



Problemy organizacyjne, finansowe i kadrowe

Centralizacja podatku VAT w samorządach

MARCIN KALIŃSKI, RAFAŁ KOBRYŃSKI

Jednostki samorządu terytorialnego (JST) przeprowadziły centralizację rozliczeń podatku VAT¹, popełniły przy tym jednak wiele błędów. Przyczyną były skomplikowane i niejednoznaczne przepisy oraz niejednolite orzecznictwo. O złożoności zagadnień świadczy liczba 369 wniosków o wydanie indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego złożonych przez skontrolowane samorządy. Część spornych kwestii nadal czeka na ostateczne rozstrzygnięcie przed wojewódzkimi sądami administracyjnymi lub Trybunałem Sprawiedliwości UE. Dotychczas średni czas trwania postępowania w tych sprawach przed sądami wojewódzkimi wynosił ponad 2,5 roku, a przed Naczelnym Sądem Administracyjnym (NSA) przeszło 5 lat. Ze względu na wagę zagadnienia NIK podjęła kontrolę, aby sprawdzić czy JST prawidłowo realizują zadania związane z centralizacją VAT.

Uwagi ogólne

Jednostki samorządu terytorialnego są aktywne głównie w sferze prawa publicznego, pozostają jednak również podmiotem stosunków cywilnoprawnych. Nabywają i same wykonują różnego rodzaju dostawy i usługi, prowadząc działalność gospodarczą w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług².

Przez wiele lat gminy oraz samorządowe jednostki budżetowe rejestrowały się i rozliczały jako odrębni podatnicy VAT. Znajdowało to wyraz w praktyce organów podatkowych i orzecznictwie sądów administracyjnych. Co istotne, 24 czerwca 2003 r., Naczelny Sąd Administracyjny podjął uchwałę w składzie siedmiu sędziów³, w wyniku której rozpoczęła się zmiana dotychczasowego

¹ Skonsolidowanie rozliczeń VAT całej jednostki samorządu terytorialnego. Oznacza to, że zarówno jednostki budżetowe, jak i samorządowe zakłady budżetowe z uwagi na ustrojową niesamodzielność powinny być uwzględniane w składanych przez samorządy deklaracjach podatku VAT.

² Dz.U. z 2020 r. poz. 106, ze zm., dalej: „ustawa o VAT”.

³ Sygn. akt I FPS 1/13 (opubl. ONSAiWSA z 2013 r., nr 6, poz. 96).

pojęcia. W uchwale tej stwierdzono bowiem, że w świetle art. 15 ust. 1 i 2 ustawy o VAT, gminne jednostki budżetowe nie są podatnikami VAT.

O zmianie dotychczasowej praktyki traktowania jednostek organizacyjnych samorządów w obszarze VAT przesądził wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) z 29 września 2015 roku⁴. Zgodnie z nim podmioty prawa publicznego, takie jak gminne jednostki budżetowe, nie mogą być uznane za podatników VAT, ponieważ nie spełniają kryterium samodzielności, o którym mowa w art. 9 ust. 1 Dyrektywy 2006/112/WE Rady Europejskiej z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej⁵. Argumentowano, że jednostki te nie ponoszą ryzyka związanego z działalnością gospodarczą powierzoną im w imieniu i na rachunek gminy oraz nie odpowiadają za szkody spowodowane tą działalnością, gdyż nie dysponują własnym majątkiem, nie osiągają własnych dochodów i nie ponoszą kosztów takiej działalności.

Uwarunkowania centralizacji

Ustawodawca zdecydował się więc na wprowadzenie epizodycznego aktu prawnego, który dotyczy rozliczania VAT w samorządzie terytorialnym. Ustawa z 5 września 2006 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 terytorialnego⁶, weszła w życie 1 października 2016 r. Sformułowano w niej bezwzględny obowiązek scentralizowania rozliczeń VAT w samorządach najpóźniej do 1 stycznia 2017 r. Dotyczy on utworzonych przez samorząd terytorialny jednostek budżetowych, zakładów budżetowych oraz urzędów gmin, starostw powiatowych i urzędów marszałkowskich. Jednocześnie ustawa nie zawierała przepisów, które określałyby sposób przeprowadzenia centralizacji. Jej celem miało być uczynienie z samorządów oraz ich jednostek organizacyjnych jednego podatnika, składającego jedną deklarację VAT i jeden plik JPK_VAT⁷ oraz posiadającego jeden NIP⁸.

Zadania związane z centralizacją rozliczeń stanowiły więc duże wyzwanie organizacyjne, finansowe i kadrowe.

Pomimo centralizacji samorządy nadal pozostały specyficznym podmiotem występującym w dwóch reżimach prawnych, tj. jako podatnik VAT lub jako organ władzy publicznej. Taki dualizm sprowadza się zatem do oceny, czy przy danej dostawie towarów, czy też świadczeniu usług, samorząd – działając za pośrednictwem

⁴ W sprawie C-276/14 Gmina Wrocław przeciwko Ministrowi Finansów.

⁵ Dz.Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, ze zm.

⁶ Dz.U. z 2018 r. poz. 280, dalej: „ustawa o centralizacji VAT”.

⁷ Jedna ze struktur jednolitego pliku kontrolnego, obejmująca dane ewidencji zakupu i sprzedaży VAT.

⁸ Numer Identyfikacji Podatkowej.

Tabela 1: **Wyzwania i korzyści związane z centralizacją rozliczeń VAT**

Wyzwania	Korzyści
<p>Wejście przez JST w prawa i obowiązki jednostek organizacyjnych, które dotychczas były samodzielnie podatnikami VAT albo korzystały ze zwolnienia podmiotowego. Występowanie w dwóch reżimach prawnych, tj. jako podatnik VAT lub jako organ władzy publicznej – wątpliwości co do klasyfikacji dostaw i usług w poszczególnych jednostkach organizacyjnych.</p>	<p>Jedna, wspólna polityka JST w sprawach związanych z wykonywaniem czynności opodatkowanych VAT.</p> <p>Czynności między jednostkami organizacyjnymi danej JST stały się czynnościami wewnętrznymi, które nie wywołują konsekwencji w podatku VAT (w ich trakcie nie dochodzi do obrotu i nie są dokumentowane fakturami).</p>
<p>Połączenie informacji z różnych dziedzin jakimi zajmują się JST i jednostki organizacyjne.</p>	<p>Możliwość przejściowego (do końca 2018 r.) stosowania dotychczasowych kas rejestrujących (jeżeli istniał wcześniej taki obowiązek).</p>
<p>Dostosowanie struktur organizacyjnych do nowych zadań.</p>	<p>Potwierdzenie wcześniejszego prawa do zwolnień poszczególnych jednostek ze względu na wartości ich sprzedaży i ustalenie, że było ono skuteczne aż do dokonania centralizacji rozliczeń VAT.</p>
<p>Konieczność sporządzenia scentralizowanej deklaracji VAT-7 oraz plików JPK_VAT w formie elektronicznej.</p>	<p>Obsługa za pomocą jednego systemu informatycznego wspierającego procesy finansowo-księgowo.</p>
<p>Potrzeba nabycia narzędzi informatycznych wspierających cały proces.</p>	<p>Centralizacja rozliczeń VAT może być pierwszym etapem budowy kompleksowego rozwiązania obejmującego inne obszary funkcjonowania JST i jej jednostek organizacyjnych (kadry i płace, zarządzanie majątkiem, obieg dokumentów) w formie centrum usług wspólnych.</p>
<p>Ustanowienie nowych zasad wspólnego rozliczania VAT.</p>	
<p>Ustalanie odrębnie dla jednostek organizacyjnych współczynników i współczynników do odliczeń VAT.</p>	
<p>Ograniczone środki i zasoby do wykonania tego zadania.</p>	
<p>Przeszkolenie pracowników jednostek organizacyjnych w zakresie nowych obowiązków związanych z podatkiem VAT.</p>	

