Piotrków Trybunalski, 14-01-2022

PKW.1711.2.2021

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

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

Działając na podstawie § 11 ust. 1 Regulaminu przeprowadzania kontroli przez pracowników Biura Kontroli Urzędu Miasta Piotrkowa Trybunalskiego, stanowiącego Załącznik do Zarządzenia Nr 16 Prezydenta Miasta Piotrkowa Trybunalskiego z dn. 22.01.2020 r., Dariusz Kaflak – Inspektor w Biurze Kontroli, przeprowadził w Centrum Kształcenia Zawodowego planową kontrolę sprawdzającą, której celem była weryfikacja realizacji zaleceń sformułowanych w wystąpieniu pokontrolnym PAK.1711.9.2018 r. z dnia 13.03.2019 r. wydanych w wyniku przeprowadzonej w 2018 r. kontroli w zakresie przestrzegania w jednostce zasad rozliczania podatku od towarów i usług określonych w zarządzeniu Prezydenta Miasta Piotrkowa Trybunalskiego w sprawie zasad centralizacji rozliczeń podatku od towarów i usług obowiązujących w Mieście Piotrków Trybunalski[[1]](#footnote-1).

Kontrola sprawdzająca trwała od 11.05.2021 r. do 18.06.2021 r. a jej wyniki zawarte zostały w protokole, który został omówiony i podpisany przez Pana bez zastrzeżeń w dniu 17.08.2021 r.

Ocenie poddano sposób realizacji zaleceń pokontrolnych, w których Dyrektor jednostki został zobowiązany do:

1. *Zweryfikowania zakresu 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. *Opracowania i zapewnienia przestrzegania odpowiednich mechanizmów kontroli w zakresie gospodarki finansowej w jednostce, przy zachowaniu spójności wszystkich regulacji wewnętrznych. W szczególności – do opracowania Instrukcji obiegu i kontroli dokumentów finansowo-księgowych, precyzyjnego wskazania kolejności przepływu dokumentów przez poszczególne stanowiska oraz sposobu dokumentowania poszczególnych etapów kontroli (z uwzględnieniem uwag zawartych w treści protokołu kontroli i wystąpienia pokontrolnego), a ponadto do powierzenia pracownikom obowiązków i odpowiedzialności w tym zakresie w trybie art. 53 ust. 2 ustawy o finansach publicznych[[2]](#footnote-2).*
3. *Zapewnienia prowadzenia cząstkowego 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. *Prawidłowego określania wysokości rzeczywistych proporcji odliczeń VAT, tj.:*
	1. *przy określaniu 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;*
	2. *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 VAT).*
5. *Wprowadzenia do zakładowego planu kont ujednoliconą dla jednostek miasta analitykę dla konta 225, umożliwiającą identyfikację VAT należnego i naliczonego oraz sporządzenie deklaracji cząstkowych – zgodnie z postanowieniami Psrp VAT określającymi zasady funkcjonowania kont związanych z rozliczeniem VAT.*

W piśmie Dyrektora Centrum z dnia 27.03.2019 r. „Informacja o sposobie wykonania zaleceń pokontrolnych” skierowanym do Biura Audytu i Kontroli Urzędu Miasta Piotrkowa Trybunalskiego poinformowano, że:

* *Zweryfikowano zakres uprawnień, obowiązków i odpowiedzialności Głównego księgowego oraz innych pracowników w zakresie wskazanym w zaleceniach pokontrolnych (termin realizacji: 27.03.2019 r.)*
* *Opracowano i zapewniono przestrzeganie odpowiednich mechanizmów kontroli w zakresie gospodarki finansowej w jednostce. Opracowano i wprowadzono szczegółową Instrukcję obiegu i kontroli dokumentów finansowo-księgowych. Odpowiedzialność w tym zakresie powierzono odpowiednim pracownikom (termin realizacji: 27.03.2019 r.).*
* *Zapewniono prowadzenie cząstkowego rejestru zakupów w programie finansowo-księgowym dostosowanym do potrzeb jednostki budżetowej objętej centralizacją rozliczeń podatku VAT zgodnie z zaleceniami oraz sporządzono korektę roczną na podstawie rzeczywistych proporcji odliczeń VAT (termin realizacji: 27.03.2019 r.).*
* *Prawidłowo określono – pre-wskaźniki i współczynniki proporcji za 2018 r. na 2019 r. (termin realizacji: 31.01.2019 r.).*
* *Wprowadzono dodatkową analitykę do konta 225. Ze względu na strukturę kont w F-K dokładne oznaczenia (wg rozporządzenia) zostaną wprowadzone od 2020 r.*

