dalej: „*Ordynacja podatkowa*”), związanych z uiszczaniem przez Miasto podatku VAT oraz wniosków o usunięcie naruszenia prawa, skarg do wojewódzkiego sądu administracyjnego, projektów skarg kasacyjnych do NSA¹⁵, [4] sporządzanie pism do organów podatkowych w zakresie obsługi podatku VAT, [5] współpraca z komórkami organizacyjnymi Urzędu i miejskimi jednostkami organizacyjnymi w zakresie ustalania czynności wykonywanych przez Miasto podlegających opodatkowaniu podatkiem VAT oraz prawidłowego naliczania podatku VAT, [6] udzielanie odpowiedzi na wnioski dotyczące stosowania przepisów ustawy o VAT, [7] sporządzanie przelewów w celu odprowadzenia podatku VAT. Ponadto, kierownik ww. Działu zobowiązany był do realizowania zadań radcy prawnego, w tym: sporządzania opinii prawnych i analiz dotyczących podatku VAT oraz sporządzania wniosków o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego, o których mowa wyżej (do 1 lipca 2016 r.). Powyższy zakres poszerzono od 1 stycznia 2018 r. m.in. o: [1] sporządzanie scentralizowanych deklaracji na podatek VAT w mieniu Gminy oraz ich korekt, [2] łączenie plików JPK_VAT i ich korekt, sporządzanie zbiorczego piku JPK_VAT Gminy i jego korekt oraz ich wysyłkę¹⁶, [3] przygotowywanie sprawozdań Rb-27S w zakresie dochodów budżetowych z tytułu podatku VAT Gminy.

Struktura organizacyjna oraz organizacja pracy ww. komórek Urzędu umożliwiała realizację zadań związanych z centralizacją rozliczeń w podatku VAT.

(akta kontroli str. 175, 491-533)

1.3. Prezydent określił procedurę prowadzenia dokumentacji związanej ze scentralizowanym rozliczaniem podatku VAT¹⁷. Określono w niej m.in. obowiązki poszczególnych jednostek organizacyjnych, terminy ich realizacji, tryb opracowania skonsolidowanej deklaracji oraz podstawowe zasady prowadzenia rozliczeń. Powyższa procedura była aktualna, tj. dostosowana do struktury organizacyjnej oraz zadań Urzędu i Gminy oraz zawierała zasady: [1] procesu rozliczania podatku VAT w Gminie, w tym zasady prowadzenia ewidencji podatkowej, wystawiania faktur, postępowania z fakturami zakupowymi, odliczenia VAT, sporządzania zbiorczej deklaracji Gminy, prowadzenia kart inwestycji i korekt odliczonego podatku VAT;

¹⁴ Dz. U. z 2019 r. poz. 900, ze zm.

¹⁵ Od 1 stycznia 2019 r. – sporządzanie wniosków o wydanie interpretacji indywidualnych prawa podatkowego związanych z uiszczaniem przez Gminę podatku VAT.

¹⁶ Od 1 stycznia 2019 r. łączenie plików JPK_VAT Urzędu i ich korekt oraz łączenie plików JPK_VAT Gminy i ich korekt oraz przysyłanie scentralizowanego pliku JPK_VAT Gminy do właściwego organu.

¹⁷ Zarządzenie Nr 5881/16 z dnia 6 grudnia 2016 r., zmienione zarządzeniami Prezydenta Nr 7421/17 z dnia 5 lipca 2017 r. i Nr 986/19 z dnia 15 maja 2019 r.

[2] rozliczeń finansowych z tytułu podatku VAT pomiędzy Gminą, a jednostkami organizacyjnymi, w tym przeglądów rozliczeń podatku VAT, kontroli podatkowej, występowania o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego oraz przechowywania dokumentów; [3] zgłoszenia rejestracyjnego (aktualizacyjnego) NIP-2; [4] zastosowania kas rejestrujących; [5] przekazywania w formie elektronicznej ewidencji z zakresu podatku VAT; [6] podziału zadań i odpowiedzialności w zakresie rozliczenia podatku VAT (kierowników i pracowników jednostek organizacyjnych, pracowników Działu ds. Rozliczeń Podatku VAT, dyrektora Wydziału Księgowości i Skarbnika).

Prezydent uszczegółowił powyższe procedury rozliczania podatku VAT wprowadzając dodatkowo¹⁸: [1] procedurę rozliczania podatku VAT przez podatnika – Gminę (zawierającą zasady do stosowania w jednostkach organizacyjnych oraz w Urzędzie), [2] procedurę sporządzania jednolitych plików kontrolnych – JPK (zawierającą zasady ich sporządzania oraz konsolidacji), [3] procedurę dokumentowania przez jednostki organizacyjne Gminy najczęściej występujących czynności podlegających ustawie o VAT i [4] procedurę wykazywania przez jednostki organizacyjne Gminy podatku VAT naliczonego.

(akta kontroli str. 294-419, 662-767)

1.4. W zakresie przestrzegania procedur rozliczania podatku VAT kontrola wykazała, że: [1] deklaracje częściowe składały 22 jednostki organizacyjne¹⁹, w tym Departament Edukacji Urzędu, któremu podlegało 221 jednostek oświatowych; [2] wszystkie jednostki budżetowe oraz samorządowe zakłady budżetowe prowadziły ewidencję podatkową VAT przy użyciu programu komputerowego; [3] w przypadku nabycia towarów, dla których podatnikiem VAT był nabywca, jeżeli były nabywane one w ramach transakcji jednolitej gospodarczo, Wydział Księgowości był o tym informowany; [4] na 231 wybranych do kontroli deklaracji częściowych VAT przesyłanych do Wydziału Księgowości przez jednostki organizacyjne Gminy, 164 deklaracje jednostki przesyłały w wymaganych terminach²⁰, w pozostałych 67 przypadkach, powyższe deklaracje przekazano z opóźnieniem od jednego do siedmiu dni, co opisano w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości* niniejszego wystąpienia pokontrolnego; [5] oświadczenia²¹ składane były wraz z deklaracjami częściowymi za pośrednictwem programu komputerowego (V-7) przeznaczonego m.in. do przesyłania i konsolidacji deklaracji częściowych, który uniemożliwiał przesłanie deklaracji bez załączenia do niej oświadczenia; [6] do podpisania wszystkich przesyłanych deklaracji częściowych (za pośrednictwa programu V-7) wykorzystywano podpis elektroniczny zabezpieczony hasłem, a funkcjonalność ww. programu uniemożliwiała złożenie podpisu przez osoby nieupoważnione.

(akta kontroli str. 294-313, 585-598, 621)

1.5. Stosownie do art. 5 ust. 1 ustawy o *centralizacji VAT*, w dniu 28 grudnia 2016 r. Gmina poinformowała Naczelnika Dolnośląskiego Urzędu Skarbowego we Wrocławiu, że będzie rozliczać podatek VAT wraz ze wszystkim jednostkami organizacyjnymi od dnia 1 stycznia 2017 r. Stosownie do art. 5 ust. 2 ww. ustawy

¹⁸ Zarządzenie Nr 7421/17 z dnia 5 lipca 2017 r.

¹⁹ Stan na 22 grudnia 2019 r.

²⁰ Do 15. dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym miesiącu, a jeżeli 15. dzień miesiąca przypada na dzień wolny od pracy, termin tej przesuwa się na ostatni dzień poprzedzający ten dzień (jednostki organizacyjne) oraz do 18. dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym miesiącu, a jeżeli 18. dzień miesiąca przypada na dzień wolny od pracy, termin tej przesuwa się na ostatni dzień poprzedzający ten dzień (jednostki Departamentu Edukacji).

²¹ O których mowa w § 13 ust. 2-5 załącznika nr 1 do zarządzenia Prezydenta nr 7421/17 z dnia 5 lipca 2017 r.

do ww. pisma załączono wykaz wszystkich jednostek organizacyjnych (273²²), z podaniem ich nazwy, adresu siedziby oraz numeru identyfikacji podatkowej (NIP). Według stanu na 31 grudnia 2019 r. liczba jednostek organizacyjnych objętych centralnym rozliczeniem podatku VAT wynosiła 243.

(akta kontroli str. 534-543)

1.6. W okresie objętym kontrolą najważniejsze zmiany powodujące obowiązek złożenia zgłoszeń aktualizacyjnych (NIP-2)²³ wynikały z reformy systemu oświaty, na skutek której dane dotyczące miejsca prowadzenia działalności aktualizowano trzykrotnie, tj. 9 stycznia 2017 r. (wskazane pełniej listy miejsc prowadzenia działalności), 21 listopada 2017 r. (łącznie 33 zmiany, w tym pięć w wyniku zakończenia działalności pod danym adresem i 28 w wyniku rozpoczęcia działalności pod danym adresem) i 29 listopada 2019 r. (łącznie siedem zmian, w tym jedna w wyniku zakończenia działalności pod danym adresem i sześć w wyniku rozpoczęcia działalności pod danym adresem). Nie wszystkie zmiany były dokonywane w terminie, o którym mowa w art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników²⁴ (dalej: „ustawa o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników”), co opisano w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości niniejszego wystąpienia pokontrolnego*.

(akta kontroli str. 544-581)

1.7. W latach 2016-2019 w Urzędzie limity zatrudnienia ustalano dla poszczególnych wydziałów²⁵, nie ustalono ich natomiast dla poszczególnych działów (w tym Działu ds. Rozliczeń Podatku VAT). Nie zwiększano ustalonych limitów zatrudnienia z powodu wykonywania zadań związanych z scentralizowanymi rozliczeniami podatku VAT.

W latach 2017-2019 scentralizowanymi rozliczeniami podatku VAT zajmowało się łącznie 12 osób²⁶, zatrudnianych w Urzędzie od 1990 r.²⁷, legitymujących się: stażem pracy związanym z podatkiem VAT od jednego do 17 lat, wykształceniem wyższym (11 osób) i średnim (jedna osoba). Osoby te odbywały szkolenia i kursy zawodowe dotyczące m.in.: centralizacji rozliczeń podatku VAT, zmian w podatku VAT, fakturowania podatku VAT, podatku VAT w jednostkach samorządu terytorialnego, opodatkowania VAT transakcji dotyczących nieruchomości, podatku VAT w sektorze finansów publicznych oraz jednolitego pliku kontrolnego. Wszyscy pracownicy zatrudnieni byli na umowę o pracę. Żadnego ze stanowisk związanych z obsługą VAT nie zlikwidowano w badanym okresie, nie zawierano również umów dotyczących odzyskiwania VAT z firmami doradczo-konsultingowymi.

(akta kontroli str. 171-172, 176, 485-490, 768-769)

1.8. Dla wszystkich stanowisk związanych z centralizacją VAT ustalono wymagania i ujęto je w opisach stanowisk pracy. Pracownicy posiadali m.in.: stopień naukowy doktora nauk ekonomicznych (dyrektor Wydziału Księgowości), uprawnienia biegłego rewidenta (zastępca dyrektora Wydziału Księgowości), uprawnienia radcy

²² W tym: 21 jednostek pomocy społecznej oraz wspierania rodziny i systemu pieczy zastępczej, 86 przedszkoli, 19 zespołów szkolno-przedszkolnych, 45 szkół podstawowych, 26 gimnazjów, 10 liceów ogólnokształcących, trzy technika, 32 zespoły szkół, trzy centra kształcenia/doskonalenia, cztery młodzieżowe ośrodki socjoterapii /szkolno-wychowawcze, cztery młodzieżowe domy kultury itp. oraz pięć poradni psychologiczno-pedagogicznych.

²³ Zgłoszenie identyfikacyjne/zgłoszenie aktualizacyjne osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, będącej podatnikiem lub płatnikiem.

²⁴ Dz. U. z 2019 r. poz. 63, ze zm.

²⁵ W Wydziale Księgowości limity zatrudnienia kształtowały się na poziomie: 88 pracowników (od 1 stycznia 2016 r.), 72 (od 1 grudnia 2016 r.), 70 (od 1 stycznia 2017 r.), 69 (od 1 marca 2017 r.), 68 (od 1 grudnia 2017 r.), 67 (od 1 stycznia 2018 r.), 68 (od 1 stycznia 2019 r.), 61 (od 1 maja 2019 r.).