Źródło: Opracowanie własne NIK.

jednostek organizacyjnych – występuje w obrocie w charakterze podatnika VAT. Zgodnie bowiem z art. 15 ust. 6 ustawy o VAT, nie uznaje się za podatnika organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów

cywilnoprawnych. Gdy JST – przez swoje organy – podejmuje działania o charakterze władczym, korzystając z przyznanych jej przepisami prawa kompetencji (*imperium*), nie funkcjonuje w warunkach konkurencji. Wtedy działa jako organ władzy, a nie jako podatnik VAT, czyli nie wykonuje działalności gospodarczej. Jeśli jednak samorząd jest uczestnikiem obrotu na konkurencyjnym rynku, to okoliczność,

że mamy do czynienia z zadaniami własnymi, jest bez znaczenia dla określenia jej statusu jako podatnika VAT⁹.

Duża liczba wydawanych interpretacji przepisów prawa podatkowego, toczących się postępowań i kontroli podatkowych, sporów przed sądami administracyjnymi oraz postępowań przed TSUE dowodzi, że samorządy mają z tym liczne problemy. Złożoność zagadnień związanych z rozliczeniami VAT organów władzy publicznej została dostrzeżona również przez Komisję Europejską, która w 2014 r. przeprowadziła konsultacje publiczne: *Przepisy VAT dotyczące organów publicznych i zwolnień podatkowych w interesie publicznym*¹⁰. Specyficzny charakter czynności wykonywanych przez dany samorząd powoduje liczne problemy w rozliczaniu tego podatku¹¹, tym więcej, że część spornych kwestii nadal czeka na ostateczne rozstrzygnięcie przed NSA lub TSUE.

Zakres kontroli

Ze względu na wagę zagadnienia, NIK podjęła kontrolę¹² w siedmiu urzędach miast¹³ (UM) oraz w siedmiu starostwach powiatowych¹⁴ (SP). Objęto nią lata 2016–2019. Celem było dokonanie oceny, czy samorządy

prawidłowo realizują zadania związane z centralizacją rozliczeń w VAT.

Badanie przeprowadzono w trzech płaszczyznach:

- przygotowanie i wdrożenie zadań związanych z centralizacją rozliczeń w VAT,
- wypełnianie obowiązków podatników VAT przez samorządy,
- podejmowanie działań przez JST służących realizacji uprawnień podatnika VAT.

Ustalenia kontroli

Nieuzyskiwanie dochodów z VAT przez budżet państwa

W latach 2015–2019 (I półr.), w skali całego kraju, budżet państwa nominalnie nie uzyskiwał dochodów z VAT od JST, gdyż zwroty tego podatku były większe od dokonywanych wpłat. Wpływy z VAT generowały jedynie powiaty oraz gminy (wyłącznie w 2017 r.) i miasta na prawach powiatu (wyłącznie w 2016 r.). Podobna tendencja miała miejsce w 14 skontrolowanych JST. Jednostki te od rozpoczęcia centralizacji rozliczeń do III kwartału 2019 r. dokonały wpłat do urzędów skarbowych w łącznej wysokości 221 958,1 tys. zł, w tym: UM – 217 848,8 tys. zł¹⁵ (98,1%), a SP – 4109,3 tys. zł¹⁶ (1,9%). W tym samym

⁹ Np. świadczenie usług cmentarnych, usług w zakresie gospodarki wodno-ściekowej.

¹⁰ *VAT legislation on public bodies and tax exemptions in the public interest*.

¹¹ W szczególności wynika to z faktu prowadzenia wielu rodzajów działalności powodujących odmienne skutki na gruncie podatku VAT – działalności opodatkowanej, zwolnionej i niepodlegającej opodatkowaniu, a to łączy się z koniecznością stosowania proporcji zarówno na podstawie art. 90 ust. 1 ustawy o VAT, jak i art. 86 ust. 2a-2h tej ustawy.

¹² Artykuł opracowany na podstawie Informacji o wynikach kontroli: *Centralizacja podatku VAT w jednostkach samorządu terytorialnego*, nr ewid. 17/2020/P/19/109/LWR, Delegatura NIK we Wrocławiu, lipiec 2020 r.

¹³ W: Gdańsku, Katowicach, Krakowie, Łodzi, Poznaniu, Szczecinie i Wrocławiu.

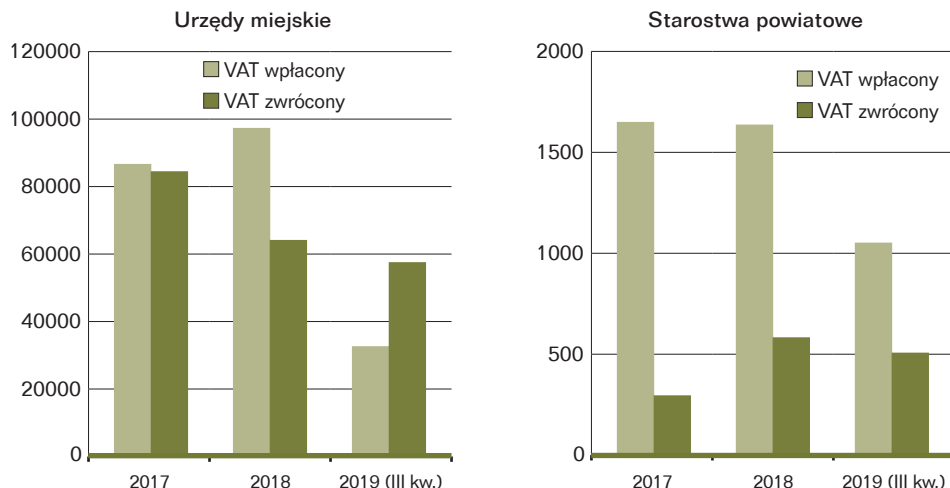
¹⁴ W: Nowym Dworze Gdańskim, Częstochowie, Nowym Sączu, Sieradzu, Czarnkowie, Gryfinie i Kłodzku.