**W trakcie prowadzonych w toku kontroli sprawdzającej czynności kontrolnych zweryfikowano:**

1. **Zakresy uprawnień, obowiązków i odpowiedzialności sporządzone w 2019 r. dla pracowników zatrudnionych na stanowisku główny księgowy jednostki, sekretarz, sekretarka ds. kursów zawodowych, kierownik gospodarczy, kierownik kształcenia praktycznego.**

Dokonano sprawdzenia czy w przedstawionych dokumentach zawarte zostały zadania wynikające z centralizacji rozliczeń podatku VAT, zgodnie z wymogami wynikającymi z ust. 41 rozdziału VII Psrp VAT[[3]](#footnote-3). W wyniku podjętych czynności kontrolnych ustalono, że Kierownik jednostki przypisał obowiązki wynikające z centralizacji rozliczeń podatku VAT pracownikowi zatrudnionemu na stanowisku głównego księgowego jednostki[[4]](#footnote-4), wyznaczając go do:

* sporządzania i prawidłowego rozliczenia podatku od towarów i usług oraz do kontaktu z Jednostką Centralną, w zakresie rozliczenia podatku VAT,
* rozliczania podatku VAT i uczestnictwo w czynnościach wyjaśniających w siedzibie Jednostki Centralnej w przypadku kontroli podatkowo-skarbowej,
* prowadzenia dokumentacji rozliczeń VAT.

Powyższe stanowiło wykonanie obowiązku nałożonego na Dyrektora Centrum postanowieniami Psrp VAT i jednocześnie pozwala uznać zalecenie pokontrolne za wykonane.

Z analizy przedłożonych zakresów uprawnień, obowiązków i odpowiedzialności wynikało, że Dyrektor Centrum nie delegował na pracowników obowiązku archiwizowania dokumentacji dotyczącej rozliczeń podatku VAT, zarówno w formie elektronicznej jak
i w formie papierowej, wobec czego – na mocy postanowień Psrp VAT[[5]](#footnote-5) sam ponosi odpowiedzialność w tym zakresie.

1. **Instrukcję obiegu dokumentów księgowych – dokument stanowiący załącznik nr 5 do Polityki rachunkowości CKZ wprowadzony zarządzeniem Nr 7/2014 Dyrektora Centrum z dnia 13.03.2014 r., a także dokumenty, z których wynikało powierzenie obowiązków w zakresie gospodarki finansowej pracownikom jednostki.**

Analiza obowiązującej w jednostce dokumentacji regulującej zasady obiegu i kontroli dokumentów księgowych w jednostce wykazała, że treść dotychczasowej *instrukcji obiegu dokumentów księgowych* (załącznik nr 5 do Polityki rachunkowości CKZ) została zachowana w całości, natomiast zarządzeniem nr 6/2019 r. z dnia 27.03.2019 r. w sprawie aktualizacji „Instrukcji obiegu dokumentów księgowych w Centrum Kształcenia Praktycznego w Piotrkowie Trybunalskim” oraz wprowadzenia szczegółowej „Instrukcji obiegu i kontroli faktur zakupu” Dyrektor Centrum poszerzył istniejącą regulację o dodatkowe dwa załączniki[[6]](#footnote-6). Tworzenie dokumentacji jednostki w drodze uzupełnienia istniejących procedur poprzez dodanie kolejnych załączników oraz nie zawsze poprawny sposób zredagowania niektórych postanowień i zapisów, spowodowało, że:

1. Budowa *instrukcji* *obiegu dokumentów księgowych* – jako wewnętrznego aktu prawnego jednostki jest niezgodna z wymogami określonymi w Zasadach techniki prawodawczej[[7]](#footnote-7) dotyczącymi budowy, tytułów, przepisów merytorycznych, oznaczenia przepisów i ich systematyzacji, a także wprowadzania zmian (nowelizacji), co powoduje, że posługiwanie się tekstem aktu jest istotnie utrudnione np. zapisy w dodanych załącznikach nie zawsze były zgodne z treścią aktu, a w wielu przypadkach powtarzały zapisy tego aktu co mogło prowadzić do odmiennego interpretowania danej regulacji.
2. Nie zapewniono zgodności przepisów wewnętrznych z przepisami powszechnie obowiązującymi, takimi jak:
* Art. 53 ust. 1 i art. 54 ust. 1 pkt 2 ustawy o finansach publicznych w wyniku zamieszczenia zapisów, że faktury VAT zakupowe zatwierdza Dyrektor i Główny księgowy, podczas gdy zatwierdzać do wypłaty może jedynie kierownik jednostki (lub wyraźnie do tego upoważniony inny pracownik). W procesie wydatkowania środków publicznych obowiązuje bowiem zasada rozdzielenia funkcji dysponenta środków publicznych od wykonawcy wydawanych przez niego dyspozycji. Do obowiązków głównego księgowego jednostki sektora finansów publicznych należy jedynie wykonywanie dyspozycji środkami pieniężnymi. Dysponentem środków publicznych jest zaś kierownik jednostki odpowiedzialny za całość gospodarki finansowej.
* Art. 54 ust. 1 ustawy o finansach publicznych z uwagi na uregulowanie, że Główny księgowy „opiniuje” dokument (tj. fakturę zakupu) pod względem rozliczeń VAT i realizacji budżetu, podczas gdy do obowiązków głównego księgowego jednostki sektora finansów publicznych należy przeprowadzenie wstępnej kontroli a) zgodności operacji gospodarczych i finansowych z planem finansowym, b) kompletności i rzetelności dokumentów dotyczących operacji gospodarczych i finansowych.
1. Przyjęte przez jednostkę zasady obiegu i kontroli dokumentów księgowych nie spełniały standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych[[8]](#footnote-8), tj.:
	1. Standardu 14 *Szczegółowe mechanizmy kontroli dotyczące operacji finansowych i gospodarczych* w związku z niezapewnieniem skutecznych i zgodnych z przepisami prawa mechanizmów kontroli, w zakresie:
		* zatwierdzania (autoryzacji) operacji finansowych przez kierownika jednostki lub osoby przez niego upoważnione oraz podziału kluczowych obowiązków.

*Zapisy instrukcji przewidywały wspólne zatwierdzanie do wypłaty faktur zakupowych przez Dyrektora jednostki i Głównego księgowego.*

* + - weryfikacji operacji finansowych i gospodarczych przed ich realizacją

*W treści instrukcji zawarte zostały sformułowania niepoprawne np. podpis merytoryczny, zamiast kontrola merytoryczna, osoba upoważniona do podpisu pod względem merytorycznym, zamiast osoba upoważniona do kontroli merytorycznej, ponadto wskazanie wielu stanowisk uprawnionych do składania na dowodach księgowych podpisu merytorycznego w rzeczywistości nie porządkowało ścieżki obiegu a skutkowało jedynie rozproszeniem kompetencji.*

* 1. Standardu 4 *Delegowanie uprawnień* i standardu 10 *Dokumentowanie systemu kontroli zarządczej* w związku z niezapewnieniem spójności przyjętych w instrukcji rozwiązań dotyczących obiegu i kontroli dowodów księgowych z delegowanymi pracownikom uprawnieniami i odpowiedzialnością w tym zakresie.

*Weryfikacja indywidualnych zakresów obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności pracowników z wykazem osób upoważnionych do podpisu merytorycznego – stanowiącym załącznik nr 2 do* *Instrukcji obiegu i kontroli faktur zakupu* – *wykazała niespójności polegające na powierzeniu uprawnienia do podpisywania faktur i rachunków pod względem merytorycznym – Wicedyrektorowi, Kierownikowi gospodarczemu i Kierownikowi szkolenia praktycznego, natomiast Instrukcja obiegu dokumentów księgowych wskazywała takie uprawnienie dla wybranych obszarów zakupów dokonywanych przez jednostkę (np. w przypadku Wicedyrektora – był on uprawniony do podpisu merytorycznego faktur dotyczących kosztów ogólnozakładowych i pomocy naukowych, zakupów socjalnych, BHP, produkcji i kursów, natomiast nie posiadał takich uprawnień w odniesieniu do faktur dot. zakupów biurowych, zakupów niematerialnych i prawnych). Ponadto w instrukcji przyjęto, że faktury dotyczące zakupów biurowych i zakupów wartości niematerialnych i prawnych mogą być sprawdzone pod względem merytorycznych m.in. przez pracowników zatrudnionych na stanowisku sekretarza i sekretarki ds. kursów zawodowych, w sytuacji gdy pracownicy nie posiadali pisemnego upoważnienia do dokonywania takiej kontroli.*

