

PREZYDENT MIASTA  
PIOTRKOWA TRYBUNALSKIEGO

PAK.1711.9.2018

**Pan Cezary Meckier**  
**Dyrektor Centrum Kształcenia Praktycznego**  
**w Piotrkowie Trybunalskim**  
**ul. Targowa 3**  
**97-300 Piotrków Trybunalski**

### WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

Działając na podstawie § 11 ust. 1 Regulaminu przeprowadzania kontroli przez Biuro Audytu Wewnętrznego i Kontroli, stanowiącego Załącznik do Zarządzenia Nr 301 Prezydenta Miasta Piotrkowa Trybunalskiego z dnia 16 lipca 2018 r., Dariusz Kaflak – Inspektor w Biurze Audytu Wewnętrznego i Kontroli, przeprowadził w Centrum Kształcenia Praktycznego (dalej w skrócie: Centrum lub jednostka) planową kontrolę przestrzegania zasad rozliczania podatku od towarów i usług w jednostce określonych w zarządzeniu Prezydenta Miasta Piotrkowa Trybunalskiego w sprawie zasad centralizacji rozliczeń podatku od towarów i usług obowiązujących w Mieście Piotrków Trybunalski<sup>1</sup>.

Kontrola trwała od 10.12.2018 r. do 11.01.2019 r., a jej wyniki zawarte zostały w protokole, który – po uprzednim omówieniu – został przez Pana podpisany bez zastrzeżeń, w dniu 19.02.2019 r.

Kontrolą objęto okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2018 r. Podjęte czynności kontrolne obejmowały następujący zakres zagadnień:

- organizacja jednostki;
- treść pełnomocnictw, upoważnień oraz zakresów odpowiedzialności dotyczących obowiązków wynikających z procedur scentralizowanego rozliczania podatku VAT;
- sprzedaż towarów i usług, wystawianie faktur przez jednostkę;
- ewidencja sprzedaży, prawidłowość wykazywania podatku VAT należnego;

<sup>1</sup> W okresie objętym kontrolą obowiązywały zarządzenie Nr 379 Prezydenta Miasta Piotrkowa Trybunalskiego z dn. 01.09.2017 r., które zostało uchylone późniejszym zarządzeniem Nr 357 Prezydenta Miasta Piotrkowa Trybunalskiego z dn. 07.09.2018 r. w sprawie zasad centralizacji rozliczeń podatku od towarów i usług VAT obowiązujących w Mieście Piotrków Trybunalski

- zakupy towarów i usług, obieg i kontrola faktur zakupu;
- ewidencja zakupów, prawidłowość wykazywania podatku VAT naliczonego;
- ewidencja podatku VAT na kontach rozrachunkowych;
- ustalenie pre-wskaźnika i współczynnika proporcji według danych za rok 2017;
- korekta roczna odliczeń VAT od zakupów pozostałych za rok 2017;
- sporządzanie deklaracji częściowej VAT oraz częściowych rejestrów VAT;
- przekazywanie podatku należnego do Jednostki Centralnej.

Z ustaleń kontroli wynika, że – jako Dyrektor Centrum – wykonuje Pan obowiązki kierownika jednostki budżetowej na podstawie pełnomocnictw Prezydenta Miasta, w tym pełnomocnictwa szczególnego, udzielonego w związku z centralizacją rozliczeń podatku VAT. Zgodnie ze standardami kontroli zarządczej, w niezbędnym zakresie upoważnił Pan Wicedyrektora Centrum do zastępowania Pana w trakcie swojej nieobecności, eliminując w ten sposób ryzyko niezapewnienia ciągłości funkcjonowania jednostki. Jednostka w 2018 r. prawidłowo prowadziła rejestr sprzedaży i na jego podstawie rozliczała podatek VAT należny, wynikający z wystawianych faktur sprzedaży, a także podatek VAT wynikający z zakupów w systemie odwrotnego obciążenia. Wszystkie dokumenty źródłowe, zakwalifikowane do odliczenia podatku VAT, jednostka ujmowała w rejestrze zakupów za miesiąc, w którym dochodziło do spełnienia warunków odliczenia tego podatku. Częstkowe deklaracje VAT wraz z częściowymi rejestrami sprzedaży i zakupu, co do zasady, sporządzane były z zachowaniem terminu określonego w procedurach scentralizowanego rozliczania podatku VAT<sup>2</sup> (dalej w skrócie: Psrp VAT) a zobowiązanie wobec Jednostki Centralnej z tytułu podatku należnego do zapłaty, przekazywane było na właściwy rachunek Miasta bez opóźnień.