¹⁵ Od 7 522,7 tys. zł (UM Szczecin) do 73 519,6 tys. zł (UM Wrocław).

¹⁶ Od 187,1 tys. zł (SP Gryfino) do 887,8 tys. zł (SP Częstochowa).



Rysunek 1. Wpłaty i zwroty VAT w kontrolowanych JST w latach 2017–2019 (III kwartał), w tys. zł



Źródło: Opracowanie własne NIK na podstawie wyników kontroli.

okresie uzyskały one kwotę VAT do zwrotu w wysokości 222 802,8 tys. zł, w tym: UM – 221 387,1 tys. zł¹⁷ (99,4%), a SP – 1415,7 tys. zł¹⁸ (0,6%)¹⁹. W przybliżeniu zwroty były więc równe wpływom (różnica wyniosła mniej niż 4%), co nie zmienia faktu, że budżet państwa nie uzyskał wpływów z VAT od kontrolowanych JST. Jest to o tyle interesujące, iż generalnie jednym z głównych wpływów budżetowych są te z VAT. W swoim stanowisku do Informacji o wynikach kontroli Minister Finansów zadeklarował, że będą w tym przedmiocie przeprowadzane analizy.

Zlecenie przygotowania procedur VAT

Aż dziewięć skontrolowanych JST²⁰ zleciło przygotowanie procedur dotyczących centralizacji rozliczeń VAT firmom zewnętrznym (kancelarie doradztwa prawnego i podatkowego), mimo że posiadały własne zasoby. W rezultacie podmiotom zewnętrznym wypłacono 666,9 tys. zł za wykonanie usług, które należały do ustawowych zadań UM i SP. W związku z rozpoczęciem procesu centralizacji wydatkowano 1465,7 tys. zł na zakup odpowiedniego oprogramowania informatycznego oraz 141,4 tys. zł na szkolenia, konsultacje i publikacje fachowe.

¹⁷ Od 1 294,2 tys. zł (UM Katowice) do 88 794,4 tys. zł (UM Poznań). UM Wrocław nie uzyskał podatku VAT do zwrotu.

¹⁸ Tylko SP Gryfino.

¹⁹ Różnica między wielkością zwrotów i wpływów z VAT między skontrolowanymi UM z jednej strony a SP z drugiej, wynikała ze znacznej różnicy skali dokonywanych operacji gospodarczych (skontrolowane UM są dużymi miastami na prawach powiatu).

²⁰ Urzędy Miast w: Katowicach, Krakowie, Łodzi, Poznaniu, Szczecinie oraz Starostwa Powiatowe w: Kłodzku, Częstochowie, Nowym Sączu, Czarnkowie.

JST ponosiły również²¹, po rozpoczęciu procesu centralizacji rozliczeń VAT, wydatki na utrzymanie wspierającego oprogramowania informatycznego (aktualizacje, licencje, usługi wsparcia i asysty technicznej) w łącznej wysokości 1 008,3 tys. zł. Siedem samorządów²² w latach 2017–2019, tj. po zakończeniu centralizacji, ponosiło koszty usług doradztwa podatkowego w łącznej wysokości 874,2 tys. zł.

Wnioski o interpretacje prawa

Kontrolowane JST w latach 2016–2019 złożyły łącznie 369 wniosków o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego w sprawie scentralizowanych rozliczeń VAT. Dowodzi to m.in. złożoności owych zagadnień²³. Z kolei w latach 2017–2019 wydano siedem interpretacji ogólnych dotyczących podatku VAT, jednak żadna nie była związana z problematyką centralizacji rozliczeń. Zdaniem NIK stosowanie interpretacji ogólnych w większym niż dotychczas zakresie mogłoby przyczynić się do zwiększenia jednolitości i przejrzystości działań związanych ze stosowaniem przepisów prawa podatkowego, jak również bardziej efektywnego wykorzystania zasobów Krajowej Administracji Skarbowej. Należy w tym kontekście wskazać, że ustawa z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa²⁴, w części dotyczącej interpretacji

ogólnych, nie zawiera przepisu wskazującego na zasadność ich wydania, gdy w analogicznych stanach prawnych i faktycznych o wydanie interpretacji indywidualnych zwraca się wielu podatników (lub wiele JST). W związku z powyższym, w ocenie NIK zasadna jest zmiana przepisów prawa w tym zakresie. Przyczyniłaby się ona do zapewnienia większej jednolitości stosowania przepisów prawa podatkowego, co stanowi jeden z ustawowych celów działalności Ministra Finansów.

JST jako podatnik VAT i organ władzy publicznej

Samorządy działają w charakterze podatników VAT, gdy wykonują czynności inne niż te, które mieszczą się w ramach ich zadań oraz wykonują zadania własne, ale czynią to na podstawie umów cywilnoprawnych (art. 15 ust. 6 ustawy o VAT). Jednakże stosowanie w praktyce art. 15 ust. 6 ww. ustawy nasuwało skontrolowanym JST szereg trudności interpretacyjnych i prowadziło do licznych sporów sądowo-administracyjnych. Brakuje bowiem określenia wyraźnych granic kiedy JST występuje jako podatnik, a kiedy takiego statusu nie posiada. W takich sytuacjach, w ocenie NIK, może być stosowana zasada *in dubio pro tributario*, wprowadzona 1 stycznia 2016 r., zgodnie z którą niedające

²¹ Oprócz wydatków na wynagrodzenia.

²² Urzędy Miast w: Gdańsku, Katowicach, Krakowie, Poznaniu, Szczecinie oraz Starostwa Powiatowe w: Kłodzku, Czarnkowie.

²³ Z danych Ministerstwa Finansów wynikało, że w latach 2017–2019 (do 30 września) dla wszystkich JST wydano 502 interpretacje przepisów prawa podatkowego, odnoszące się do zagadnień związanych z centralizacją rozliczeń VAT. Z tego aż 303 interpretacje (60,4%) zostały zaskarżone do wojewódzkich sądów administracyjnych i 130 interpretacji (42,9%) zostało uchylonych. Średni czas trwania postępowania sądowo-administracyjnego wynosił 86 dni.

²⁴ Dz.U. z 2020 r. poz. 1325, ze zm. Dalej: „Ordynacja podatkowa”.



się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika.