* 1. Standardu 3 *Struktura organizacyjna Powołane w instrukcji komórki organizacyjne takie jak księgowość, technologia nie były przewidziane w strukturze organizacyjnej jednostki, wynikającej z jej Regulaminu organizacyjnego*[[9]](#footnote-9)

Procedury wewnętrzne, instrukcje, dokumenty określające zakres obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności stanowią dokumentację systemu kontroli zarządczej i ładu organizacyjnego w jednostce, dlatego ważne jest dołożenie najwyższej staranności przy przygotowywaniu aktów prawa wewnętrznego upoważnień i zakresów obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności w celu zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Na podstawie art. 69 ust. 1 pkt 3 ustawy o finansach publicznych zapewnienie funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej należy do obowiązków kierownika jednostki.

1. Przyjęte przez jednostkę zasady podpisywania deklaracji VAT były niezgodne z wymogami wynikającymi z zarządzeń Prezydenta Miasta w sprawie zasad centralizacji rozliczeń podatku od towarów i usług VAT obowiązujących w Mieście Piotrków Trybunalski (z zapisów obowiązujących w jednostce wynikało, że deklaracje VAT podpisuje główny księgowy, a oryginał przekazywany jest do Urzędu Skarbowego[[10]](#footnote-10), natomiast z zarządzeń Prezydenta Miasta wynika obowiązek podpisania cząstkowych deklaracji VAT, a obecnie cząstkowej informacji o podatku od towarów i usług, przez kierownika jednostki i głównego księgowego jednostki i przekazania ich do Jednostki Centralnej).

Ponadto, wykonywanie zadań z zakresu gospodarki finansowej (w tym dokonywanie kontroli dokumentów księgowych), wymaga zachowania formy powierzenia tych obowiązków wynikającej z art. 53 ust. 2 ustawy o finansach publicznych, zgodnie z którym kierownik jednostki może powierzyć określone obowiązki pracownikom jednostki a przyjęcie przez te osoby obowiązków w zakresie gospodarki finansowej powinno być potwierdzone dokumentem w formie odrębnego imiennego upoważnienia albo wskazania w regulaminie organizacyjnym tej jednostki[[11]](#footnote-11). Wskazanie tych obowiązków w zakresach czynności pracowników nie spełnia ustawowych wymogów prawidłowego powierzenia pracownikowi – zarówno obowiązków jak i odpowiedzialności – warunkującego możliwość wykonywania obowiązków z zakresu gospodarki finansowej, a następnie egzekwowania od pracownika odpowiedzialności za niewłaściwe wykonywanie powierzonych obowiązków we wszystkich reżimach odpowiedzialności, w których wymagane jest spełnienie przesłanek podmiotowych.

Skuteczność powierzenia to także akt uświadomienia pracownikowi, że za ewentualne nieprawidłowości w wykonywaniu powierzonych mu obowiązków będzie osobiście ponosił odpowiedzialność. Mając na uwadze rekomendacje audytora wewnętrznego Urzędu Miasta Piotrkowa Trybunalskiego zawarte w dokumencie *Informacja z czynności doradczych w zakresie powierzania pracownikom jednostek, w tym głównemu księgowemu obowiązków i odpowiedzialności w zakresie gospodarki finansowej oraz rachunkowości*[[12]](#footnote-12), w jednostkach organizacyjnych Miasta Piotrkowa Trybunalskiego: 1) powierzanie obowiązków i odpowiedzialności w zakresie gospodarki finansowej powinno następować na podstawie odrębnego od zakresu obowiązków imiennego dokumentu o charakterze upoważnienia i przy zachowaniu wymogów formalnych wynikających z przepisów prawa powszechnie obowiązującego; 2) w dokumencie na mocy, którego dokonuje się powierzenia obowiązków wskazywana powinna być podstawa prawna powierzenia, tj. art. 53 ust. 2 u.f.p. Pomimo, że jest to rozwiązanie dość formalistyczne, to modelowo jest najbardziej właściwe.