²⁶ Osiem osób (stan na 1 stycznia 2017 r.), dziewięć osób (stan na 31 grudnia 2017 r. i 31 grudnia 2018 r.), 10 osób (stan na 31 września 2019 r.).

²⁷ Po jednej osobie w 1990 r., 1999 r., 2002 r., 2004 r., 2007 r., 2010 r., 2013 r., 2014 r. oraz po dwie osoby w 2006 r. i 2017 r.

prawnego (kierownik Działu ds. Rozliczeń Podatku VAT) oraz staż pracy w służbach finansowo-księgowych administracji publicznej (pozostałe stanowiska)²⁸. Opisy stanowisk pracy, jak i zakresy obowiązków poszczególnych pracowników były aktualne i zawierały zadania realizowane przez poszczególnych pracowników. Aktualnie zatrudnione osoby posiadały kwalifikacje wymagane na zajmowanych przez nich stanowiskach²⁹ i wykonywały zadania określone w zakresach obowiązków.

(akta kontroli str. 773-851, 984-999, 2058-2064)

1.9. Na 12 pracowników zajmujących się scentralizowanymi rozliczeniami podatku VAT w latach 2016-2019, jednego zatrudniono w wyniku otwartego konkurencyjnego naboru³⁰. Proces naboru ww. osoby przeprowadzono zgodnie z regulacjami ujętymi w art. 11-23 ustawy z dnia 21 listopada 2008 r. o *pracownikach samorządowych* oraz *Regulaminem naboru kandydatów na wolne stanowiska urzędnicze w Urzędzie Miejskim Wrocławia*³¹.

(akta kontroli str. 661, 933-953, 978-982)

1.10. W latach 2017-2019 (do 30 września) Urząd, z związku z centralizacją rozliczeń podatku VAT, poniósł wydatki w wysokości co najmniej³² 915,3 tys. zł, w tym: 236,7 tys. zł w 2017 r., 362,3 tys. zł w 2018 r. i 316,3 tys. zł w 2019 r. (do 30 września). Większość tych wydatków stanowiły wynagrodzenia, które wyniosły łącznie 910,8 tys. zł (99,5% poniesionych wydatków), w tym: 235,1 tys. zł w 2017 r., 361,1 tys. zł w 2018 r. i 314,6 tys. zł w 2019 r. (do 30 września). Na szkolenia pracowników Urząd wydatkował kwotę 3,0 tys. zł, tj. 1,0 tys. zł w 2017 r., 0,6 tys. zł w 2018 r. i 1,4 tys. zł w 2019 r. (do 30 września).

Wydatki (ponoszone w związku z rozliczeniem podatku VAT) jednostek organizacyjnych składających deklaracje (w tym jednostek oświatowych z samodzielną obsługą finansowo-księgową) wzrosły o 901,9 tys. zł w 2018 r. (1 360,4 tys. zł³³) w stosunku do 2015 r. (458,5 tys. zł³⁴), tj. o 196,7%.

(akta kontroli str. 983, 1183, 1185, 1189, 1000)

1.11. W latach 2016-2019 Urząd nie korzystał z usług doradców podatkowych, konsultantów i analityków, ani w procesie wdrożenia (przygotowania) procesu centralizacji rozliczeń VAT, ani w trakcie jego realizacji.

W związku z centralizacją rozliczeń podatku VAT, w latach 2015-2019 (do 30 września) Urząd przeprowadził 16 postępowań na dostawę towarów i usług, z czego wszystkie dotyczyły szkoleń pracowników Urzędu w ww. zakresie. Wszystkie te postępowania przeprowadzono według *Procedury Zintegrowanego Systemu Zarządzania* oraz *Regulaminu zamówień publicznych*, tj. bez stosowania ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. – *Prawo zamówień publicznych*³⁵ (na podstawie art. 4 pkt 8 tej ustawy). Ich łączna wartość w ww. okresie wyniosła 8,0 tys. zł, w tym:

²⁸ W zależności od stanowiska: dwa lub pięć lat.

²⁹ Stosownie do rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 15 maja 2018 r. w sprawie *wynagradzania pracowników samorządowych* (Dz. U. poz. 936, ze zm.).

³⁰ Art. 11 ust. 1 ustawy z dnia 21 listopada 2008 r. o *pracownikach samorządowych* (Dz. U. z 2019 r. poz. 1282).

³¹ Zarządzenie Prezydenta nr K/28/13 z dnia 13 października 2013 r. w sprawie *wprowadzenia Regulaminu naboru kandydatów na wolne stanowiska urzędnicze w Urzędzie Miejskim Wrocławia*.

³² Z danych Urzędu wynika, że w związku z centralizacją poniesiono koszty wynagrodzeń pracowników oraz ich szkoleń. Urząd podał, że nie posiadał danych na temat kosztów poniesionych na zakup mebli, sprzętu biurowego lub mediów (np. telefonów, Internetu).

³³ W tym: wynagrodzenia pracowników – 1 068,0 tys. zł; usługi doradczo-konsultingowe i analityczne – 2,0 tys. zł; sprzęt informatyczny – 1,0 tys. zł; oprogramowanie informatyczne wraz z aktualizacją – 233,0 tys. zł; meble i sprzęt biurowy – 0,4 tys. zł; szkolenia dla pracowników – 19,8 tys. zł; publikacje fachowe, książkowe i elektroniczne – 7,1 tys. zł; media (np. telefony, Internet) – 28,0 tys. zł; inne – 1,2 tys. zł.

³⁴ W tym: wynagrodzenia pracowników – 405,3 tys. zł; sprzęt informatyczny – 0,2 tys. zł; oprogramowanie informatyczne wraz z aktualizacją – 22,1 tys. zł; meble i sprzęt biurowy – 0,3 tys. zł; szkolenia dla pracowników – 6,3 tys. zł; publikacje fachowe, książkowe i elektroniczne – 5,3 tys. zł; media (np. telefony, Internet) – 18,0 tys. zł; inne – 0,1 tys. zł.

³⁵ Dz. U. z 2019 r. poz. 1843, ze zm.

1,8 tys. zł w 2015 r., 3,2 tys. zł w 2016 r., 1,0 tys. zł w 2017 r., 0,6 tys. zł w 2018 r. i 1,4 tys. zł w 2019 r. (do 30 września). W trzech wybranych postępowaniach³⁶ (o łącznej wartości 3,1 tys. zł), stosownie do pkt 7.2.2, ppkt 1 *Procedury Zintegrowanego Systemu Zarządzania*, wnioski o udział w szkoleniu sporządzono według ustalonego wzoru, a podstawą rejestracji zamówień, stosownie do § 48 ust. 1 i 2 *Regulaminu zamówień publicznych*, były wypełnione i zaakceptowane formularze zgłoszeniowe sporządzone według wzoru stanowiącego załącznik do ww. Regulaminu. W wyniku ww. postępowań dokonano zgłoszeń do udziału w szkoleniach. Nie podpisano odrębnych umów w tym zakresie.

(akta kontroli str. 630-660, 2001-2040)

1.12. W latach 2016-2019 Gmina:

- zorganizowała i przeprowadziła pięć szkoleń w zakresie centralizacji rozliczeń VAT dla pracowników swoich jednostek organizacyjnych³⁷. Na powyższych szkoleniach omawiano m.in.: [a] proces centralizacji VAT, [b] czynności podlegające opodatkowaniu VAT, [c] fakturowanie, [d] moment powstania obowiązku podatkowego, [e] odliczenie VAT (zasady, prewspółczynnik, struktura sprzedaży, korekta roczna), [f] użytkowanie kas rejestrujących, [g] stawki VAT, [h] odwrotne obciążenie, [i] kwalifikowanie VAT w ramach projektów unijnych;
- zapewniła udział pracowników swoich jednostek organizacyjnych w 11 zorganizowanych i przeprowadzonych przez podmioty zewnętrzne szkoleniach w zakresie centralizacji VAT³⁸, tj.: [a] praktyczny kurs księgowania VAT w jednostkach oświatowych Wrocławia (300 pracowników), [b] VAT w placówkach oświatowych Wrocławia (54 pracowników), [c] podatek VAT w placówkach oświatowych Gminy – konsultacje indywidualne (30 pracowników), [d] naliczanie i odliczanie podatku VAT w jednostkach samorządu terytorialnego i jednostkach podległych w 2017 r., z uwzględnieniem najnowszych przepisów oraz wytycznych Ministerstwa Finansów (89 pracowników), [e] praktyczny kurs w zakresie wyliczania wskaźników i prewspółczynników dla jednostek Gminy (89 pracowników), [f] korekta roczna 2017 w jednostkach oświatowych Gminy, czyli prawidłowość urealnienia odliczenia podatku naliczonego od zakupów środków trwałych, inwestycji oraz pozostałych nabyć, [g] funkcjonowanie programu Vulcan (moduły: finanse i centralny VAT) – 89 pracowników, [h] warsztaty z JPK dla Gminy z uwzględnieniem zmian od 1 stycznia 2018 r. – JPK_VAT jako informacja podatkowa (89 pracowników), [i] podatek i korekta VAT oraz podatek dochodowy od osób fizycznych w jednostkach oświatowych (90 pracowników), [j] zmiany w podatku VAT (89 pracowników), [k] platforma elektronicznego fakturowania w zamówieniach publicznych placówek oświatowych (89 pracowników).

(akta kontroli str. 177, 2066-2072)

1.13. Gmina podejmowała w latach 2016-2019 działania polegające na: [1] wystosowaniu do Ministra Finansów zapytań o: a) możliwość samodzielnego wysyłania plików JPK_VAT przez jednostki budżetowe oraz samorządowe zakłady budżetowe, b) zasady stosowania mechanizmu *split payment*; [2] wnoszeniu, za pośrednictwem Unii Metropolii Polskich, uwag do projektów rozporządzeń Ministra Finansów; [3] dokonywaniu uzgodnień z wyznaczonym do kontaktu pracownikiem Dolnośląskiego Urzędu Skarbowego we Wrocławiu w zakresie

³⁶ Szkolenia pn.: [1] „Centralizacja rozliczeń podatku VAT na przykładzie Miasta Poznań, pierwszej gminy w Polsce, która dokonuje rozliczeń jako jeden podatnik wraz z podległymi jednostkami budżetowymi” (w 2015 r., o wartości 798 zł); [2] „Jednolity Plik Kontrolny – okresy rozliczeniowe, przekazywanie, weryfikacja, odpowiedzialność, zmiany w zakresie czynności sprawdzających oraz kontroli podatkowej” (w 2016 r., o wartości 880 zł); [3] „Akademia VAT w sektorze publicznym – z uwzględnieniem zmian w roku 2019” (w 2019 r., o wartości 1 380 zł).

³⁷ W tym: trzy w 2016 r. (72, 69 i 75 pracowników) i dwa w 2019 r. (72 i 90 pracowników).

³⁸ W tym: jedno w 2016 r., pięć w 2017 r., dwa w 2018 r. oraz trzy w 2019 r.

przekazywania przez jednostki budżetowe oraz samorządowe zakłady budżetowe:
a) aktualizacji formularza NIP-2, dotyczącego rachunków bankowych,
b) dokumentacji związanej z kasami rejestrującymi, c) korekt deklaracji za okresy sprzed centralizacji; [4] składaniu wniosków o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego³⁹.

(akta kontroli str. 175-176, 2125-2160)

1.14. W latach 2016-2019 organizacja i realizacja zadań Urzędu w zakresie centralizacji rozliczeń VAT nie była przedmiotem audytów zewnętrznych ani kontroli (wewnętrznych i zewnętrznych).

Sekretarz Miasta wskazał m.in., że nie przeprowadzano audytów wewnętrznych, ponieważ nie zidentyfikowano podejrzenia wystąpienia nieprawidłowości (w oparciu o przeprowadzoną analizę ryzyka) w tym obszarze, a przepisy prawa nie obowiązywały do przeprowadzenia kontroli.