Korekty deklaracji VAT-7 powodujące zapłatę odsetek

Kontrola wykazała, że wszystkie JST składały korekty deklaracji VAT-7 w okresie objętym kontrolą. Łącznie złożono ich 1216²⁵. W wyniku zwiększenia kwoty zobowiązania podatkowego 10 JST²⁶ uiszczyło odsetki za zwłokę od zaległości podatkowych, w łącznej wysokości 397,5 tys. zł²⁷. Większość tych korekt była spowodowana błędami po stronie jednostek organizacyjnych. Oznaczało to również większe obciążenie pracowników w urzędach miast i starostwach powiatowych, ponieważ to przez nich deklaracje podatkowe VAT-7 były konsolidowane i centralnie korygowane. W ocenie NIK świadczy to o braku należytego nadzoru samorządów nad prawidłowością wykonywania zadań z zakresu VAT przez ich jednostki organizacyjne. Prawidłowe rozliczanie podatku w tych jednostkach ma bezpośredni wpływ na prawidłowość odliczania i odprowadzania VAT przez JST, a przez to wpływa na wysokość wpłacanych odsetek od zaległości podatkowych.

Schematy podatkowe

Tylko UM Szczecin przekazywał Szeffowi KAS informacje o schematach

podatkowych²⁸ w VAT, o których mowa w art. 86a-86o Ordynacji podatkowej. Pozostałe skontrolowane JST wskazywały m.in., że nie miały u nich miejsca sytuacje powodujące konieczność opracowania i przekazania takich schematów. Niejednoznaczność nowych regulacji (obowiązujących od 1 stycznia 2019 r.), budząca wiele wątpliwości interpretacyjnych mogła sprawić, że informacje te nie były przesyłane do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. Objasnienia podatkowe wydane przez Ministerstwo Finansów w tej sprawie nie zawierały żadnych wytycznych uwzględniających specyfikę rozliczeń VAT przez JST, więc nie rozwiąły tych wątpliwości.

Dopiero po upływie 10 miesięcy od początku obowiązywania przepisów w sprawie schematów podatkowych Minister Finansów powołał zespół opiniodawczo-doradczy, do zadań którego należy opracowywanie i przedstawianie opinii, analiz, wniosków oraz propozycji dotyczących usprawnienia i uszczelnienia funkcjonowania systemu podatkowego jeśli chodzi o przepisy odnoszące się do informowania o schematach podatkowych.

Ministerstwo Finansów nie prowadziło statystyk na temat przekazywania przez JST informacji o schematach podatkowych w VAT, gdyż system informatyczny (MDR), w którym gromadzone są dane

²⁵ Z tego: urzędy miast – 1149 (94,5%), a starostwa powiatowe – 67 (5,5%).

²⁶ Z wyjątkiem Starostw Powiatowych w: Częstochowie, Nowym Sączu, Czarnkowie i Gryfinie, gdyż złożone korekty deklaracji podatkowych VAT-7 nie wpłynęły na zmianę wysokości zobowiązania podatkowego, albo nie skutkowały obowiązkiem uiszczenia odsetek podatkowych (art. 54 § 1 pkt 5 Ordynacji podatkowej).

²⁷ Z tego: urzędy miast – 396,0 tys. zł (99,6%), a starostwa powiatowe – 1,5 tys. zł (0,4%).

²⁸ Schematem podatkowym jest uzgodnienie, które spełnia kryterium głównej korzyści oraz posiada ogólną cechę rozpoznawczą lub posiada szczególną cechę rozpoznawczą, lub posiada inną szczególną cechę rozpoznawczą.

nie posiadał umożliwiających to narzędzi analitycznych. Moduł analityczny systemu MDR był na etapie tworzenia, co pozwoli w przyszłości na sporządzanie takich raportów.

Prezentacja w budżecie JST dochodów opodatkowanych VAT

Wszystkie samorządy ustaliły, co do zasady, że dochody wynikające z dokonywanej sprzedaży opodatkowanej VAT należy ujmować w sprawozdaniach z wykonania planu dochodów budżetowych samorządowej jednostki budżetowej (Rb-27S) w kwotach netto, czyli bez podatku. Przejmując obowiązki podatnika VAT za swoje jednostki organizacyjne, każda JST opracowała odpowiednie procedury rozliczeń. Przyjęto w nich różny (niejednolity) sposób ewidencjonowania i pomniejszania tych dochodów, co spowodowało, że pomiędzy poszczególnymi samorządami istniały różnice w sposobie ujmowania podatku VAT. Poziom dochodów budżetowych wykazywanych w sprawozdaniu Rb-27S zależny jest bowiem od przyjętych przez JST w ramach procedury centralizacji VAT zasad wyceny dochodów i wydatków budżetowych. Zatem skutkiem stosowanych w samorządach praktyk dotyczących centralizacji rozliczeń podatku VAT mogą być zniekształcenia i niedostateczne wypełnianie w sprawozdawczości budżetowej kryterium porównywalności i wiarygodności oraz kryterium przejrzystości finansów publicznych.

Obecnie brakuje przepisów określających szczególne zasady wykonywania budżetu JST, wynikających z centralizacji rozliczeń VAT. Choć Ministerstwo

Finansów w wydanych na tę okoliczność wyjaśnieniach wskazało, że w sprawozdaniu Rb-27S dochody powinny być ujmowane w kwotach netto (bez VAT), to istnieją wątpliwości, czy nie stoi to w sprzeczności m.in. z kasową zasadą wykonania budżetu, o której mowa w ustawie o finansach publicznych. Co istotne, JST odprowadzając VAT działa w charakterze podatnika, nie jest płatnikiem oraz nie wykonuje zadania zleconego z zakresu administracji rządowej, tzn. nie jest zobowiązana do odprowadzenia części dochodów, a jest zobowiązana do zapłaty podatku VAT. Podatek VAT nie jest dochodem ani wydatkiem JST, lecz rozrachunkiem z urzędem skarbowym w sytuacji, gdy z deklaracji VAT-7 wynika zapłata zobowiązania.

Prawo do odliczania podatku VAT

Łącznie 13 JST korzystało z uprawnienia podatnika VAT polegającego na obniżeniu kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego. Nie korzystało SP Nowy Dwór Gdański z uwagi m.in. na dodatkowe koszty, jakie musiałyby być poniesione na zatrudnienie w tym celu pracownika oraz ryzyko związane z nieprawidłowym odliczaniem podatku. W tym kontekście NIK zwróciła uwagę na niejednolite orzecznictwo organów podatkowych oraz sądów administracyjnych w sprawie odliczenia podatku VAT. Ustawodawca nie sprecyzował w jaki sposób i w jakim zakresie towary i usługi muszą być wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, aby umożliwiała to dokonanie odliczenia podatku naliczonego.

Jednostki samorządu terytorialnego dokonały odliczenia podatku w łącznej



wysokości 867 839,1 tys. zł²⁹. Zdecydowana większość odliczeń związana była z pozostałą działalnością (72,5%), inne zaś ze środkami trwałymi (27,5%).