W odniesieniu do pozostałych kontrolowanych zagadnień, działalność jednostki ocenia się negatywnie. Kontrola wykazała liczne nieprawidłowości będące wynikiem nieprzestrzegania bądź błędnej interpretacji przepisów powszechnie obowiązujących, postanowień wynikających z zarządzeń Prezydenta Miasta, niewykonania niektórych obowiązków nałożonych na kierowników jednostek, a wynikających z Psrp VAT, braków w regulacjach wewnętrznych oraz nieskuteczności mechanizmów kontroli.

Na podstawie § 22 ust. 2 i 5 powołanego wyżej Regulaminu przeprowadzania kontroli przez Biuro Audytu Wewnętrznego i Kontroli przekazuję Panu niniejsze wystąpienie pokontrolne, zawierające opis stwierdzonych nieprawidłowości i uchybień oraz zalecenia mające na celu ich usunięcie.

<sup>2</sup> Procedury scentralizowanego rozliczania podatku VAT w Mieście Piotrkowie Trybunalskim stanowiły załącznik nr 2 do zarządzenia Nr 357 Prezydenta Miasta Piotrkowa Trybunalskiego z dnia 07.09.2018 r. (oraz wcześniejszych – uchylonych – zarządzeń Nr 379 z dnia 01.09.2017 r. i nr 443 z dnia 15.11.2016 r.) w sprawie zasad centralizacji rozliczeń podatku od towarów i usług VAT obowiązujących w Mieście Piotrków Trybunalski. Odniesienia do jednostek redakcyjnych w treści niniejszego wystąpienia dotyczą Psrp VAT będących załącznikiem do zarządzenia Nr 357 z dnia 07.09.2018 r.

## **W zakresie udokumentowania przyjęcia odpowiedzialności oraz powierzenia obowiązków wynikających z procedur scentralizowanego rozliczania podatku VAT**

Stwierdzono brak wykonania obowiązków nałożonych na kierowników jednostek w rozdziale VII Psrp VAT, odnoszących się do:

- przyjęcia odpowiedzialności za prawidłowe, rzetelne i terminowe wykonywanie zadań wynikających z objęcia jednostki centralizacją rozliczeń podatku VAT, w zakresie i na zasadach określonych w ust. 35 rozdziału VII Psrp VAT (obowiązki powinien przyjąć zarówno Dyrektor jednostki, jak i Główny księgowy)<sup>3</sup>;
- wyznaczenia osoby odpowiedzialnej m.in. za sporządzanie i prawidłowość rozliczeń podatku od towarów i usług, kontakt z Jednostką Centralną, uczestnictwo w czynnościach wyjaśniających w siedzibie Jednostki Centralnej, w przypadku kontroli podatkowo-skarbowej, zgodnie z postanowieniami ust. 41 rozdziału VII Psrp VAT.

Podpisane oświadczenia, zawierające m.in. przyjęcie odpowiedzialności Dyrektora jednostki oraz Głównego księgowego, a także pismo wyznaczające Głównego księgowego do kontaktów z Jednostką Centralną, zostały złożone w Urzędzie Miasta Piotrkowa Trybunalskiego w dniu 12-03-2019 r.

Kontrola wykazała niedokonanie weryfikacji i uaktualnienia zakresów obowiązków służbowych pracownika (pracowników) w zakresie określonym w ust. 41 rozdziału VII Psrp VAT. Pisemny zakres uprawnień, obowiązków i odpowiedzialności Głównego księgowego zawierał jedynie zadania realizowane w okresie sprzed wprowadzenia centralizacji rozliczeń podatku VAT<sup>4</sup>.

## **W zakresie wystawiania faktur sprzedaży przez jednostkę**

W jednostce prowadzono zróżnicowane oznaczenie oraz numerację wystawianych faktur w ramach kilku serii, odrębnie dla występujących rodzajów działalności, przy czym wprowadzenie zróżnicowanych symboli poszczególnych serii nie wynikało z zapisów przedstawionej polityki rachunkowości<sup>5</sup>. Przyjęte oznaczenie faktur było niezgodne z wzorcem określonym w ust. 9 w rozdziale VI Psrp VAT (opis w protokole kontroli na s. 6-7). W pisemnym wyjaśnieniu z dnia 14.01.2019 r. (załącznik nr 2 do protokołu kontroli) jednostka zapewniła, że wymagany wzorec oznaczenia faktur został wprowadzony od 01.01.2019 r.

## **W zakresie obiegu i kontroli faktur zakupu**

<sup>3</sup> Teczki akt osobowych Dyrektora Centrum (prowadzona w Biurze Zarządzania Zasobami Ludzkimi Urzędu Miasta) oraz Głównego księgowego (prowadzona w jednostce) nie zawierały dokumentów przyjęcia odpowiedzialności, o której mowa w ust. 35 rozdziału VII Psrp VAT.