Wydział Księgowości Urzędu (Dział ds. Rozliczeń Podatku VAT), w latach 2017-2019, przeprowadził⁴⁰ przeglądy rozliczeń podatku VAT w sześciu jednostkach budżetowych⁴¹, w wyniku których wystosowano rekomendacje. W przypadku czterech jednostek budżetowych – rekomendacje wykonano, a w przypadku pozostałych dwóch – jak wynika z wyjaśnień dyrektora Wydziału Księgowości – kierownictwa jednostek zgodziły się ze sformułowanymi uwagami i rekomendacjami, stąd Wydział Księgowości nie żądał odpowiedzi na raporty z przeglądu rozliczeń VAT.

(akta kontroli str. 13, 2073-2124, 2162, 2164-2180)

1.15. W latach 2016-2019 nie odnotowano skarg, wniosków i petycji dotyczących centralizacji rozliczeń VAT, w tym dotyczących jednostek organizacyjnych Gminy.

(akta kontroli str. 13)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

1. Na 231 deklaracji częściowych VAT-7 przesyłanych do Wydziału Księgowości przez jednostki organizacyjne Gminy, 67 tych deklaracji (29,0%) jednostki te nie przesyłały w wymaganych terminach⁴². Opóźnienia sięgały od jednego do siedmiu dni.

Zastępca Dyrektora Wydziału Księgowości wyjaśniła m.in., że: [1] dwie jednostki organizacyjne⁴³ uzyskały pisemną zgodę na wydłużenie terminu na składanie deklaracji częściowych VAT; [2] terminy do złożenia deklaracji częściowych pozwalają pracownikom Wydziału Księgowości na sprawdzenie ich poprawności przed złączeniem w deklarację zbiorczą; [3] w sytuacji, gdy 15. lub 18. dzień miesiąca wyznaczony do przesyłania deklaracji częściowych przypadał na dzień wolny od pracy – jednostki składały je w następnym dniu roboczym po dniu wolnym od pracy, tj. wbrew zapisom zarządzeń nr 5881/16 i 7421/17, zgodnie z którymi deklaracje częściowe należało złożyć w ostatnim dniu roboczym poprzedzającym wyznaczony termin ich złożenia; [3] jednostki wyjaśniając opóźnienia w przekazywaniu do Urzędu deklaracji częściowych wskazywały w szczególności na: a) problemy z funkcjonowaniem programu sporządzania deklaracji V7,

³⁹ W 2016 r. złożono 13 wniosków, w 2017 r. złożono 14 wniosków, w 2018 r. złożono osiem wniosków, w 2019 r. złożono osiem wniosków.

⁴⁰ Na podstawie § 18 ust. 1 i 2 załącznika nr 1 do zarządzenia Prezydenta nr 7421/17, zmieniającego zarządzenie nr 5881/16.

⁴¹ W tym w: [1] Zespole Szkolno-Przedszkolnym Nr 6, [2] Zespole Szkół Nr 22, [3] Szkole Podstawowej Nr 36, [4] Gimnazjum Nr 28/Szkole Podstawowej Nr 14, [5] Szkole Podstawowej Nr 99 oraz [6] Centrum Usług Informatycznych we Wrocławiu.

⁴² Stosownie do § 13 ust. 7 zarządzenia Prezydenta Nr 5881/16 z dnia 6 grudnia 2016 r. oraz § 14 ust. 6 załącznika nr 1 do zarządzenia Prezydenta Nr 7421/17 z dnia 5 lipca 2017 r.

⁴³ Zarządu Dróg i Utrzymania Miasta we Wrocławiu oraz Zarządu Zasobu Komunalnego we Wrocławiu.

b) problemy z dostępem do Internetu, c) awarie techniczne sprzętu komputerowego, d) problemy z funkcjonowaniem programów księgowych przekazujących dane do deklaracji, e) nieobecność osób posiadających pełnomocnictwo do zatwierdzania i przesyłania do Urzędu deklaracji częściowych, f) zmiany na stanowiskach pracowniczych, g) spiętrzenie prac księgowych, h) brak koordynacji czynności dwóch jednostek odpowiedzialnych za deklarację jednostek oświatowych; [4] niedotrzymanie terminu na złożenie deklaracji częściowych przez jednostki organizacyjne nie wpłynęło na wykonanie przez Gminę obowiązku terminowego złożenia deklaracji zbiorczej na podatek VAT do urzędu skarbowego oraz nie spowodowało zobowiązania podatkowego.

Odnosząc się do wyjaśnień NIK zauważa, że niezależnie od ww. okoliczności, regulacje wewnętrzne obowiązujące w jednostce powinny być stosowane. Należy również wskazać, że zgodnie z ustanowionymi procedurami, Skarbnik przy udziale dyrektora Wydziału Księgowości oraz Działu ds. Rozliczeń Podatku VAT sprawuje nadzór nad prawidłowością wykonywania zadań z zakresu rozliczeń VAT przez poszczególne jednostki organizacyjne.

(akta kontroli str. 294-313, 585-598, 621, 2041-2064)

2. Zadania związane z łączeniem plików JPK_VAT i ich korekt, a także sporządzania zbiorczego pliku JPK_VAT Gminy i jego korekt oraz ich przesyłania do właściwego organu, pomimo że były realizowane od 2017 r., zostały umieszczone w *Regulaminie Departamentu Finansów Publicznych*, jako zadanie należące do Działu ds. Rozliczeń Podatku VAT, dopiero od 1 stycznia 2018 r.

Dyrektor Wydziału Księgowości wyjaśniła m.in., że Wydział Księgowości realizuje zdania z zakresu rozliczeń podatku VAT wskazując, że 20 stycznia 2017 r. Wydział Księgowości – Zespół ds. Księgi Głównej Dochodów wystosował do dyrektorów jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych Gminy pismo z informacją, iż od dnia 1 stycznia 2017 r. Gmina jest zobowiązana do wysyłania jednego pliku JPK_VAT do Ministerstwa Finansów. Pracownicy Wydziału Księgowości, Zespołu ds. Księgi Głównej Dochodów realizowali zadania zgodnie z wytycznymi zawartymi we wskazanym powyżej piśmie do momentu formalnego uregulowania podziału zadań i przekazania, z dniem 1 stycznia 2018 r., obowiązku ich wykonywania do Działu ds. Rozliczeń podatku VAT.

NIK, mając na uwadze powyższe wyjaśnienia i ustalenia niniejszej kontroli wskazuje, że ww. nieprawidłowość o charakterze formalnym nie miała wpływu na realizację zadań związanych z centralizacją rozliczeń VAT, w tym sporządzanie i przekazywanie zbiorczych plików JPK_VAT.

(akta kontroli str. 519-533, 2164)

3. Na 40 zmian dotyczących miejsca prowadzenia działalności, dokonanych w latach 2017-2019 za pośrednictwem formularza aktualizacyjnego NIP-2, w 19 przypadkach⁴⁴ (47,5%) zgłoszenie to nastąpiło po upływie siedmiu dni od dnia,

⁴⁴ [1] ul. Słowicza 3-5, [2] ul. Warszawska 4, [3] Wałbrzyska 2A, [4] ul. Dożynkowa 6A, [5] ul. Szkocka 64B, [6] ul. Kielczowska 33, [7] ul. Niedźwiedzia 28, [8] ul. Zemska 16B, [9] pl. Muzealny 13A, [10] pl. Legionów 7-8, [11] ul. Poznańska 24, [12] ul. Kutnowska 10, [13] ul. Pawia 35 – zgłoszenie aktualizacyjne z 21 listopada 2017 r., obowiązek aktualizacyjny nastąpił w związku z wejściem w życie uchwały Rady Miejskiej Wrocławia Nr XXXVII/842/17 z 23 marca 2017 r., tj. 1 września 2017 r.; [14] ul. Zwycięska 8a – zgłoszenie aktualizacyjne z 21 listopada 2017 r., obowiązek aktualizacyjny nastąpił w związku z wejściem w życie (w dniu podpisania) uchwały Rady Miejskiej Wrocławia Nr XXXVII/843/17 z 23 marca 2017 r.; [15] ul. Kłodzka 40 – zgłoszenie aktualizacyjne z 21 listopada 2017 r., obowiązek aktualizacyjny nastąpił w związku z wejściem w życie (1 września 2017 r.) uchwały Rady Miejskiej Wrocławia Nr XXXVII/837/17 z 23 marca 2017 r.; [16] Aleja Śląska 1 – zgłoszenia aktualizacyjne z 29 listopada 2019 r., obowiązek aktualizacyjny nastąpił w związku z wejściem w życie (1 listopada 2019 r.) uchwały Rady Miejskiej Wrocławia Nr XIII/324/19 z 5 września 2019 r.; [17] ul. Wejherowska 28 / ks. Marcina Lutra – zgłoszenie aktualizacyjne z 21 listopada 2017 r., obowiązek aktualizacyjny nastąpił w związku z wejściem w życie (1 sierpnia 2017 r.) uchwały Rady Miejskiej Wrocławia Nr XLIII/937/17 z 6 lipca 2017 r.; [18] ul. Stabłowicka 143 / ul. Karpnicka 2 – zgłoszenie aktualizacyjne z 21 listopada 2017 r., obowiązek aktualizacyjny nastąpił w związku z wejściem w życie (1 września 2017 r.)

w którym nastąpiła zmiana danych, tj. wbrew obowiązкови wynikającemu z art. 9 ust. 1 ustawy *o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników*. Opóźnienia sięgały od 74 do 843 dni.

Zastępca Dyrektora Wydziału Księgowości wyjaśniła m.in., że: [1] zgłoszenie NIP-2 jednostek organizacyjnych Gminy dokonywane były za pomocą odrębnego modułu w programie komputerowym V7 – *Dane jednostki (NIP-2)* udostępnionego dla każdej z jednostek odrębnie, za wyjątkiem jednostek oświatowych (EDU), dla których zmiany danych do NIP-2 dokonywało Centrum Usług Informatycznych we Wrocławiu; [2] w zgłoszeniu NIP-2 nie ma miejsca na podanie oznaczenia jednostki, której dane te dotyczą, więc w konieczności uzyskania informacji o adresie prowadzenia działalności lub adresie przechowywania dokumentacji rachunkowej konkretnej jednostki naczelnik urzędu skarbowego musi informację taką pozyskać z Urzędu; [3] celem ujawnienia w NIP-2 danych dotyczących miejsca wykonywania działalności oraz przechowywania dokumentacji jest w istocie uzyskanie przez organy skarbowe informacji o miejscach, do których powinna zostać skierowana kontrola podatkowa, a w sytuacji scentralizowanego rozliczenia VAT, ewentualna kontrola podatkowa zostanie skierowana do osoby podpisującej deklarację podatkową (w tym wypadku będzie to dyrektor lub zastępca dyrektora Wydziału Księgowości), która wskaże dopiero z działalnością jakiej jednostki wiąże się przedmiot kontroli.

Z kolei Dyrektor Centrum Usług Informatycznych we Wrocławiu wyjaśnił m.in., że z uwagi na brak informacji od jednostek oświatowych o jakichkolwiek zmianach rejestracyjnych, nie dokonywano zmian NIP-2 w programie komputerowym V7 z początkiem września 2017 r. Po konsultacji z Departamentem Edukacji i przy współpracy z Wydziałem Księgowości ustalono, że zmiany zostaną wprowadzone do programu V7 na podstawie danych z uchwały Rady Miejskiej Wrocławia z 23 marca 2017 r. w sprawie ustalenia sieci publicznych przedszkoli i oddziałów przedszkolnych w szkołach podstawowych prowadzonych przez Gminę. Ponadto wyjaśnił, że w przypadku prowadzenia działalności gospodarczej pod adresem ul. ks. Marcina Lutra 6 oraz ul. Wejherowska 28, aktualizacja NIP-2 została złożona z opóźnieniem w wyniku pomyłki związanej z dużą liczbą wprowadzanych adresów.

NIK wskazuje na obowiązek aktualizowania danych objętych zgłoszeniem identyfikacyjnym przez dokonanie zgłoszenia aktualizacyjnego do naczelnika urzędu skarbowego, nie później niż w terminie siedmiu dni od dnia, w którym nastąpiła zmiana danych.