Odliczanie VAT od wydatków na samochody

JST niejednolicie dokonywały odliczeń w przypadku wydatków ponoszonych na pojazdy samochodowe wykorzystywane do tzw. działalności mieszanej³⁰, tj. zarówno: 1) przy zastosowaniu proporcji wyliczonej dla tych jednostek³¹; 2) 50% kwoty podatku naliczonego³²; 3) iloczynu 50% kwoty podatku naliczonego i proporcji³³. Wskazywały przy tym na problemy związane z interpretacją i zastosowaniem niejednoznacznych przepisów. W objętych badaniami wydatkach na pojazdy samochodowe dokonano odliczeń VAT w wysokości 142,9 tys. zł.

Mając w szczególności na uwadze to, że regulacja obu przepisów nie została oceniona przez sądy administracyjne, jak również rozbieżne stanowiska przedstawicieli doktryny prawa podatkowego, NIK zrezygnowała z oceny działalności JST z punktu widzenia kryterium legalności jeśli chodzi o omawiane rozwiązania legislacyjne.

Niewielka liczba kontroli i audytów

Kontrole wewnętrzne dotyczące realizacji zadań wynikających ze wspólnego rozliczenia podatku VAT zostały przeprowadzone przez trzy JST³⁴. Tylko w jednym (Starostwo Powiatowe w Gryfinie) odbył się audyt³⁵. W Urzędzie Miasta w Katowicach w latach 2018–2019 zlecono doradcy podatkowemu przeprowadzenie audytu zewnętrznego w zakresie prawidłowości rozliczania podatku VAT, za który zapłacono 95,2 tys. zł. Ponadto w trzech JST przeprowadzono na podstawie uregulowań wewnętrznych: weryfikację prawidłowości rozliczeń (Urząd Miasta w Gdańsku), wewnętrzne przeglądy rozliczeń (Urząd Miejski Wrocławia) oraz czynności sprawdzające (Urząd Miasta w Szczecinie). Stwierdzone liczne nieprawidłowości zostały skorygowane. Wskazuje to na dalszą potrzebę wzmocnienia przez UM i SP działań nadzorczych nad prawidłową realizacją przez ich jednostki organizacyjne obowiązków wynikających z ustawy o VAT i regulacji wewnętrznych.

Urzędy skarbowe i urzędy celno-skarbowe w latach 2017–2019 (do maja) przeprowadziły łącznie 87 kontroli w gminach (3,5% gmin) dotyczących podatku VAT, po wejściu w życie ustawy o centralizacji.

²⁹ Z tego: urzędy miast – 864 982,3 tys. zł (99,7%), a starostwa powiatowe – 2 856,6 tys. zł (0,3%).

³⁰ Tj. zarówno w ramach działalności gospodarczej JST, jak i do celów innych niż działalność gospodarcza (z wyjątkiem celów osobistych).

³¹ Artykuł 86 ust. 2a ustawy o VAT.

³² Artykuł. 86a ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT.

³³ Zarówno art. 86a ust. 1 pkt 1 i art. 86a ust. 2a ustawy o VAT.

³⁴ Urzędy Miast w: Poznaniu i Szczecinie oraz Starostwo Powiatowe w Kłodzku.

³⁵ W Urzędzie Miejskim w Krakowie w maju 2019 r. rozpoczęto zadanie audytowe, którego celem było zapewnienie, że proces comiesięcznego przygotowania w jednostkach organizacyjnych i przekazania do tego urzędu informacji częściowej VAT był skuteczny. Audytem objęto 13 jednostek. W związku z kontrolą NIK audyt został wstrzymany i miał być kontynuowany w 2020 r.

W 66 z nich (75,8%) stwierdzono nieprawidłowości. Jednostki na poziomie powiatowym i wojewódzkim nie były kontrolowane. Mała liczba kontroli wynikała z tego, że JST, jako jednostki sektora finansów publicznych, nie są zaliczane do grup ryzyka w VAT. W ocenie NIK nie oznacza to jednak, że działalność JST w ogóle jest wolna od ryzyka występowania nieprawidłowości.

Najważniejsze nieprawidłowości Niewdrożenie metody odliczania VAT

Kontrola ujawniła nieprawidłowość polegającą na zaniechaniu stosowania metody proporcjonalnego odliczenia podatku VAT za pomocą prewspółczynnika i współczynnika w 2017 r. przez Łódź (jej 196 jednostek organizacyjnych). Stanowiło to naruszenie art. 86 ust. 1 i 2a oraz art. 90 ust. 1 i 2 ustawy o VAT. Do końca 2019 r. żadna z wymienionych jednostek nie dokonała stosownych korekt deklaracji częściowych VAT-7, ani też nie wskazała podatnikowi kwoty objętej korektą. W konsekwencji także deklaracje VAT-7 za wszystkie okresy 2017 r. nie zostały skorygowane i nie uwzględniały części kwot związanych z rozliczeniem podatku naliczonego, a tym samym nie wskazywały ostatecznej wartości zobowiązania podatkowego lub kwoty do zwrotu.

Nieprawidłowe udzielanie zamówień publicznych

Ujawniono nieprawidłowości w czterech postępowaniach o udzielenie zamówienia

publicznego (12,9% skontrolowanych), przeprowadzanych przez trzy JST³⁶, o łącznej wartości 338,8 tys. zł (13,2% wartości zbadanych postępowań). W przypadku dwóch postępowań były one związane z nieprzestrzeganiem przepisów ustawy z 29 stycznia 2004 r. – Prawo zamówień publicznych³⁷ przy ustalaniu wartości szacunkowej zamówienia. Natomiast w kolejnych dwóch postępowaniach dotyczyły nieprzestrzegania ustanowionych regulacji wewnętrznych. NIK zwraca uwagę, że trzy JST³⁸ udzieliły odrębnych zamówień na modyfikację i rozbudowę zakupionych systemów informatycznych, odstępując od określenia przedmiotu zamówienia w sposób umożliwiający wyłonienie wykonawców całości ww. prac w jednym z trybów konkurencyjnych. Natomiast zgodnie z rekomendacjami i zaleceniami Prezesa Urzędu Zamówień Publicznych, powinny one być w całości objęte zamówieniem podstawowym, chyba że planuje się zlecenie tych usług w trybie konkurencyjnym.

Nieprzestrzeganie regulacji wewnętrznych

Wszystkie JST wprowadziły regulacje określające wewnętrzne zasady centralizacji rozliczeń VAT. Regulacje te były zgodne z przepisami prawa. Ujawniono, że ustanowione regulacje wewnętrzne nie były jednak przestrzegane w 10 JST³⁹. Dotyczyło to w szczególności: nieterminowego przesyłania przez jednostki organizacyjne deklaracji częściowych VAT-7 i częściowych

³⁶ Urzędy Miast w: Łodzi i Poznaniu oraz Starostwo Powiatowe w Sieradzu.

³⁷ Dz.U. z 2019 r. poz. 1843, ze zm.