<sup>4</sup> Przedstawiony w trakcie kontroli zakresu uprawnień, obowiązków i odpowiedzialności, sporządzony w formie pisemnej został przyjęty do wiadomości i stosowania w dniu 02.01.2014 r.

<sup>5</sup> Polityka rachunkowości w CKP wprowadzona została zarządzeniem Nr 7/2014 Dyrektora Centrum z dnia 13.03.2014 r.

1. Jednostka nie posiadała zasad obiegu i kontroli dokumentów spisanych w formie instrukcji porządkującej zadania (obowiązki, uprawnienia i odpowiedzialność) pracowników wykonujących zadania z zakresu gospodarki finansowej. Funkcji tej nie spełniał przedstawiony załącznik do polityki rachunkowości pn. *Obieg dokumentów księgowych Centrum Kształcenia Praktycznego w Piotrkowie Trybunalskim*. Następstwem braku odpowiednich uregulowań były liczne nieprawidłowości, wynikające także z nefunkcjonowania odpowiednich mechanizmów kontroli (niedokumentowanie w sposób wystarczający faktu przeprowadzenia kontroli merytorycznej faktur, jak też dopuszczenie do przeprowadzenia kontroli merytorycznej osoby, której formalnie nie powierzono takich obowiązków w trybie art. 53 ustawy o finansach publicznych<sup>6</sup>, brak zasad dokumentowania kontroli wstępnej głównego księgowego w zakresie o którym mowa w art. 54 ust. 3 tejże ustawy – szerzej w protokole kontroli s. 9-10).
2. Stwierdzono przypadki nieprzestrzegania obowiązku nanoszenia na fakturę daty wpływu do jednostki, co stanowiło naruszenie ust. 3 w rozdziale VI, podrozdziale C Psrp VAT. Możliwą przyczyną występowania ww. nieprawidłowości było niewłaściwe zorganizowanie kolejności przechodzenia faktur przez stanowiska biorące udział w obiegu dokumentów (szerzej w protokole kontroli na s. 9).
3. Stwierdzono brak dokumentowania na fakturach zakupu kontroli mającej na celu przyporządkowanie nabywanych towarów i usług do poszczególnych rodzajów działalności występujących w jednostce, tj. działalności nieopodatkowanej, opodatkowanej i zwolnionej (szerzej w protokole kontroli na s. 9). Odpowiednie przyporządkowanie zakupów ma wpływ na wybór zasady bezpośredniego odliczania VAT lub pośredniego odliczania VAT – zgodnie z § 5 ust. 6 i 7 zarządzenia Nr 357 Prezydenta Miasta z dnia 07.09.2018 r. oraz rozdział III, podrozdziały A, B, C Psrp VAT.
4. Kontrola wykazała powtarzalne przypadki nieprzestrzegania wymogów jakim powinien odpowiadać dowód księgowy, wynikających z art. 21 ust. 1 pkt 6 ustawy o rachunkowości<sup>7</sup> (opis w protokole kontroli na s. 10).

#### **W zakresie prowadzenia ewidencji zakupów oraz prawidłowości wykazywania podatku VAT naliczonego**

1. Kontrola wykazała, że rejestr zakupów prowadzony był w module Finanse i księgowość firmy ALDAR, który nie był dostosowany do potrzeb jednostki budżetowej objętej centralizacją rozliczeń podatku VAT. Program umożliwiał jedynie prezentację zakupów związanych tylko ze sprzedażą opodatkowaną oraz ze sprzedażą opodatkowaną i zwolnioną (tj. z działalnością typową dla podmiotów funkcjonujących wyłącznie w sferze obrotu gospodarczego). Program

<sup>6</sup> Ustawa z dn. 27.08.2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz.U. z 2017 r. poz. 2077, ze zm.).

<sup>7</sup> Ustawa z dnia 29.09.1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz. U z 2018 r. poz. 395 ze zm.).

nie dawał możliwości wprowadzenia i zaprezentowania w rejestrze zakupów faktur, które da się przyporządkować jednocześnie do sprzedaży opodatkowanej i niepodlegającej opodatkowaniu oraz jednocześnie do sprzedaży opodatkowanej, zwolnionej i niepodlegającej opodatkowaniu (tj. działalności typowych dla podmiotów sektora publicznego). Nie istniała również możliwość wprowadzenia do parametrów programu dwóch wymaganych przy rozliczeniu VAT proporcji, tj. osobno pre-współczynnika i osobno wskaźnika proporcji. Powyższe uniemożliwiało prowadzenie prawidłowej ewidencji (i prezentacji) zakupów dających prawo do częściowego odliczenia podatku (wymóg wynikający z ust. 15 w rozdziale VII Psrp VAT).