(akta kontroli str. 544-581, 2182-2183, 2187-2190)

OCENA CZĄSTKOWA

Urząd prawidłowo zrealizował działania związane z przygotowaniem procesu centralizacji rozliczeń VAT, m.in. poprzez organizację szkoleń oraz opracowanie wewnętrznych procedur dotyczących zasad prowadzenia rozliczeń w zakresie podatku VAT dla wszystkich jednostek organizacyjnych Gminy, w okresie poprzedzającym wprowadzenie scentralizowanego rozliczenia VAT. Przestrzeganie wewnętrznych regulacji w zakresie centralizacji VAT przez jednostki organizacyjne było przedmiotem sześciu przeglądów dokonanych przez Dział ds. Rozliczeń Podatku VAT. Stwierdzone w ich toku rekomendacje i uwagi nie były kwestionowane oraz zostały wykonane. Ujawniono przypadki nieprzestrzegania tych procedur przez jednostki organizacyjne, polegające na nieterminowym przesyłaniu deklaracji cząstkowych do Urzędu, co jednak nie miało wpływu na terminowość złożenia deklaracji skonsolidowanej. Struktura organizacyjna, sposób organizacji pracy oraz stan zatrudnienia pracowników umożliwiały pełną realizację zadań związanych z centralizacją rozliczeń VAT. Centralizacją objęto wszystkie jednostki organizacyjne

uchwały Rady Miejskiej Wrocławia Nr XXXVII/828/17 z 23 marca 2017 r.; [19] ul. Grochowa 13 / ul. Jacka Kuronia 14 – zgłoszenie aktualizacyjne z 21 listopada 2017 r., obowiązek aktualizacyjny nastąpił w związku z wejściem w życie (1 września 2017 r.) uchwały Rady Miejskiej Wrocławia Nr XXXVII/830/17 z 23 marca 2017 r.

Gminy podlegające temu procesowi, niemniej jednak w części dokonywano aktualizacji zgłoszeń identyfikacyjnych NIP-2 po upływie terminu określonego w art. 9 ust. 1 ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników. Nie stwierdzono nieprawidłowości przy udzielaniu zamówień publicznych (o wartości poniżej 30 tys. euro) związku z nabywaniem szkoleń dotyczących centralizacji VAT.

OBSZAR

2. Wypełnianie obowiązków podatników VAT przez jednostkę samorządu terytorialnego

Opis stanu faktycznego

2.1. W latach 2017-2019 (do września)⁴⁵ łączna kwota podatku należnego wynikającego ze złożonych przez Gminę⁴⁶ deklaracji VAT-7 wyniosła [...] ⁴⁷, z czego w 2017 r. – [...] ⁴⁸, w 2018 r. – [...] ⁴⁹, a w 2019 r. (do września) – [...] ⁵⁰. W wyniku pomniejszenia podatku należnego o podatek naliczony za ww. okres, łączna wartość zobowiązania podatkowego⁵¹ Gminy podlegającego wpłacie do właściwego organu podatkowego wyniosła [...] ⁵². Za okresy rozliczeniowe od stycznia 2017 r. do września 2019 r. organy podatkowe nie prowadziły kontroli podatkowych, a przed sądami administracyjnymi nie toczyły się postępowania wobec Gminy w zakresie podatku VAT.

Z dniem 1 listopada 2019 r.⁵³ w Gminie Wrocław wprowadzono mechanizm podzielnej płatności (*split payment*), o którym mowa w art. 108a ustawy o VAT, w realizacji wobec wszystkich zobowiązań płatniczych wynikający z faktur VAT.

(akta kontroli str. 1012, 1179-1182, 1219, 1282-1283, 1894-1895)

2.2. W okresie objętym kontrolą Gmina terminowo⁵⁴ i na właściwym wzorze⁵⁵ składała miesięczne deklaracje dla podatku od towarów i usług (VAT-7), czym wypełniała art. 99 ust. 1 i ust. 14c ustawy o VAT. W 26 przypadkach w deklaracjach wykazano kwotę do zapłaty (którą uregulowano do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy, zgodnie z art. 103 ust. 1 ustawy o VAT), a w siedmiu przypadkach wykazano nadwyżkę podatku naliczonego nad podatkiem należnym do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy. W kontrolowanym okresie⁵⁶ Gmina złożyła [...] ⁵⁷ korekt deklaracji VAT-7, w tym: [...] ⁵⁸ W [...] ⁵⁹ korektach Gmina uwzględniła m.in. wezwania organu podatkowego w związku z: [...] ⁶⁰.

⁴⁵ Po uwzględnieniu korekt na dzień 31 grudnia 2019 r.

⁴⁶ Do konsolidacji rozliczeń VAT Gminy zgodnie z § 27 i 28 zarządzenia nr 5881/16 Prezydenta z dnia 6 grudnia 2016 r. w sprawie wprowadzenia procedury rozliczania podatku VAT przez podatnika Gminę Wrocław (ze zm.), wyznaczono Dział ds. Rozliczeń Podatku VAT Wydziału Księgowości Urzędu.

⁴⁷ Wyłączono informacje stanowiące tajemnicę skarbową. Tajemnica ustawowo chroniona na podstawie art. 293 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa.

⁴⁸ J.w.

⁴⁹ J.w.

⁵⁰ J.w.

⁵¹ Po uwzględnieniu korekt na dzień 31 grudnia 2019 r.

⁵² J.w.

⁵³ Pismem z 20 września 2019 r., zastępca Dyrektora Wydziału Finansowego poinformował dyrektorów komórek organizacyjnych Urzędu i prezesów spółek działających w imieniu i na rzecz Gminy o obligatoryjnym stosowaniu mechanizmu podzielnej płatności przy rozliczaniu transakcji z wszystkimi kontrahentami.

⁵⁴ Tj. w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym miesiącu, z zastrzeżeniem ust. 2-10, art. 130c i art. 133 ustawy o VAT.

⁵⁵ Określonym w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 18 kwietnia 2018 r. w sprawie wzorów deklaracji dla podatku od towarów i usług (Dz. U. poz. 856, ze zm.) – data wejścia w życie: 1 lipca 2018 r. (akt ten został uchylony z dniem 1 listopada 2019 r.) Poprzednio obowiązywało rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 27 grudnia 2016 r. w sprawie wzorów deklaracji dla podatku od towarów i usług (Dz. U. poz. 2273).

⁵⁶ Według stanu na dzień 31 grudnia 2019 r.

⁵⁷ Wyłączono informacje stanowiące tajemnicę skarbową. Tajemnica ustawowo chroniona na podstawie art. 293 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa.

⁵⁸ J.w.

.....]61.

(akta kontroli str. 1179-1182, 1193-1194, 1220, 1283, 1379-1392, 1894-1895)

Nie stwierdzono rozbieżności pomiędzy kwotami towarów i usług objętych mechanizmem odwrotnego obciążenia wykazanymi w deklaracjach podatkowych VAT-7, a kwotami dotyczącymi tych samych transakcji wykazanymi w informacjach podsumowujących VAT-27.

W trakcie kontroli NIK złożono korektę informacji podsumowującej VAT-UEK
[.....]

.....]70 (szerszy opis znajduje się w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości niniejszego wystąpienia*

⁷⁰ Wyłączono informację stanowiącą tajemnicę skarbową. Tajemnica ustawowo chroniona na podstawie art. 293 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – *Ordynacja podatkowa*.

pokontrolnego).

(akta kontroli str. 1157-1158, 1168-1169, 1174-1175, 1179-1182, 1894-1895)

2.4. Zgodnie z § 5 ust. 1 załącznika nr 1 do zarządzenia nr 7421/17 z 5 lipca 2017 r. Prezydenta⁷¹, Gmina została zobowiązana do prowadzenia ewidencji podatkowej⁷² zawierającej przedmiot i podstawę opodatkowania, wysokości kwoty podatku należnego, korekt podatku należnego, kwoty podatku naliczonego obniżającej kwotę podatku należnego, korekt podatku naliczonego, kwoty podatku podlegające wpłacie lub zwrotu z organu podatkowego, dane służące identyfikacji poszczególnej transakcji (w tym NIP kontrahenta).

Stwierdzono, iż ewidencja VAT sprzedaży i zakupu prowadzona była w poszczególnych jednostkach organizacyjnych⁷³, jednocześnie Urząd prowadził zbiorczą ewidencję VAT w zakresie m.in. podatku należnego i naliczonego na podstawie danych przekazanych przez jednostki organizacyjne. Ewidencje VAT prowadzone w jednostkach organizacyjnych lub jednostkach obsługujących jednostki organizacyjne w zakresie rozliczeń VAT zawierały wszystkie potrzebne dane niezbędne do sporządzenia deklaracji podatkowej oraz informacji podsumowującej⁷⁴, co wypełniało postanowienia art. 109 ust. 3 ustawy o VAT.

Nie stwierdzono rozbieżności pomiędzy: [1] kwotami ze zbiorczej ewidencji VAT prowadzonej przez Urząd, kwotami zadeklarowanymi w deklaracji podatkowej, a ewidencjami VAT prowadzonymi w poszczególnych jednostkach organizacyjnych; [2] zbiorczymi ewidencjami VAT prowadzonymi przez Urząd, a deklaracjami podatkowymi VAT-7; [3] ewidencjami VAT prowadzonymi przez poszczególne jednostki organizacyjne, a zbiorczymi ewidencjami prowadzonymi przez Urząd.

W trakcie kontroli stwierdzono, iż w ewidencje VAT jednostek organizacyjnych Gminy posiadały różny stopień szczegółowości w zakresie określenia przedmiotu opodatkowania. Z informacji uzyskanej od Naczelnika Dolnośląskiego Urzędu Skarbowego we Wrocławiu w tej sprawie⁷⁵ wynikało m.in., iż rejestry posiadające mniejszy stopień szczegółowości opisu przedmiotu opodatkowania, zawierające dane niezbędne do sporządzenia deklaracji podatkowej, nie stoją w sprzeczności z wymaganiami określonymi w art. 109 ust. 3 ustawy o VAT.

(akta kontroli str. 1016-1081, 1856-1857, 1904-1905)

2.5. Urząd w ustawowych terminach przysyłał do Ministerstwa Finansów pliki JPK_VAT⁷⁶, o których mowa w art. 82 § 1b *Ordynacji podatkowej*, za okresy miesięczne od stycznia 2017 r. do września 2019 r. Pliki JPK_VAT były

⁷¹ Zmieniającego zarządzenie nr 5881/16 Prezydenta z dnia 6 grudnia 2016 r. w sprawie wprowadzenia procedury rozliczania podatku VAT przez podatnika Gminę Wrocław. Dalej: „zarządzenie nr 7421”.

⁷² Co wypełniło wymogi ewidencji o której mowa w art. 109 ust. 3 ustawy o VAT.

⁷³ Osobne rejestry prowadzono dla jednostek organizacyjnych Gminy: Zarząd Zasobu Komunalnego, Zarząd Dróg i Utrzymania Miasta we Wrocławiu, Urząd, Wrocławski Zespół Żłobków, Zarząd Cmentarzy Komunalnych, Straż Miejska we Wrocławiu, Zarząd Zieleni Miejskiej we Wrocławiu, Młodzieżowe Centrum Sportu Wrocław, Wrocławski Zakład Aktywności Zawodowej, placówki oświatowe (obsługa przez Centrum Usług Informatycznych we Wrocławiu), Zarząd Inwestycji Miejskich, Wrocławskie Centrum Opieki i Wychowania, Wrocławski Tor Wyścigów Konnych – Partynice, Wrocławskie Centrum Integracji, Zespół Placówek Opiekuńczo-Wychowawczych „Dziecięcy Dom”, Miejski Ośrodek Pomocy Społecznej, Miejskie Centrum Usług Społecznych we Wrocławiu, Wrocławskie Centrum Rozwoju Społecznego, Wrocławskie Centrum Doskonalenia Nauczycieli, Archiwum Miejskie Wrocławia, Centrum Usług Informatycznych we Wrocławiu.