³⁸ Urzędy Miast w: Łodzi, Poznaniu i Szczecinie.

³⁹ Urzędy Miast w: Gdańsku, Wrocławiu, Krakowie, Szczecinie oraz Starostwa Powiatowe w: Kłodzku, Nowym Dworze Gdańskim, Nowym Sączu, Sieradzu, Czarnkowie, Gryfinie.



ewidencji VAT, braku podpisów uprawnionych osób na tych dokumentach, niewłaściwego oznaczenia podatnika na fakturach i umowach, niepodpisania aneksów do umów zawartych przed centralizacją rozliczeń VAT oraz nieprzekazywania środków dla jednostek organizacyjnych na zapłatę podatku w wymaganych terminach.

Nieterminowe aktualizowanie zgłoszeń NIP-2

Osiem JST⁴⁰ nie wywiązywało się z obowiązku, o którym mowa w art. 9 ust. 1 ustawy o ewidencji podatników, czyli aktualizowania danych objętych zgłoszeniem identyfikacyjnym, nie później niż w terminie siedmiu dni od dnia, w którym nastąpiła zmiana danych. Opóźnienia w przesyłaniu zgłoszeń (NIP-2) sięgały od dwóch do 962 dni.

Nieprawidłowe sporządzanie informacji podsumowujących

W latach 2017–2019 (III kwartał) wszystkie JST składały informacje podsumowujące w obrocie krajowym, o których mowa w art. 101a ustawy o VAT⁴¹. Łącznie złożono 353 takich informacji oraz 59 ich korekt. 10 samorządów składało informacje terminowo, zgodnie ze wzorem i zawierały one dane, które były zgodne z wykazanymi w deklaracji VAT-7. W czterech JST⁴² stwierdzono nieprawidłowości polegające na:

nieterminowym złożeniu tych informacji, nie wykazaniu sprzedaży objętej mechanizmem odwrotnego obciążenia w deklaracji VAT-7 i informacji VAT-27 oraz w samej informacji VAT-27, a także niewłaściwego zastosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia⁴³ w razie konieczności opodatkowania transakcji stawką podatku w wysokości 23%. W wyniku kontroli NIK złożono korekty deklaracji VAT-7 skutkujące zapłatą zobowiązania podatkowego w wysokości 22,8 tys. zł, wraz z należnymi odsetkami w wysokości 1,3 tys. zł.

Wadliwe prowadzenie ewidencji VAT

Wszystkie JST prowadziły ewidencje, o których mowa w art. 109 ust. 3 ustawy o VAT, umożliwiające sporządzenie deklaracji podatkowych oraz informacji podsumowujących. W trzech samorządach⁴⁴ w ewidencjach nie wskazano przedmiotu opodatkowania, co było niezgodne z art. 109 ust. 3 tej ustawy. Ponadto w dwóch JST⁴⁵ ewidencje prowadzone przez jednostki organizacyjne nie zostały ujednoczone i posiadały różny stopień szczegółowości danych, choć zawierały elementy wskazane przepisami prawa. W 12 samorządach dane z ewidencji VAT były zgodne z danymi ujętymi w deklaracjach VAT-7. Nieprawidłowości w tym zakresie stwierdzono w dwóch SP⁴⁶ i wiązały się one z wadami programów

⁴⁰ Urzędy Miast w: Gdańsku, Wrocławiu, Krakowie, Łodzi, Szczecinie oraz Starostwa Powiatowe w: Kłodzku, Nowym Sączu, Czarnkowie.

⁴¹ Przepis tego artykułu utracił moc obowiązującą 1.11.2019.

⁴² Urzędy Miast w: Katowicach, Krakowie oraz Starostwa Powiatowe w: Kłodzku i Nowym Dworze Gdańskim.

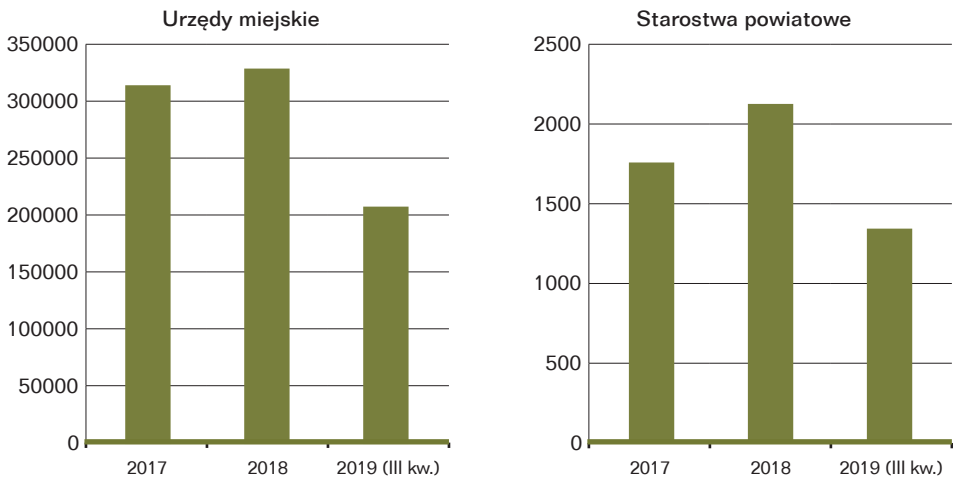
⁴³ Przesunięcie obowiązku rozliczenia podatku VAT ze sprzedawcy na nabywcę.

⁴⁴ Starostwa Powiatowe w: Kłodzku, Sieradzu i Czarnkowie.

⁴⁵ Urzędy Miast we Wrocławiu i Krakowie.

⁴⁶ Starostwa Powiatowe w Kłodzku i Czarnkowie.

Rysunek 2. Kwoty podatku należnego w kontrolowanych JST w latach 2017–2019 (III kwartał), w tys. zł



Źródło: Opracowanie własne NIK na podstawie wyników kontroli.

informatycznych, które nie gwarantowały poprawności danych, na podstawie których sporządzano deklaracje podatkowe VAT-7.