2. Jednostka nie wprowadzała poprawnie do rejestru zakupu danych wynikających z faktur, do których stosowano częściowe (pośrednie) odliczenie VAT, a wyliczenia podatku VAT podlegającego odliczeniu dokonywane były poza programem, na kalkulatorze. Metoda przyjęta przez jednostkę (opis w protokole kontroli na s. 11) naruszała wymóg wynikający z ust. 6 w rozdziale VI, podrozdział C Psrp VAT, nie miała jednak wpływu na dane wykazywane w częściowej deklaracji VAT.

#### **W zakresie ewidencji podatku VAT na kontach rozrachunkowych**

Jednostka nie wprowadziła rozbudowy konta 225 dla potrzeb rozliczenia podatku VAT (ujednoliconej dla wszystkich jednostek Miasta objętych centralizacją) zgodnie z postanowieniami Psrp VAT, do czego była zobowiązana (zob. ust. 41 pkt 5 w rozdziale VII Psrp VAT<sup>8</sup>). W swoim planie kont jednostka pozostawiła i wykorzystywała konta analityczne sprzed centralizacji rozliczeń VAT, tj. z okresu, w którym sama była zobowiązana do deklarowania i rozliczania podatku VAT z Urzędem Skarbowym. (opis funkcjonowania kont rozrachunkowych do ewidencji podatku VAT w jednostce – protokół kontroli s. 12-14). W planie kont nie funkcjonowało żadne konto rozrachunkowe z Jednostką Centralną, którego saldo wskazywałoby wysokość miesięcznego zobowiązania z tytułu rozliczenia podatku VAT. Dane do sporządzenia deklaracji częściowych pobierane były z rejestrów zakupu i rejestru sprzedaży, nie była natomiast możliwa kontrola poprawności rozliczeń VAT w oparciu o księgi rachunkowe.

#### **W zakresie ustalenia pre-wskaźnika i współczynnika proporcji według danych za rok 2017 oraz korekty rocznej odliczeń VAT od zakupów pozostałych za rok 2017**

1. Przy określeniu pre-wskaźnika odliczeń VAT według danych za rok 2017 jednostka nie zastosowała się do wzoru wynikającego z § 3 ust. 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia

---

<sup>8</sup> Obowiązek rozbudowy konta 225 o precyzyjnie wskazane konta analityczne służące ewidencji i rozliczaniu podatku VAT został nałożony na wszystkie jednostki organizacyjne Miasta objęte centralizacją VAT i wynikał z zarządzeń Prezydenta Miasta Piotrkowa Trybunalskiego – zarządzenia nr 443 z dnia 15.11.2016 r., następnie z zarządzenia Nr 379 z dnia 01.09.2017 r., oraz obowiązującego zarządzenia Nr 357 z dnia 07.09.2018 r.

17.12.2015 r.<sup>9</sup>, przez co zaniżyła jego wysokość: pre-współczynnik wg wyliczeń przedstawionych przez jednostkę wyniósł 5 %, natomiast wg ustaleń kontroli winien wynieść 16 % (szczegółowy opis w protokole kontroli s.15-18). Nieprawidłowe ustalenie proporcji odliczeń (pre-współczynnika) skutkuje nierzetelnym sporządzeniem deklaracji częściowej, wpływa na wysokość zobowiązania podatkowego lub kwoty zwrotu wykazanych w deklaracji VAT sporządzonej do Urzędu Skarbowego przez Miasto Piotrków Trybunalski, a także ma wpływ na korektę roczną.

2. Przy określaniu współczynnika proporcji (wskaźnika struktury sprzedaży) według danych za rok 2017 jednostka nie zastosowała się do art. 90 ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług<sup>10</sup>, gdyż uwzględniła w mianowniku ułamka służącego do wyliczenia współczynnika wartość not obciążających inne jednostki organizacyjne Miasta. Tym samym zaniżyła jego wysokość: współczynnik wg wyliczeń przedstawionych przez jednostkę wyniósł 28 %, natomiast wg ustaleń kontroli winien wynieść 30 % (szczegółowy opis w protokole kontroli s.18-19). Nieprawidłowe ustalenie współczynnika proporcji wywiera analogiczne konsekwencje jak w przypadku pre-wskaźnika odliczeń VAT.
3. Wskutek błędnego określenia rzeczywistego pre-wskaźnika i współczynnika proporcji jednostka zaniżyła wysokość korekty rocznej VAT naliczonego za rok 2017, a tym samym uszczupliła wpływy należne jednostce samorządu terytorialnego, co stanowi czyn, o którym mowa w art. 18c ust. 1 pkt 1 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych<sup>11</sup>. Dodatkowe zastrzeżenia do sposobu przeprowadzenia kalkulacji korekty rocznej zawarto w protokole kontroli na s. 20-21.