⁷⁴ Ustalenia dokonano na podstawie próby badawczej 10 ewidencji sprzedaży i zakupu przykładowych jednostek organizacyjnych dotyczących różnych okresów rozliczeniowych (Zarządu Zasobu Komunalnego, ewidencja za styczeń 2017 r.; Zarządu Dróg i Utrzymania Miasta, ewidencja za luty 2017 r.; Wrocławskiego Zespołu Żłobków, ewidencja za styczeń 2018 r.; Zarządu Cmentarzy Komunalnych, ewidencja za luty 2018 r.; Straży Miejskiej we Wrocławiu, ewidencja za wrzesień 2017 r.; Zarządu Zieleni Miejskiej, ewidencja za styczeń 2019 r.; Młodzieżowego Centrum Sportu Wrocław, ewidencja za luty 2019 r.; Wrocławskiego Zakładu Aktywności Zawodowej, ewidencja za wrzesień 2019 r.; zbiorczo wszystkich jednostek oświatowych, ewidencja za wrzesień 2019 r.; Urzędu, ewidencja za wrzesień 2018 r.) oraz pełnej ewidencji za styczeń 2019 r.

⁷⁵ Pismo z dnia 3 stycznia 2020 r., znak sprawy: 0271-SPP3.0701.2020.

⁷⁶ Ewidencje sprzedaży i zakupu za dany okres rozliczeniowy.

autoryzowane ważnymi podpisami kwalifikowanymi złożonymi przez osoby do tego upoważnione⁷⁷.

Z uzyskanych informacji analitycznych z Ministerstwa Finansów wynikało, iż w kontrolowanym okresie Gmina w plikach JPK_VAT wykazała 13 faktur od kontrahentów niezarejestrowanych do VAT oraz jedną fakturę w odniesieniu do rozbieżności w zakresie rozliczania odwrotnego obciążenia, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 7 ustawy o VAT. Gmina złożyła korekty deklaracji VAT-7 jeszcze przed rozpoczęciem kontroli NIK w zakresie: [1] wycofania czterech faktur VAT od podatników niezarejestrowanych do VAT po wezwaniu organu podatkowego (łączna kwota podatku naliczonego z faktur wyniosła 1 596,79 zł)⁷⁸; [2] wykazania prawidłowego NIP kontrahenta będącego czynnym podatnikiem VAT w pięciu przypadkach na wezwanie organu podatkowego⁷⁹ i w trzech przypadkach z własnej inicjatywy⁸⁰; [3] rozliczenia w jednym przypadku⁸¹ podatku należnego w związku z korektą rozliczenia odwrotnego obciążenia dokonaną na wezwanie organu podatkowego (wartość zaniżonego podatku należnego wyniosła 35 834,34 zł).

W okresie od stycznia 2017 r. do września 2019 r. nie wystąpiły różnice pomiędzy deklaracjami VAT-7, a plikami JPK_VAT w zakresie podatku VAT należnego i naliczonego.

Zgodnie z § 7 ust. 2 *procedury sporządzania jednolitych plików kontrolnych – JPK*, stanowiącej załącznik nr 2 do zarządzenia nr 7421/17⁸², Urząd sporządzał zbiorczy plik JPK_VAT Gminy na podstawie plików (rejestrów) częściowych JPK_VAT przesłanych przez jednostki organizacyjne. Stwierdzono⁸³, iż jednostki organizacyjne Gminy: [1] w 204 przypadkach (19%) nie przestrzegały terminów określonych w § 15 pkt 1 i 2 *procedury sporządzania jednolitych plików kontrolnych – JPK*⁸⁴ w zakresie umieszczenia na serwerze Urzędu częściowego rejestru JPK_VAT do 15. dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym miesiącu (Departament Edukacji do 18. dnia miesiąca) oraz [2] w 127 przypadkach (8,9%) nie przestrzegały pisma zastępcy dyrektora Wydziału Księgowości z 20 stycznia 2017 r. w zakresie określania nazwy pliku pierwotnego i pliku korekty zgodnie ze schematem. Ponadto jednostki organizacyjne Gminy nie sporządziły trzech oświadczeń o których mowa w § 13 ust. 4 *procedury sporządzenia jednolitych plików kontrolnych – JPK*⁸⁵, zgodnie z określonym wzorem, a także w czterech przypadkach nie załączyły dokumentacji zgodnie z § 13 ust. 7 pkt 2 ww. zarządzenia w zakresie przyczyny poszczególnego błędu/ostrzeżenia oraz uzasadnienia braku możliwości zmiany pliku. Powyższe zostało opisane szerzej w sekcji *Stwierdzone*

⁷⁷ Zweryfikowano na podstawie danych ze złożonych plików JPK_VAT uzyskanych z systemu teleinformatycznego Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. Dwa pełnomocnictwa do podpisywania deklaracji składanej za pomocą środków komunikacji elektronicznej UPL-1 złożone przez Gminę w Dolnośląskim Urzędzie Skarbowym we Wrocławiu w dniu 13 stycznia 2017 r.

⁷⁸ Korekty deklaracji VAT-7: za sierpień 2018 r. złożona 30 października 2018 r. – pomniejszenie kwoty podatku naliczonego o 876,29 zł; za grudzień 2018 r. złożona 1 marca 2019 r. – pomniejszenie kwoty podatku naliczonego o 422,89 zł; za wrzesień 2017 r. złożona 19 stycznia 2018 r. – pomniejszenie kwoty podatku naliczonego o 277, 61 zł.

⁷⁹ Korekty deklaracji VAT-7 za: czerwiec 2017 r. (data złożenia 12 września 2017 r.) i za lipiec 2017 r. (data złożenia 31 października 2017 r.).

⁸⁰ Korekta deklaracji VAT-7 za luty 2017 r. (data złożenia 25 października 2017 r.).

⁸¹ Korekta deklaracji VAT-7 za grudzień 2018 r. (data złożenia 25 kwietnia 2019 r.).

⁸² Dalej: „procedura sporządzania JPK”.

⁸³ Zweryfikowano 1 431 częściowych plików JPK_VAT zamieszczonych na serwerze Urzędu w okresie od 1 stycznia 2017 r. do 17 stycznia 2020 r.

⁸⁴ Od 20 stycznia 2017 r. do 5 lipca 2017 r. procedura sporządzania JPK została określona w piśmie zastępcy dyrektora Wydziału Księgowości do dyrektorów jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych Gminy, nr WKS.ZKG.3221.2.2017 z 20 stycznia 2017 r.

⁸⁵ Stanowiących załącznik do zarządzenia nr 986/19 Prezydenta z dnia 15 maja 2019 r. zmieniające zarządzenie nr 5881/16 Prezydenta Wrocławia z dnia 6 grudnia 2016 r. w sprawie wprowadzenia procedury rozliczania podatku VAT przez podatnika Gminę Wrocław. Dalej: „zarządzenie nr 986/19”.

nieprawidłowości niniejszego wystąpienia pokontrolnego.

(akta kontroli str. 264-268, 1016-1082, 1193-1194, 1296-1298, 1303-1329, 1359-1378, 1662-1665, 1863-1887)

2.6. Gmina w kontrolowanym okresie⁸⁶ posiadała 80 kas rejestrujących⁸⁷ zgłoszonych do organów podatkowych. Kasy rejestrujące służyły do ewidencjonowania sprzedaży m.in. usług gastronomicznych i przeglądów technicznych pojazdów, czy biletów i karnetów na kąpieliska, obiekty sportowe, lodowiska oraz opłat za nocleg w schronisku.

Jednostki organizacyjne Gminy: [1] w trzech przypadkach nie dopełniły obowiązku wykorzystywania kas rejestrujących (których użytkowanie rozpoczęło się przed dniem poprzedzającym dzień centralizacji VAT) nie dłużej niż do dnia 31 grudnia 2018 r.; [2] w 30 przypadkach nie przesłały do Wydziału Księgowości dokumentów związanych z rejestracją i obsługą kas rejestrujących; [3] nie złożyły w 37 przypadkach do naczelnika urzędu skarbowego wniosku o wyrejestrowanie kasy rejestrującej z ewidencji kas, co zostało opisane w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości* niniejszego wystąpienia pokontrolnego.

(akta kontroli str. 1221-1223, 1227, 1358, 1724-1741, 1911-1916)

2.7. Jednostki organizacyjne Gminy prawidłowo ustalały moment powstania obowiązku podatkowego, o którym mowa w art. 19a ustawy o VAT oraz nie wykazywały do opodatkowania czynności świadczonych pomiędzy sobą⁸⁸. W dwóch przypadkach stwierdzono, iż jednostki organizacyjne Gminy dokonywały: [.....]⁸⁹, co zostało opisane w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości* niniejszego wystąpienia pokontrolnego.

(akta kontroli str. 1894-1902)

2.8. Gmina do dnia 29 listopada 2019 r. nie zidentyfikowała sytuacji, powodujących konieczność opracowania i przekazania Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej schematów podatkowych, o których mowa w art. 86a-86o *Ordynacji podatkowej*.

(akta kontroli str. 1136-1152)

2.9. Urząd opracował pisemną procedurę ewidencjonowania rozliczeń podatku VAT w Gminie. Zapisano w niej m.in., że: [1] Urząd oraz jednostki budżetowe, objęte wspólnym rozliczaniem podatku VAT, w tym również w zakresie wydzielonych rachunków dochodów, sporządzając plan finansowy ujmują planowane dochody w kwotach netto (klasyfikacja budżetowa 758-75814-0970⁹⁰); [2] wszystkie przelewy środków finansowych na rachunek bankowy Dolnośląskiego Urzędu Skarbowego we Wrocławiu (dalej: „DUS”) na zapłatę podatku wynikającego ze złożonej deklaracji lub korekty pomniejszając dochód w klasyfikacji budżetowej 758-75814-0970; [3] przekazane na wyodrębniony rachunek bankowy Gminy środki finansowe, z końcem każdego miesiąca, powiększają dochody Urzędu w klasyfikacji

⁸⁶ Od stycznia 2017 r. do grudnia 2019 r.

⁸⁷ W tym kasy rejestrujące posiadane przez jednostki organizacyjne Gminy: 20 kas posiadanych przez Zarząd Cmentarzy Komunalnych, cztery przez Wrocławski Zakład Aktywności Zawodowej, dwie przez Zarząd Dróg i Utrzymania Miasta we Wrocławiu, dziewięć przez Wrocławski Tor Wyścigów Konnych – Partynice, 22 przez Młodzieżowe Centrum Sportu Wrocław, dziewięć przez Miejskie Centrum Usług Socjalnych (prowadzenie ewidencji pomocniczej usług niepodlegających opodatkowaniem podatkiem VAT), dwie przez Miejski Ośrodek Pomocy Społecznej – Ośrodek Opiekuńczo-Adaptacyjny „Pensjonat dla Osób Starszych” i 12 przez jednostki oświatowe.

⁸⁸ Zweryfikowano na podstawie próby deklaracji podatkowych VAT-7, ewidencji pliku JPK_VAT (po trzy deklaracje i ewidencje z każdego roku z najwyższą wartością podatku należnego wykazaną w okresie za: styczeń, luty, październik 2017 r.; styczeń, luty, październik 2018 r.; luty, marzec, wrzesień 2019 r. oraz 27 dowodów księgowych, po trzy dowody z każdego miesiąca: styczeń, luty, październik 2017 r.; styczeń, luty, październik 2018 r.; luty, marzec, wrzesień 2019 r. o największej wartości.

⁸⁹ Wyłączono informacje stanowiące tajemnicę skarbową. Tajemnica ustawowo chroniona na podstawie art. 293 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – *Ordynacja podatkowa*.

⁹⁰ Dochody z tytułu rozliczeń centralnego podatku VAT.

Z informacji uzyskanej od Prezesa Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu w tej sprawie⁹¹ wynikało m.in., że przyjęte przez Gminę rozwiązania są przejrzyste w ujęciu księgowym i budżetowym, choć powodują nieistotne zwiększenie dochodów budżetowych o kwoty naliczonego podatku VAT podlegającego odliczeniu od podatku należnego. Wskazano również, że dochody z tytułu rozliczenia centralnego podatku VAT nie mają wpływu na ostateczny wynik kasowy wykonania budżetu Gminy, ponieważ podlegający odliczeniu podatek naliczony VAT ujęty jest w wydatkach budżetowych, które są planowane i wykonywane w kwotach brutto, tj. łącznie z podatkiem naliczonym VAT.