Nieprawidłowe rozliczenie podatku należnego

W siedmiu JST⁴⁷ ujawniono nieprawidłowości w rozliczaniu podatku należnego, skutkujące zarówno jego zawyżeniem, jak i zaniżeniem. Część nieprawidłowości, choć nie wpływała na kwotę podatku należnego, miała wpływ na podstawę opodatkowania, a przez to na zmianę wartości prewspółczynnika i współczynnika, o których mowa w art. 86 ust. 2a i art. 90 ustawy o VAT. Sześć JST nie dochowało należytej staranności przy kwalifikowaniu lub zmianie stawek opodatkowania, bowiem w sytuacji powzięcia wątpliwości

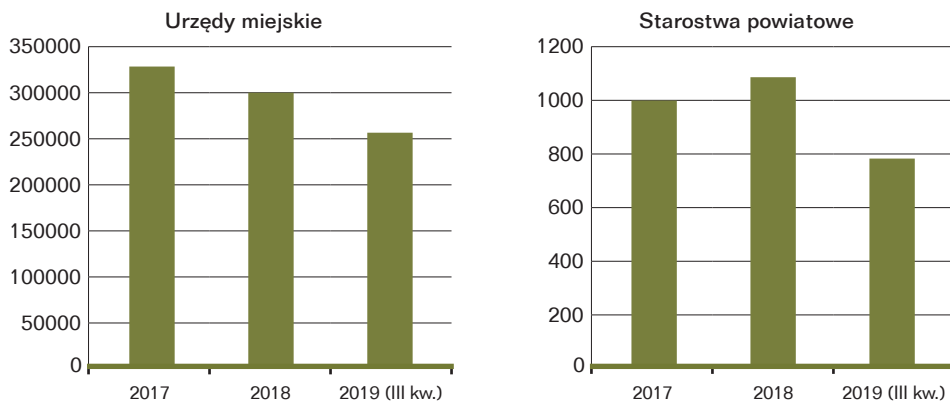
co do prawidłowości stosowania stawek podatkowych (głównie w wyniku wyroków WSA w sprawach innych JST) nie wystąpiło do Szefa Krajowej Informacji Skarbowej z wnioskiem o wydanie interpretacji przepisów. Zdecydowana większość nieprawidłowości wynikała z oceny, czy przy danym świadczeniu JST (działając za pośrednictwem jednostek organizacyjnych) występuje w obrocie w charakterze podatnika VAT, a zatem z interpretacji art. 15 ust. 6 ustawy o VAT. Zauważyć można istotne rozbieżności w orzecznictwie organów podatkowych i sądowno-administracyjnym.

Użytkowanie kas rejestrujących po terminie

Ewidencjonowanie obrotu przy zastosowaniu kas rejestrujących, stosownie

⁴⁷ Urzędy Miast we Wrocławiu i Gdańsku oraz Starostwa Powiatowe w: Kłodzku, Nowym Dworze Gdańskim, Częstochowie, Nowym Sączu, Czarnkowie.

Rysunek 3. Kwoty podatku wskazanego do odliczenia w kontrolowanych JST w latach 2017–2019 (III kwartał), w tys. zł



Źródło: Opracowanie własne NIK na podstawie wyników kontroli.

do art. 111 ustawy o VAT, miało miejsce w 13 kontrolowanych JST⁴⁸. Posiadały one łącznie 628 takich kas w 203 jednostkach organizacyjnych⁴⁹. W trzech samorządach⁵⁰ jednostki organizacyjne użytkowały (według stanu na 30 września 2019 r.) łącznie pięć kas rejestrujących po 31 grudnia 2018 r., pomimo że zgodnie z art. 8 ust. 1 ustawy o centralizacji VAT te, których używano w czasie poprzedzającym dzień centralizacji VAT, mogły być wykorzystywane nie dłużej niż do 31 grudnia 2018 r. Ponadto w trzech JST⁵¹ stwierdzono nieprawidłowości związane z: opieszałym składaniem wniosków o wyrejestrowanie

nieużytkowanych kas; uwidacznianiem na paragonach fiskalnych danych jednostki organizacyjnej, zamiast danych podatnika; nieprzestrzeganiem uregulowań wewnętrznych i przepisów prawa powszechnie obowiązującego w sprawie kas rejestrujących.

Nieprawidłowe odliczanie podatku

JST nierzetelnie sprawdzały swoich kontrahentów, gdyż osiem kontrolowanych jednostek⁵² w latach 2017–2019 (maj) otrzymało wezwania z organów podatkowych w sprawie ujawnienia ujęcia faktur VAT wystawionych przez podmioty

⁴⁸ Starostwo Powiatowe w Częstochowie nie posiadało kas rejestrujących, korzystając ze zwolnienia na podstawie przepisów wykonawczych wydanych na podstawie art. 111 ust. 8 ustawy o VAT.

⁴⁹ Z tego: urzędy miast – posiadały 610 kas w 189 jednostkach organizacyjnych, a starostwa powiatowe – posiadały 18 kas w 14 jednostkach organizacyjnych.

⁵⁰ Urzędy Miast we Wrocławiu i Gdańsku oraz Starostwo Powiatowe w Nowym Dworze Gdańskim.

⁵¹ Urzędy Miast we Wrocławiu i Gdańsku oraz Starostwo Powiatowe w Czarnkowie.

⁵² Urzędy Miast w: Wrocławiu, Gdańsku, Katowicach, Krakowie, Łodzi, Poznaniu, Szczecinie oraz Starostwo Powiatowe w Gryfinie.

niebędące czynnymi podatnikami tego podatku w dniu ich wystawienia. W związku z tym samorządom nie przysługiwało odliczenie VAT z tych faktur. Wezwania dotyczyły łącznie 67 faktur z kwotą odliczonego podatku w wysokości 104,6 tys. zł.

Podsumowanie i wnioski

Ustalenia kontroli wskazują, że skontrolowane jednostki samorządu terytorialnego zapewniły realizację zadań związanych ze scentralizowanym rozliczaniem podatku VAT, przy czym w większości z nich nie przebiegała ona prawidłowo. Wynikało to m.in. ze skomplikowanego i niejednoznacznego prawa oraz niejednolitego orzecznictwa w sprawach podatkowych.

Wszystkie samorządy zaplanowały i wdrożyły niezbędne procedury ukierunkowane na przygotowanie i centralizację rozliczeń podatku VAT. Nie odbyło się to jednak w sposób należyty. Stan zatrudnienia pracowników oraz ich przygotowanie merytoryczne umożliwiały realizację nowych zadań. Jednocześnie jednak, w dziewięciu z 14 skontrolowanych JST (64,3%), pomimo posiadania własnych zasobów, opracowanie wewnętrznych procedur w tej sprawie zlecono podmiotom zewnętrznym. Wiązało się to z wydatkowaniem ponadplanowych środków w wysokości 666,9 tys. zł. W jednej JST, w 2017 r., 196 jednostek organizacyjnych nie stosowało kluczowej i obligatoryjnej dla scentralizowanego rozliczania VAT metody proporcjonalnego odliczania podatku, gdyż zaplanowane rozwiązania nie zostały przyjęte do stosowania w założonym terminie. W 10 z 14 skontrolowanych jednostek (71,4%) dochodziło do naruszenia wewnętrznych zasad organizacji

procesu centralizacji rozliczeń. Dotyczyło to głównie jednostek organizacyjnych JST, co wskazuje, że nadzór nad nimi był niedostateczny. Ponadto 12,9% skontrolowanych postępowań o udzielenie zamówień publicznych związanych z centralizacją przeprowadzono z naruszeniem przepisów prawa lub regulacji wewnętrznych.