**W celu wyeliminowania wyżej opisanych nieprawidłowości i uchybień oraz uniknięcia powstania ich w przyszłości, polecam:**

1. Zweryfikować zakres uprawnień, obowiązków i odpowiedzialności Głównego księgowego, a – w razie potrzeby – także innych pracowników, w zakresie zadań wynikających z centralizacji rozliczeń podatku VAT, zgodnie z wymogami wynikającymi z ust. 41 rozdziału VII Psrp VAT.
2. Opracować i zapewnić przestrzeganie odpowiednich mechanizmów kontroli z zakresie gospodarki finansowej w jednostce, zachowując spójność wszystkich regulacji wewnętrznych. W szczególności opracować *Instrukcję obiegu i kontroli dokumentów finansowo-księgowych*,

<sup>9</sup> Rozporządzenie 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 podatników (Dz. U. z 2015 r. poz. 2193)

<sup>10</sup> Ustawa z dnia 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U. z 2017 poz. 1221 z późn. zm., od 21.11.2018 r. t.j. Dz.U. z 2018 poz. 2174)

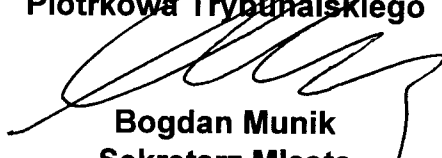
<sup>11</sup> Ustawa z dnia 17.12.2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 1458, ze zm.).

precyzyjnie wskazać kolejność przepływu dokumentów przez poszczególne stanowiska oraz sposób dokumentowania poszczególnych etapów kontroli (uwzględnić uwagi zawarte w treści protokołu kontroli i niniejszego wystąpienia). Obowiązki i odpowiedzialność w tym zakresie powierzyć pracownikom w trybie art. 53 ust. 2 ustawy o finansach publicznych.

3. Zapewnić prowadzenie częściowego rejestru zakupów w programie finansowo-księgowym dostosowanym do potrzeb jednostki budżetowej objętej centralizacją rozliczeń podatku VAT, umożliwiającym obliczenie, właściwą prezentację podatku naliczonego podlegającego odliczeniu oraz sporządzenie korekty rocznej na podstawie rzeczywistych proporcji odliczeń VAT.
4. Prawidłowo określać wysokość rzeczywistych proporcji odliczeń VAT:
  - a) do określenia pre-wskaźnika odliczeń VAT stosować wzór wynikający z § 3 ust. 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 17.12.2015 r., a dochody wykonane jednostki budżetowej (mianownik ułamka) przyjmować zgodnie z definicją zawartą w § 2 pkt 10 rozporządzenia oraz nie stosować innych niż wymienione w tym przepisie wyłączeń, zmniejszających wykonane kwoty dochodów i wydatków;
  - b) współczynnik proporcji (wskaźnik struktury sprzedaży) obliczać jako roczny udział czynności opodatkowanych w sumie sprzedaży opodatkowanej i zwolnionej z opodatkowania (stosownie do art. 90 ust. 3 i nast. ustawy o podatku od towarów i usług).
5. Wprowadzić do zakładowego planu kont ujednoliconą dla jednostek miasta analitykę dla konta 225, umożliwiającą identyfikację VAT należnego i naliczonego oraz sporządzenie deklaracji częściowych – zgodnie z postanowieniami Psrp VAT określającymi zasady funkcjonowania kont związanych z rozliczeniem VAT.

**Proszę w terminie 14 dni od daty otrzymania wystąpienia pokontrolnego poinformować o sposobie wykonania zaleceń, działaniach podjętych w celu usunięcia stwierdzonych nieprawidłowości lub przyczynach ich niewykonania<sup>12</sup>.**

**Z up. Prezydenta Miasta  
Piotrkowa Trybunalskiego**

  
**Bogdan Munik  
Sekretarz Miasta**

---

<sup>12</sup> Wzór informacji z realizacji zaleceń pokontrolnych stanowi załącznik nr 2 do Regulaminu przeprowadzania kontroli przez Biuro Audytu Wewnętrznego i Kontroli, wprowadzony Zarządzeniem Nr 301 Prezydenta Miasta Piotrkowa Trybunalskiego z dnia 16 lipca 2018 r.