(akta kontroli str. 1010-1011, 1330-1333, 1635-1636)

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

[illegible]

2. Jednostki organizacyjne Gminy nie dochowały procedur wewnętrznych w zakresie przysyłania plików czastkowych JPK VAT w terminie na serwer Urzędu oraz

⁹³ Wyłączono informacje stanowiące tajemnicę skarbową. Tajemnica ustawowo chroniona na podstawie art. 293 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – *Ordynacja podatkowa*.

w zakresie poprawnego nazywania korekt tych plików. Tymczasem, zgodnie z ustanowionymi procedurami, Skarbnik przy udziale dyrektora Wydziału Księgowości oraz Działu ds. Rozliczeń Podatku VAT sprawuje nadzór nad prawidłowością wykonywania zadań z zakresu rozliczeń VAT przez poszczególne jednostki organizacyjne. I tak:

[1] w zakresie przysyłania plików częściowych JPK_VAT w terminie na serwer Urzędu, w latach 2017-2020⁹⁴ wystąpiły 204 przypadki (19%) niedochowania terminu wskazanego w § 15 pkt 1 i 2 *procedury sporządzania JPK* ustalonego na 15. i 18. dzień miesiąca następującego po każdym kolejnym miesiącu. Termin ten został przekroczony od jednego do dziewięciu dni.

Zgodnie z wyjaśnieniami kierowników jednostek organizacyjnych składających pliki częściowe JPK_VAT do Urzędu, przyczynami niedotrzymania terminów były w szczególności: oczywiste pomyłki, awarie sprzętu lub brak dostępu do Internetu, czy też brak osoby upoważnionej do podpisu lub przesłania pliku.

NIK wskazuje, iż terminy przekazywania częściowych plików JPK_VAT przez jednostki organizacyjne pozwalają pracownikom Wydziału Księgowości, zgodnie z § 23 ust. 2 tej procedury, m.in. na sprawdzenie częściowych JPK_VAT z deklaracją częściową, sporządzenie zbiorczego pliku JPK_VAT Gminy i terminowe przesłanie do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. Tym samym każde opóźnienie może skutkować ograniczeniem lub brakiem możliwości wykonania wskazanych zadań. Jednocześnie należy wskazać, iż *procedura sporządzenia JPK* nie przewiduje wyjątków odstępiania od przekazywania plików częściowych JPK_VAT w późniejszych terminach, już po 15. i 18. dniu miesiąca następującego po każdy kolejnym miesiącu.

[2] w zakresie poprawnego nazywania korekt tych plików, w latach 2017-2020⁹⁵ wystąpiło 127 przypadków (8,9%), w których jednostki organizacyjne Gminy składające pliki częściowe JPK_VAT do Urzędu błędnie oznaczyły pliki pierwotne lub korekty JPK_VAT, w szczególności poprzez brak dodania w nazwie pliku dwucyfrowego kodu korekty. W pkt 4 pisma zastępcy dyrektora Wydziału Księgowości⁹⁶ zobowiązano jednostki podlegające centralizacji podatku VAT do zapisywania plików JPK_VAT na dysku sieciowym Urzędu zgodnie z załączoną instrukcją *JPK_VAT – nazewnictwo i umieszczanie plików na dysku sieciowym Urzędu Miejskiego Wrocławia*. W przedmiotowej instrukcji wskazano, iż częściowy plik pierwotny JPK_VAT powinno oznaczać się kodem wskazującym na kod dysponenta (tj. jednostki która go wysłała), rok i miesiąc za który jest składany. Jednocześnie wskazano, iż korekty tych plików powinny zostać dodatkowo oznaczone dwucyfrowym numerem kolejnej korekty za dany miesiąc⁹⁷. Zastrzeżono również, iż program przygotowujący zbiorczą wysyłkę plików zawsze pobiera plik o najwyższym numerze wersji. Skutkiem braku poprawnego oznaczenia korekty było nadpisywanie plików pierwotnych przez pliki korekty, nazwane błędnie tak samo jak pliki pierwotne. Pliki pierwotne były usuwane z serwera Urzędu bezpowrotnie.

Zgodnie z wyjaśnieniami kierowników jednostek organizacyjnych składających pliki częściowe JPK_VAT do Urzędu, przyczynami złego nazewnictwa plików był w szczególności „oczywisty błąd w nazwie pliku”. Zgodnie natomiast z wyjaśnieniami zastępcy dyrektora Wydziału Księgowości, plik pierwotny jest niezwłocznie zapisywany na dysku Urzędu, gdzie jest następnie archiwizowany, a błędne nazwy plików korekty nie mają wpływu na późniejsze tworzenie scentralizowanej korekty JPK_VAT przez Urząd, ponadto pracownicy posiadają również możliwość

⁹⁴ Do dnia 17 stycznia 2020 r. na serwerze Urzędu znajdowało się 1 431 plików częściowych JPK_VAT przesłanych przez jednostki organizacyjne.

⁹⁵ Do dnia 17 stycznia 2020 r.

⁹⁶ Z dnia 20 stycznia 2017 r., nr WKS.ZKG.3221.2.2017.

⁹⁷ JJJJJJ-RRRRMM-nn.xml, gdzie JJJJJJ oznacza kod dysponenta, RRRR – oznacza rok, MM – oznacza miesiąc, nn – oznacza dwucyfrowy numer kolejnej korekty pliku za dany miesiąc.

weryfikacji plików błędnie nazwanych korekt po dacie ich wygenerowania na serwerze.

NIK wskazuje, iż w ww. piśmie nie wskazano wyjątków od zasad nazywania plików częściowych JPK_VAT zamieszczanych na serwerze Urzędu. Jednocześnie należy podkreślić, iż wprowadzie podejmowane przez Urząd czynności umożliwiają zidentyfikowanie przez pracowników Wydziału Księgowości błędnie nazwanych plików częściowych JPK_VAT wysłanych przez jednostki organizacyjne, jednak działania te nie wynikają z przyjętych instrukcji i zarządzeń. Należy wskazać, że celem nazywania plików pierwotnych i plików korekt zgodnie z ww. pismem była ich późniejsza, szybka i efektywna identyfikacja oraz przetwarzanie przez pracowników Urzędu. W przypadku braku poprawnych nazw plików pracownicy podejmowali dodatkowe czynności (nie wynikające wprost z *procedura sporządzenia JPK*) wydłużające ten proces weryfikacji.

(akta kontroli str. 264-268, 1016-1082, 1193-1194, 1296-1298, 1303-1329, 1662-1663, 1863-1887, 1907)

3. W zakresie kas rejestrujących:

[1] Jednostki organizacyjne Gminy użytkowały trzy kasy rejestrujące⁹⁸ po dniu 31 grudnia 2018 r., pomimo że zgodnie z art. 8 ust. 1 ustawy o centralizacji VAT, kasy rejestrujące, których używano na dzień poprzedzający dzień centralizacji VAT, powinny być wykorzystywane nie dłużej niż do dnia 31 grudnia 2018 r. W wyniku czynności kontrolnych NIK w zakresie wszystkich trzech kas rejestrujących jednostki organizacyjne złożyły wnioski o wyrejestrowanie do właściwych organów podatkowych. Kasy były użytkowane przez jednostki od 386 do 388 dni po określonym powyżej terminie⁹⁹.

Kierownicy jednostek organizacyjnych Gminy w wyjaśnieniach wskazywali w szczególności, iż termin zakończenia użytkowania kas rejestrujących został przeoczony, a zaistniała sytuacja nie miała wpływu na prawidłowość odprowadzanego podatku należnego i wykazywania sprzedaży opodatkowanej w rejestrach.

NIK wskazuje, iż art. 8 ust. 1 ww. ustawy precyzuje zarówno zakres przedmiotowy (kasy rejestrujące użytkowane na dzień poprzedzający dzień centralizacji) oraz horyzont czasowy (użytkowanie ww. kas rejestrujących nie dłużej niż do 31 grudnia 2018 r.), nie wskazując jednocześnie żadnych wyjątków co do powyższych regulacji.

[2] Jednostki organizacyjne Gminy w 30 przypadkach¹⁰⁰ nie przesłały do Wydziału Księgowości dokumentacji związanej z rejestracją i obsługą kas rejestracyjnych, do czego zostały zobowiązane zgodnie z § 22 ust. 4 zarządzenia nr 7421/17¹⁰¹. Choć wymienione zarządzenie nie definiuje dokumentacji związanej z rejestracją i obsługą kas rejestrujących, jednakże zgodnie z § 13 ust. 5 i § 14 ust. 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 14 marca 2013 r. w sprawie kas rejestrujących¹⁰² (dalej: „rozporządzenie ws. kas”) taka dokumentacja to m.in. zgłoszenie danych dotyczących kasy rejestrującej według wzoru stanowiącego załącznik nr 3 do ww.

⁹⁸ Po jednej kasie rejestrującej w Zespole Szkół Nr 2 we Wrocławiu, Zespole Szkół Gastronomicznych we Wrocławiu i Szkole Podstawowej Nr 50 we Wrocławiu.

⁹⁹ Zespół Szkół Nr 2 we Wrocławiu 387 dni po terminie, Zespół Szkół Gastronomicznych we Wrocławiu 388 dni po terminie, Szkoła Podstawowa Nr 50 we Wrocławiu 386 dni po terminie.

¹⁰⁰ Kasy rejestrujące Zarządu Cmentarzy Komunalnych (10), Wrocławskiego Zakładu Aktywności Zawodowej (dwie), Zarządu Dróg i Utrzymania Miasta (jedna), Wrocławskiego Toru Wyścigów Konnych – Partynice (cztery), Młodzieżowego Centrum Sportu Wrocław (osiem), Miejskiego Ośrodka Pomocy Społecznej Ośrodek Opiekuńczo-Adaptacyjny „Pensjonat dla Osób Starszych”(dwie) i jednostek oświatowych (trzy).

¹⁰¹ Od 6 grudnia 2016 r. do 5 lipca 2017 r. obowiązywał § 23 ust. 4 zarządzenia nr 5881/16 w takiej samej treści jak § 22 ust. 4 zarządzenia nr 7421/17.

¹⁰² Dz. U. poz. 363. Data wejścia w życie: 1 kwietnia 2013 r. (akt ten został uchylony z dniem 1 maja 2019 r.). Obecnie obowiązuje rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 29 kwietnia 2019 r. w sprawie kas rejestrujących (Dz. U. poz. 816).

rozporządzenia, czy zgłoszenie aktualizacji danych dotyczących kasy rejestrującej według wzoru stanowiącego załącznik nr 6 do ww. rozporządzenia.

Zastępca Dyrektora Wydziału Księgowości wyjaśniła, iż po wprowadzeniu procedury wskazanej w zarządzeniu nr 5881/16 dokonano pierwszej rejestracji kasy¹⁰³, a następnie po konsultacji telefonicznej z pracownikiem DUS ustalono, iż z uwagi na instalowanie i wykorzystywanie kasy w konkretnej jednostce organizacyjnej, prawidłowym będzie, aby wszystkie dokumenty dotyczące kas rejestrujących podpisywane były przez dyrektora tej jednostki. Praktyka ta była stosowana w kolejnych przypadkach rejestracji kas przez kierowników poszczególnych jednostek organizacyjnych.

NIK wskazuje, iż jednostki organizacyjne zostały zobligowane do wysyłania dokumentacji o której mowa w § 22 ust. 4 zarządzenia nr 7421/17 bez wskazania wyjątków od tej regulacji.

[3] Jednostki organizacyjne Gminy w 37 przypadkach¹⁰⁴ pomimo obowiązku wynikającego z § 15 ust. 1 pkt 3 rozporządzenia ws. kas, nie złożyły wniosku do naczelnika urzędu skarbowego o wyrejestrowanie kas rejestrujących z ewidencji kas. Pomimo braku takiego dokumentu we wszystkich przypadkach nastąpiło wyrejestrowanie urzędów z ewidencji kas.