W połowie skontrolowanych jednostek nie wypełniano obowiązków podatnika VAT w sposób zgodny z prawem i rzetelny. Rzutowało to na występowanie nieprawidłowości w rozliczaniu podatku należnego. Wprowadzie deklaracje podatkowe co do zasady były składane i rozliczane terminowo, to ich liczne korekty, których złożono aż 1216, wiązały się z koniecznością zapłaty odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych w łącznej wysokości 397,5 tys. zł. NIK zauważyła przy tym, że w okresie objętym kontrolą łączna kwota zwrotów podatku VAT otrzymana przez skontrolowane samorządy z budżetu państwa przewyższała dokonywane z tego tytułu wpłaty. Ponadto, w działalności samorządów występowały nieprawidłowości natury formalnej, takie jak np. nieterminowe składanie informacji związanych z rozliczaniem podatku VAT, a także opieszale składanie wniosków o wyrejestrowanie nieużytkowanych kas rejestrujących. Opóźnienia dotyczące obowiązków informacyjnych sięgały do 962 dni.

Skontrolowane samorządy podejmowały działania służące realizacji ich uprawnień jako podatników VAT, nie unikając jednak błędów w postępowaniu. Z możliwości obniżania kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego skorzystało 13 z 14 skontrolowanych jednostek. Nieprawidłowości wystąpiły w sześciu z nich (46,2%).



Samorządy w sposób niejednolity dokonywały odliczeń od wydatków ponoszonych na pojazdy samochodowe wykorzystywane do działalności gospodarczej oraz statutowej, co było spowodowane niejednoznacznymi regulacjami prawnymi. Oprócz rozliczeń Łodzi w 2017 r., w przypadku towarów i usług częściowo wykorzystywanych do działalności gospodarczej, a częściowo do działalności statutowej JST, odliczeń dokonywano z zachowaniem stosownych proporcji.

NIK zauważyła również, że skontrolowane jednostki złożyły aż 369 wniosków o wydanie indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego w sprawie scentralizowanych rozliczeń VAT, co niewątpliwie świadczy o złożoności tych zagadnień dla organów władzy publicznej. Jednocześnie samorządy w niewielkim zakresie przeprowadzały kontrole i audyty wewnętrzne z tego obszaru. Ujawnione w ich toku liczne nieprawidłowości wskazują na potrzebę wzmocnienia – ze strony gmin i powiatów – działań monitorujących i nadzorczych nad prawidłową realizacją obowiązków wynikających z ustawy o VAT i regulacji wewnętrznych.

Należy podkreślić, że średni czas trwania postępowania przed wojewódzkim sądem administracyjnym wynosił ponad 1000 dni (2,5 roku), a przed Naczelnym Sądem Administracyjnym – ponad 2000 dni (5 lat).

Ustalenia kontroli stanowiły podstawę do sformułowania w 14 wystąpieniach pokontrolnych w sumie 44 wniosków, adresowanych do prezydentów miast i starostów, m.in. o:

- złożenie korekty deklaracji VAT-7 uwzględniającej brak możliwości odliczenia podatku naliczonego od kontrahenta niebędącego czynnym podatnikiem VAT;

- podjęcie działań w celu uzyskania indywidualnej interpretacji podatkowej na temat kwalifikowalności odpłatności za pobyt w domu pomocy społecznej jako niepodlegających podatkowi VAT;
- rzetelne weryfikowanie informacji przekazywanych przez jednostki organizacyjne, dotyczących ustalenia wysokości współczynników;
- dostosowanie zbiorczej ewidencji VAT do wymogów określonych w art. 109 ust. 3 ustawy o VAT, w zakresie przedmiotu opodatkowania;
- stosowanie jednolitych zasad opodatkowania VAT przez wszystkie jednostki objęte scentralizowanym VAT;
- zapewnienie terminowego przekazywania naczelnikowi urzędu skarbowego deklaracji VAT-7.

Ponadto, mając na uwadze wyniki kontroli oraz zagwarantowanie właściwego wypełniania przez jednostki samorządu terytorialnego obowiązków podatników VAT i podejmowanie przez nie odpowiednich działań w celu pełnej realizacji swoich uprawnień jako podatników VAT, sformułowano pod adresem Ministra Finansów cztery wnioski *de lege ferenda*, dwa wnioski o podjęcie działań interpretacyjnych oraz osiem wniosków systemowych.

Najwyższa Izba Kontroli z aprobatą przyjęła informację, że Ministerstwo Finansów przeprowadzi analizy, w szczególności w zakresie poziomu uzyskiwania dochodów z VAT od jednostek samorządu terytorialnego, prawidłowości wykładni przepisów dotyczących odliczania VAT z tytułu nabycia i eksploatacji pojazdów samochodowych wykorzystywanych zarówno do działalności gospodarczej, jak i w ramach

funkcjonowania w charakterze organu władzy publicznej, a także potrzeby dokonania zmian w formularzu NIP-2. Ponadto Minister poinformował, że przyjął do realizacji wnioszek o wyraźne określenie w przepisach prawa organu jednostki samorządu terytorialnego właściwego do regulowania w akcie rangi

wewnętrznej mechanizmu wznowienia wydatków budżetowych.

dr MARCIN KALIŃSKI, p.o. dyrektor,
 RAFAŁ KOBRYŃSKI, doradca prawny,
 Delegatura NIK we Wrocławiu

Słowa kluczowe: centralizacja rozliczeń VAT, podatek VAT, jednostka samorządu terytorialnego, jednolity plik kontrolny, prewspółczynnik/współczynnik

ABSTRACT

Centralisation of VAT in Local Self-Government Units – Organisational, Financial and Personnel Problems

Local self-government units (Polish: *jednostki samorządu terytorialnego*, JST) have introduced the centralisation of VAT settlements, they have, however, made numerous mistakes in the process. These are due to complicated and unambiguous regulations, and the varying judicature in the area. The difficulty of the issue is illustrated with as many as 369 applications for individual interpretations of the tax law regulations that have been submitted by the audited self-governments. Some disputable cases have been still waiting for final decisions in administrative courts, or in the Court of Justice of the European Union. Considering the significance of the issue, NIK has undertaken and audit at seven city offices and at seven local authorities offices (Polish: *starostwa powiatowe*). The audit covered the years 2016–2019, and it was aimed at evaluating whether self-governments perform their tasks related to VAT settlements centralisation in an appropriate manner. The audit comprised three aspects: preparations for and implementation of the tasks related to VAT settlements centralisation, compliance with VAT payers obligations by self-governments, and performance of measures aimed to satisfy the rights of VAT payers by JST.

Marcin Kaliński, Acting Director of the NIK Regional Branch in Wrocław
Rafał Kobryński, Legal Advisor, NIK Regional Branch in Wrocław

Key words: VAT settlements centralisation, VAT, local self-government unit, standard audit file, pre-ratio/ratio