Zgodnie z wyjaśnieniami poszczególnych jednostek organizacyjnych wnioski takie nie zostały złożone ponieważ m.in: organy podatkowe nie wymagały tej dokumentacji, a wszystkie czynności zostały opisane w protokole z odczytania pamięci fiskalnej kasy rejestrującej oraz złożony wniosek o dokonanie odczytu z kasy w związku z jej likwidacją był równoznaczny z wnioskiem o wyrejestrowanie kasy.

NIK wskazuje, iż § 15 ww. rozporządzenia zawiera tryb postępowania w przypadku zakończenia pracy kasy rejestrującej w trybie fiskalnym. Wylicza on wymaganą dokumentację i tryb jej składania. Czynności polegające na założeniu wniosku o dokonanie odczytu pamięci kasy fiskalnej i sporządzenie protokołu z tej czynności nie są równoznaczne w wnioskiem o wyrejestrowanie z ewidencji kas, ponieważ czynności te wymienione są osobno, a ich zakres przedmiotowy jest inny. Gdyby przyjąć taki tryb postępowania, w którym można by zastąpić wniosek o wyrejestrowanie wnioskami o dokonanie odczytu i protokołami z tej czynności, ustawodawca nie wyszczególniłby takiego wniosku w § 15 ust. 1 pkt 3 tego rozporządzenia. Należy podkreślić, że zgodnie z ustanowionymi procedurami, Skarbnik przy udziale dyrektora Wydziału Księgowości oraz Działu ds. Rozliczeń Podatku VAT sprawuje nadzór nad prawidłowością wykonywania zadań z zakresu rozliczeń VAT przez poszczególne jednostki organizacyjne.

(akta kontroli str. 1221-1223, 1227, 1358, 1410-1634, 1724-1741, 1911-1916)

4. Dwie jednostki organizacyjne Gminy nie sporządziły w łącznie trzech przypadkach¹⁰⁵ oświadczeń wskazujących na zgodność składanych cząstkowych plików JPK_VAT z deklaracjami podatkowymi VAT i ewidencją podatkową VAT za dany okres, o których mowa w § 13 ust. 4 i 7 zarządzenia nr 986/19, zgodnie z określonym wzorem. Oświadczenia zostały złożone na nieaktualnym wzorze obowiązującym w okresie od 5 lipca 2017 r.¹⁰⁶ do 15 maja 2019 r. Po tej dacie obowiązywał wzór określony w załączniku do zarządzenia nr 986/19.

¹⁰³ Kasa rejestrująca użytkowana przez Lotnicze Zakłady Naukowe (data zgłoszenia 3 stycznia 2017 r.).

¹⁰⁴ Dokumentacji nie złożono w przypadku: Zarządu Dróg i Utrzymania Miasta (jedna kasa rejestrująca), Młodzieżowego Centrum Sportu Wrocław (14), Wrocławskiego Toru Wyścigów Konnych – Partynice (pięć), Zarządu Cmentarzy Komunalnych (10), Wrocławskiego Zakładu Aktywności Zawodowej (dwie), jednostek oświatowych (pięć).

¹⁰⁵ Oświadczenia z 17 października 2019 r. i 15 lipca 2019 r. Wrocławskiego Toru Wyścigów Konnych – Partynice oraz oświadczenie Młodzieżowego Centrum Sportu Wrocław z 16 grudnia 2019 r.

¹⁰⁶ Wprowadzone zarządzeniem nr 7421/17.

W wyjaśnieniach jednostki organizacyjne wskazały, iż pomimo złożenia oświadczeń na nieaktualnym wzorze, zawarto w nich wszystkie wymagane dane.

NIK podkreśla, iż w przedmiotowe oświadczenie zostało wskazane jako *wzór oświadczenia*, co wskazuje na brak możliwości korzystania ze wzoru przyjętego w poprzednim zarządzeniu.

Jednocześnie trzy jednostki organizacyjne w łącznie pięciu przypadkach¹⁰⁷ wystąpienia błędów lub ostrzeżeń przy walidacji plików JPK_VAT nie dołączyły do oświadczeń dokumentacji, o której mowa § 13 ust. 7 pkt 2 ww. zarządzenia w postaci wyjaśnienia przyczyn poszczególnego błędu/ostrzeżenia oraz uzasadnienia braku możliwości zmiany pliku.

Zgodnie z wyjaśnieniami Zastępcy Dyrektora Wydziału Księgowości z przedkładanej do Urzędu dokumentacji wynikało jaka była przyczyna błędu/ostrzeżenia, a Ministerstwo Finansów w dniu 14 czerwca 2017 r. poinformowało, iż w przypadku wprowadzenia zagranicznego numeru identyfikacyjnego zostanie wyświetlony komunikat o ostrzeżeniu lub błędzie.

NIK wskazuje, iż § 13 ust. 7 zarządzenia nr 986/19 wymienia obligatoryjne elementy tej dokumentacji, jednocześnie nie wskazując żadnego wyjątku odstąpienia od tego wymogu. Dodatkowo należy wskazać, iż Urząd nie zmienił zakresu złożenia wyjaśnień/uzasadnień pomimo pojawienia się informacji Ministerstwa Finansów z 14 czerwca 2017 r.

(akta kontroli str. 1359-1378, 1909-1910, 1917-1925, 1926-1930)

5. [...] ¹⁰⁸ w przypadku 26 faktur wystawionych w okresie od maja 2017 r. do grudnia 2019 r. zastosowała nieprawidłową stawkę VAT [...]

.....] ¹⁰⁹.

Stawkę tę określono w wysokości [...] ¹¹⁰, natomiast zgodnie z [...] ¹¹¹, powinna być opodatkowana stawką [...] ¹¹². Tym samym Gmina [...]

.....] ¹¹³.

[.....]
.....
.....
.....
.....
.....] ¹¹⁴.

NIK wskazuje, iż zgodnie z ugruntowanym orzecznictwem zarówno TSUE¹¹⁵, jak i sądów krajowych¹¹⁶, [...]

.....
.....
.....

¹⁰⁷ Urząd do oświadczeń z 22 lipca 2019 r. i 20 grudnia 2019 r., Wrocławski Tor Wyścigów Konnych – Partynice do oświadczeń z 17 października 2019 r. i 15 lipca 2019 r. oraz Młodzieżowe Centrum Sportu Wrocław do oświadczenia z 16 grudnia 2019 r.

¹⁰⁸ Wyłączono informacje stanowiące tajemnicę skarbową. Tajemnica ustawowo chroniona na podstawie art. 293 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – *Ordynacja podatkowa*.

¹⁰⁹ J.w.

¹¹⁰ J.w.

¹¹¹ J.w.

¹¹² Wyłączono informacje stanowiące tajemnicę skarbową. Tajemnica ustawowo chroniona na podstawie art. 293 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – *Ordynacja podatkowa*.

¹¹³ J.w.

¹¹⁴ J.w.

¹¹⁵ Vide wyrok TSUE z dnia 16 kwietnia 2015 r. C-42/14.

¹¹⁶ Np. wyrok NSA z 7 sierpnia 2019 r., I FSK 1083/17 oraz wyrok NSA z 7 sierpnia 2019 r., I FSK 683/17.

..]¹¹⁷.
(akta kontroli str. 1894-1902, 1908-1978)

¹¹⁷ Wyłączono informacje stanowiące tajemnicę skarbową. Tajemnica ustawowo chroniona na podstawie art. 293 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – *Ordynacja podatkowa*.

(akta kontroli str. 1983-2232)

.....119.

w łącznej kwocie [.....]¹²¹ (w tym w: 2017 r. – [.....]¹²², 2018 r. – [.....]¹²³, 2019 r. – [.....]¹²⁴). Kwota podatku naliczonego od nabycia towarów i usług zaliczanych u podatnika do środków trwałych wyniosła łącznie [.....]¹²⁵ (w tym w: 2017 r. – [.....]¹²⁶, 2018 r. – [.....]¹²⁷, 2019 r. – [.....]¹²⁸), a kwota podatku naliczonego od nabycia towarów i usług pozostałych wyniosła łącznie [.....]¹²⁹ (w tym w: 2017 r. – [.....]¹³⁰, 2018 r. – [.....]¹³¹, 2019 r. – 19 779 tys. zł).

(akta kontroli str. 1179-1182, 1196, 1287)

3.2. Gmina w jednym przypadku [.....]

.....

.....]¹³². Powyższe opisano w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości* niniejszego wystąpienia pokontrolnego.

(akta kontroli str. 1133-1135, 1298)

3.3. Gmina prawidłowo zastosowała na 2018 r. sposób obliczenia proporcji, o którym mowa w art. 86 ust. 2a ustawy o VAT¹³³ w zakresie nabycia towarów i usług wykorzystywanych do celów wykonywanej przez podatnika działalności gospodarczej, jak i do celów innych niż działalność gospodarcza, z wyjątkiem celów osobistych. Cztery poddane badaniu obliczenia dokonane przez jednostki organizacyjne¹³⁴ potwierdziły, że stosowały one w sposób prawidłowy zasady obliczenia prewspółczynnika wskazane w § 3 ust. 3 rozporządzenia 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 podatników¹³⁵. Natomiast jedna jednostka organizacyjna stosowała metodę obliczenia wskazaną w § 3 ust. 2 ww. rozporządzenia¹³⁶.

Cztery jednostki organizacyjne Gminy ustaliły prewspółczynnik w oparciu o dane za rok podatkowy poprzedzający poprzedni rok podatkowy, co było zgodne z § 8 rozporządzenia ws. *prewspółczynnika*, natomiast jedna jednostka organizacyjna Gminy¹³⁷ dokonała ustalenia w oparciu o dane za poprzedni rok podatkowy, co było zgodne z art. 86 ust. 2d ustawy o VAT, ale jednocześnie nie wypełniało wskazań § 9 ust. 4 zarządzenia nr 7421/17¹³⁸.

Gmina prawidłowo zastosowała w odliczeniu podatku naliczonego na 2018 r. tzw. strukturę sprzedaży, o której mowa w art. 90 ust. 2 ustawy o VAT,

¹²¹ Kwoty uwzględniają korekty roczne deklaracji VAT-7 oraz kwoty nadwyżki z poprzednich deklaracji podatkowych.

¹²² Wyłączono informacje stanowiące tajemnicę skarbową. Tajemnica ustawowo chroniona na podstawie art. 293 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – *Ordynacja podatkowa*.

¹²³ J.w.

¹²⁴ J.w.

¹²⁵ J.w.

¹²⁶ J.w.

¹²⁷ J.w.

¹²⁸ J.w.

¹²⁹ J.w.

¹³⁰ J.w.

¹³¹ J.w.

¹³² J.w.

¹³³ Dalej: „prewspółczynnik”.

¹³⁴ Zweryfikowano na podstawie próby badawczej obejmującej pięć jednostek organizacyjnych: Miejski Ośrodek Pomocy Społecznej we Wrocławiu, Wrocławski Tor Wyścigów Konnych – Partynice, Urząd, Zarząd Zasobu Komunalnego, Zespół Szkół Ekonomiczno-Ogólnokształcących.

¹³⁵ Dz. U. poz. 2193. Rozporządzenie wydane na podstawie art. 86 ust 22 ustawy o VAT. Dalej: „rozporządzenie ws. *prewspółczynnika*”.

¹³⁶ Urząd.

¹³⁷ Wrocławski Tor Wyścigów Konnych – Partynice.

¹³⁸ Jednostka organizacyjna odliczająca podatek VAT za pomocą prewspółczynnika, o którym mowa w rozporządzeniu ws. *prewspółczynnika* przyjmuje do jego wyliczenia dane za rok podatkowy poprzedzający poprzedni rok podatkowy.

umożliwiająca pomniejszenie kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego proporcjonalnie w stosunku do towarów i usług, które są wykorzystywane przez podatnika do wykonywania czynności w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, jak i czynności, w związku z którymi takie prawo nie przysługuje¹³⁹. Pięć poddanych badaniu wyliczeń jednostek organizacyjnych potwierdziło, że ustalono tzw. strukturę sprzedaży uwzględniając dane dotyczące sprzedaży zwolnionej i opodatkowanej za 2017 r., co wypełniało wymagania określone w art. 90 ust. 3 i 4 ustawy o VAT.

(akta kontroli str. 1197-1209, 1393-1409)

3.4. Jednostki organizacyjne Gminy¹⁴⁰ dokonywały rocznej korekty za 2017 i 2018 r., w związku z obowiązkiem stosowania prewspółczynnika i tzw. struktury sprzedaży, zgodnie art. 91 ust. 1 i 2 ustawy o VAT.

(akta kontroli str. 1210, 1675-1704, 1711-1723, 1749-1810)

3.5. Gmina nie dokonywała w latach 2016-2019 korekty odliczonego podatku VAT na zasadach, o których mowa w art. 86a ust. 7b, w związku z art. 90a ustawy o VAT [.....]

.....]¹⁴¹.

(akta kontroli str. 1130-1131, 1191-1192, 1275-1276)

3.6. Gmina w latach 2017-2019 odliczała podatek naliczony od 31 samochodów służbowych użytkowanych przez trzy jednostki organizacyjne¹⁴². Łączna kwota z faktur zakupu związanych z eksploatacją samochodów wyniosła [.....]¹⁴³, przy łącznym odliczeniu podatku naliczonego w wysokości [.....]¹⁴⁴.

Jednostki organizacyjne stosowały różne sposoby odliczania podatku naliczonego od faktur związanych z eksploatacją samochodów służbowych, tj.: [1] tylko art. 86 ust. 2a ustawy o VAT (prewspółczynnik), [2] art. 86a ust. 1 i art. 86 ust. 2a ustawy o VAT (wskaźnik 50% i prewspółczynnik), [3] art. 86 ust. 2a, art. 86a ust. 1 i art. 90 ust. 2 ustawy o VAT (prewspółczynnik/wskaźnik 50%/ struktura sprzedaży).

Zgodnie z wyjaśnieniami kierowników jednostek organizacyjnych Gminy, wybór ww. powyżej sposobów odliczenia podatku VAT wynikał odpowiednio z przesłanek wskazanych w ustawie o VAT, tj.: [1] zgłoszenia użytkowania samochodu wyłącznie do działalności gospodarczej, [2] użytkowania samochodu do czynności opodatkowanych i niepodlegających VAT (związanych z realizacją celów statutowych), [3] wykonywania czynności opodatkowanych, niepodlegających VAT i zwolnionych z VAT oraz uwzględnienia kwoty 50% podatku naliczonego z faktur VAT zakupów związanych z eksploatacją samochodów.

(akta kontroli str. 1211-1213, 1903, 1932-1933)

3.7. Gmina złożyła terminowo, tj. dnia 29 listopada 2016 r., do Naczelnika Dolnośląskiego Urzędu Skarbowego we Wrocławiu oraz do podmiotu, z którym zawarta została umowa o dofinansowanie (tj. do Województwa Dolnośląskiego), informację [.....]

¹³⁹ Zweryfikowano na podstawie próby badawczej obejmującej pięć jednostek organizacyjnych: Miejski Ośrodek Pomocy Społecznej we Wrocławiu, Wrocławski Tor Wyścigów Konnych – Partynice, Urząd, Zarząd Zasobu Komunalnego, Zespół Szkół Ekonomiczno-Ogólnokształcących.

¹⁴⁰ Zweryfikowano na podstawie próby badawczej obejmującej pięć jednostek organizacyjnych: Zarząd Zasobu Komunalnego, Urząd, Wrocławski Zakład Aktywności Zawodowej, Wrocławski Tor Wyścigów Konnych – Partynice, Miejski Ośrodek Pomocy Społecznej (korekta prewspółczynnika za 2018 r.).

¹⁴¹ Wyłączono informacje stanowiące tajemnicę skarbową. Tajemnica ustawowo chroniona na podstawie art. 293 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – *Ordynacja podatkowa*.

¹⁴² Trzy samochody użytkowane przez Zarząd Zieleni Miejskiej, dwa przez Zarząd Cmentarzy Komunalnych, 26 przez Zarząd Dróg i Utrzymania Miasta.

¹⁴³ Wyłączono informacje stanowiące tajemnicę skarbową. Tajemnica ustawowo chroniona na podstawie art. 293 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – *Ordynacja podatkowa*.

¹⁴⁴ J.w.

.....]¹⁴⁵
.....]¹⁴⁵
(akta kontroli str. 1192, 1214-1216, 1330-1331)

3.8. Urząd nie dokonał korekt deklaracji dla podatku od towarów i usług złożonych do urzędu skarbowego przed dniem 1 stycznia 2017 r. związanych z wyrokiem TSUE w sprawie C-276/14. Jednocześnie Urząd złożył w kontrolowanym okresie¹⁴⁶ 59 korekt deklaracji podatkowych VAT-7 dotyczących okresów rozliczeniowych od grudnia 2012 r. do grudnia 2016 r. niezwiązanych z ww. wyrokiem TSUE. Zgodnie z art. 11 ust. 1 pkt 1 ustawy o *centralizacji VAT* do tych korekt złożone zostały informacje, iż nie dotyczyły one ww. wyroku TSUE¹⁴⁷. Korekty deklaracji zostały przyjęte przez urząd skarbowy.

(akta kontroli str. 1705)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

1. Gmina odliczyła podatek naliczony w wysokości 150,70 zł od faktury wystawionej przez podatnika niezarejestrowanego do VAT, co było niezgodne z art. 88 ust. 3a pkt 1 lit. a ustawy o VAT. Wskazana regulacja prawna umożliwia obniżenie kwoty podatku należnego o podatek naliczony pod warunkiem, iż faktury dokumentują zakup od podmiotu istniejącego.

Zgodnie z wyjaśnieniami Dyrektor Wydziału Księgowości, deklaracja podatkowa VAT-7 Gminy wycofująca z rozliczenia ww. fakturę zostanie złożona w pierwszym kwartale 2020 r., a obecnie jest na etapie przygotowania.

(akta kontroli str. 1133-1135, 1298)

2. Wrocławski Tor Wyścigów Konnych – Partynice, jednostka organizacyjna Gminy, dokonał ustalenia przewspółczynnika na rok 2018 r. w oparciu o dane za rok 2017¹⁴⁸, natomiast § 9 ust. 4 zarządzenia nr 7421/17 wskazywał, iż należy posłużyć się danymi za rok 2016 r.

Zgodnie z wyjaśnieniami kierownika jednostki organizacyjnej Gminy, przekazany przez Urząd, wyliczenie przewspółczynnika w oparciu o dane za 2017 r. nastąpiło w przypadku nieumyślnej pomyłki, która nie miała skutku na końcowe rozliczenie w zakresie podatku naliczonego za 2018 r.

NIK wskazuje, iż wprowadzić posłużenie się danymi za rok 2017 r. wypełniało wskazania zawarte w art. 86 ust. 2d ustawy o VAT, jednakże ww. jednostka organizacyjna została zobligowana do przestrzegania zarządzenia nr 7421/17, w którym to nie wskazano dobrowolności w wyborze roku na podstawie którego obliczano przewspółczynnik – został on określony jako *rok podatkowy poprzedzający poprzedni rok podatkowy* (w omawianym przypadku był to rok podatkowy 2016 r.). Ponadto, zgodnie z ustanowionymi procedurami, Skarbnik przy udziale dyrektora Wydziału Księgowości oraz Działu ds. Rozliczeń Podatku VAT sprawuje nadzór nad prawidłowością wykonywania zadań z zakresu rozliczeń VAT przez poszczególne jednostki organizacyjne.

(akta kontroli str. 1197-1209, 1393-1409, 1926)

OCENA CZĄSTKOWA

Zasadniczo Gmina podejmowała właściwe działania w celu realizacji swoich uprawnień jako podatnika VAT. Nie odliczano podatku VAT naliczonego od nabyć,

¹⁴⁵ J.W.

¹⁴⁶ Stan na dzień 30 stycznia 2020 r.

¹⁴⁷ Zweryfikowano na podstawie próby badawczej obejmującej 13 korekt deklaracji podatkowych VAT-7 (grudzień 2012 r., styczeń-marzec 2013 r., kwiecień-czerwiec 2014 r., lipiec-wrzesień 2015 r., październik-grudzień 2016 r.).

¹⁴⁸ Zgodnie z rozporządzeniem ws. *prewspółczynnika* i ustawą o VAT jednostki organizacyjne mogą dokonać ustalenia przewspółczynnika zarówno za poprzedni rok podatkowy oraz rok podatkowy poprzedzający poprzedni rok podatkowy.

od których prawo to nie przysługiwało, [.....]
]¹⁴⁹. Zakres prawa do odliczenia podatku VAT ustalono rozdzielnie dla jednostek organizacyjnych Gminy według zasad określonych w przepisach prawa powszechnie obowiązującego. Jednostki organizacyjne Gminy prawidłowo ustaliły i stosowały prewspółczynniki i/lub współczynniki oraz sporządzały w związku z tym roczne korekty deklaracji podatkowych VAT-7. Stwierdzona nieprawidłowości polegająca na obliczeniu prewspółczynnika przez jedną jednostkę niezgodnie z zarządzeniem nr 7421/17 nie miała wpływu na rozliczenie podatku naliczonego.
 [.....]
]¹⁵⁰. Z uwagi na to, że relacja przepisów art. 86 ust. 2a i art. 86a ust. 1 ustawy o VAT nie została oceniona przez sądy administracyjne, jak również rozbieżne stanowiska przedstawicieli nauki prawa podatkowego, odstąpiono od dokonywania oceny działalności Gminy z punktu widzenia kryterium legalności w zakresie odliczania VAT od samochodów służbowych w działalności mieszanej.

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 zwraca uwagę, że stwierdzone w toku kontroli stany nieprawidłowe, które wystąpiły zarówno w związku z wdrożeniem centralizacji rozliczeń VAT, jak i z wykonywaniem obowiązków i z korzystaniem z uprawnień podatnika VAT, wskazują na potrzebę wzmocnienia ze strony Gminy działań nadzorczych nad prawidłową realizacją przez jego jednostki organizacyjne obowiązków wynikających z ustawy o VAT i regulacji wewnętrznych w tym zakresie. Należy podkreślić, że właściwe dokumentowanie i rozliczanie podatku VAT w jednostkach organizacyjnych ma bezpośredni wpływ na prawidłowość obliczania i odprowadzania podatku VAT przez Gminę.

- Wnioski**
1. Podjęcie skutecznych działań organizacyjnych zapewniających terminowe przekazywanie do Urzędu przez jednostki organizacyjne Gminy: **a)** deklaracji częściowych VAT-7, **b)** częściowych plików JPK_VAT, **c)** danych do zgłoszeń aktualizacyjnych NIP-2, **d)** dokumentacji związanej z rejestracją i użytkowaniem kas rejestrujących, **e)** dokumentacji w przypadku wystąpienia błędu lub ostrzeżenia przy walidacji częściowych plików JPK_VAT.
 2. [.....]

]¹⁵¹.
 3. [.....]

]¹⁵².
 4. Wzmocnienie nadzoru nad przestrzeganiem przez jednostki organizacyjne zarządzenia nr 7421/17 w zakresie wyboru roku podatkowego celem ustalenia prewspółczynnika.

¹⁴⁹ Wyłączono informacje stanowiące tajemnicę skarbową. Tajemnica ustawowo chroniona na podstawie art. 293 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – *Ordynacja podatkowa*.

¹⁵⁰ J.w.

¹⁵¹ J.w.

¹⁵² J.w.

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 we Wrocławiu. Prawo zgłaszania zastrzeżeń, zgodnie z art. 61b ust. 2 ustawy o *NIK*, nie przysługuje do wystąpienia pokontrolnego zmienionego zgodnie z treścią uchwały w sprawie zastrzeżeń.

Obowiązek
poinformowania
NIK o sposobie
wykorzystania uwag
i wykonania wniosków

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

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

Wrocław, dnia 13 lutego 2020 r.

Kontrolerzy:
Marcin Kaliński
Doradca ekonomiczny

Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura we Wrocławiu
Dyrektor
Radosław Kujawiński

.....
podpis

Joanna Marczyk
Główny specjalista kontroli państwowej

.....
podpis

Dawid Matschay
Inspektor kontroli państwowej

.....
podpis

Rafał Kobryński
Doradca prawny

.....
podpis