Funkcjonowanie przyjętych przez jednostkę w ww. uregulowaniach rozwiązań sprawdzono na podstawie analizy wybranych losowo faktur zakupowych zakwalifikowanych do odliczenia podatku VAT.

Skontrolowane faktury zakupowe posiadały:

* + - datę wpływu do jednostki,
		- stwierdzenie sprawdzenia i zakwalifikowania dowodu do ujęcia w księgach rachunkowych przez wskazanie miesiąca oraz sposobu ujęcia dowodu w księgach rachunkowych (dekretacja), podpis osoby odpowiedzialnej za te wskazania (tj. głównego księgowego),
		- informację o metodzie odliczenia podatku VAT,
		- potwierdzenie dokonania kontroli przez osobę upoważnioną do składania podpisu merytorycznego (w zbadanych przypadkach Kierownik gospodarczy sam lub łącznie z Kierownikiem szkolenia praktycznego, przy czym upoważnienie takie wynikało z zakresu obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności),
		- potwierdzenie dokonania kontroli formalno-rachunkowej przez Głównego księgowego lub Sekretarkę ds. kursów zawodowych (upoważnienie dla pracownika zatrudnionego na stanowisku Sekretarki ds. kursów zawodowych wynikało z zakresu obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności pracownika).

Wszystkie skontrolowane faktury zostały zatwierdzone do zapłaty przez Dyrektora Centrum i zostały zaewidencjonowane w księgach rachunkowych jednostki.

Kontrola wykazała:

* + - Brak potwierdzenia dokonania przez Głównego księgowego wstępnej kontroli w zakresie wynikającym z art. 54 ust. 1 pkt 3 ustawy o finansach publicznych[[13]](#footnote-13).

*Zgodnie z art. 54 ust. 3 ustawy dowodem dokonania przez głównego księgowego wstępnej kontroli, jest jego podpis złożony na dokumentach dotyczących danej operacji[[14]](#footnote-14).Złożenie podpisu przez głównego księgowego na dokumencie, obok podpisu pracownika właściwego rzeczowo, oznacza, że: 1)  nie zgłasza zastrzeżeń do przedstawionej przez właściwych rzeczowo pracowników oceny prawidłowości tej operacji i jej zgodności z prawem, 2)  nie zgłasza zastrzeżeń do kompletności oraz formalno-rachunkowej rzetelności i prawidłowości dokumentów dotyczących tej operacji; 3)  zobowiązania wynikające z operacji mieszczą się w planie finansowym  jednostki.*

* + - W jednym przypadku dokument nie posiadał potwierdzenia sprawdzenia dowodu pod względem formalno-rachunkowym (faktura VAT nr 19911592/1206/39/39-R z dnia 31.03.2020 r.),

W świetle powyższych ustaleń, zalecenia nie można uznać za wykonane.

1. **Rejestry zakupów za m-ce IV-VI 2020 r. oraz I-III 2021 r. wygenerowane przez jednostkę w programie finansowo-księgowym Aldar oraz faktury zakupowe za okres IV-VI 2020 r. i I-III 2021 r. stanowiące podstawę do odliczenia podatku VAT naliczonego.**

Analiza dokumentów wykazała, że:

1. Ewidencja zakupu umożliwiała – zgodnie z wymogami Psrp VAT – prawidłowe sporządzenie deklaracji cząstkowej VAT (obecnie cząstkowej informacji o podatku od towarów i usług) tj. zapewniono prezentację danych takich jak: numer kolejny w ewidencji, datę wpływu dokumentu datę wystawienia dokumentu, numer dokumentu, dane dotyczące sprzedawcy (nazwa, adres, NIP), wartość dostawy brutto, kwoty podatku naliczonego (do odliczenia). Użytkowany w jednostce program finansowo-księgowy Aldar umożliwia generowanie plików JPK i przesyłanie ich do jednostki nadrzędnej.
2. Faktury dokumentujące nabycie towarów i usług w badanych miesiącach, które zostały ujęte w rejestrach zakupu, zostały zaklasyfikowane do odliczenia podatku VAT w 100 % (zakup towarów wykorzystywanych do sprzedaży opodatkowanej[[15]](#footnote-15)) oraz faktury zaklasyfikowane do częściowego odliczenia podatku VAT z zastosowaniem prewspółczynnika i wskaźnika struktury sprzedaży (zakup towarów i usług wykazujących związek z działalnością opodatkowaną, zwolnioną z opodatkowania i niepodlegającą opodatkowaniu). Z dodatkowych wyjaśnień udzielonych przez Dyrektora jednostki wynikało, że modyfikacje wprowadzone przez autora programu finansowo-księgowego Aldar umożliwiły zautomatyzowanie obliczania podatku VAT podlegającego częściowemu odliczeniu, co wyeliminowało dokonywanie obliczeń poza programem. Po wprowadzeniu przez użytkownika systemu do programu finansowo-księgowego wartości prewskaźnika i wartości wskaźnika struktury sprzedaży i wyborze opcji „F-ra-częściowe odliczenie VAT” program automatycznie oblicza kwotę podatku VAT naliczonego podlegającego odliczeniu, a po zakończeniu roku – po ustaleniu prewspółczynnika i wskaźnika struktury sprzedaży za zakończony rok (tzw. „ostateczny” PRE i WSS) i wprowadzeniu wartości tych wskaźników do programu, program automatycznie wylicza wartość tzw. korekty rocznej VAT.

Wprowadzone modyfikacje programu finansowo-księgowego Aldar umożliwiają wprawdzie dokonywanie obliczeń podatku VAT i sporządzanie korekty rocznej na podstawie rzeczywistych proporcji odliczeń w systemie komputerowym, ale jak wykazała kontrola prezentowane w rejestrach zakupu faktury zakwalifikowane przez jednostkę do częściowego odliczenia VAT (wykazujące związek z działalnością opodatkowaną, zwolnioną z opodatkowania i niepodlegającą opodatkowaniu) są w rejestrze zakupu wykazane w kolumnie dla sprzedaży opodatkowanej i zwolnionej[[16]](#footnote-16) np. faktura nr O/S1/0191544/20 z dnia 29.12.2020 r.[[17]](#footnote-17), faktura nr 01740/W/21 z dnia 26.01.2021 r.[[18]](#footnote-18) Powyższe uchybienia nie miały jednak wpływu na dane wykazane w cząstkowej informacji o podatku od towarów i usług za m-c I 2021 r.

Mając na uwadze ustalenia kontroli należy stwierdzić, że zalecenie nie zostało wykonane w pełnym zakresie, gdyż w dalszym ciągu wydruk rejestru zakupu nie zapewnia właściwej prezentacji faktur według rodzajów działalności występujących w jednostce.

1. **Prawidłowość obliczenia przez jednostkę prewskaźnika i wskaźnika rzeczywistych proporcji sprzedaży za rok 2018, 2019 i 2020.**

W celu kontroli powyższego zagadnienia sprawdzono sposób obliczenia przez jednostkę prewskaźnika i wskaźnika struktury sprzedaży w oparciu o dane historyczne za rok 2018, 2019 i 2020 (tj. będące odpowiednio wstępnymi wartościami tych proporcji na potrzeby odliczania podatku VAT w latach 2019, 2020 i 2021). Dane stanowiące podstawę wyliczeń jednostki porównano z danymi zawartymi w sprawozdaniach z wykonania dochodów budżetowych oraz zestawieniami z rejestrów sprzedaży – za lata 2018, 2019 i 2020. Na podstawie obliczeń sprawdzających ustalono, że wartości przekaźników i wskaźników struktury sprzedaży za ww. lata jednostka wyliczyła prawidłowo, tj. wyliczenie prewskaźnika, nastąpiło według wzoru stosowanego dla jednostki budżetowej, stosownie do § 3 ust. 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 17.12.2015 r.[[19]](#footnote-19), natomiast wyliczenie współczynnika proporcji zgodnie z art. 90 ust. 3 i 4 ustawy z dnia 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług[[20]](#footnote-20).

Z uwagi na powyższe – zalecenie zostało wykonane.

1. **Zakładowy Plan Kont, aneks nr 1/2020 i aneks nr 1/2021 do polityki rachunkowości jednostki, wydruk obrotów na wybranych kontach księgowych**[[21]](#footnote-21) **dla miesięcy I, II i III 2021 r.**

Z ustaleń dokonanych na podstawie analizy przedstawionych przez jednostkę dokumentów wynika, że:

Aneks nr 1/2020 i aneks nr 1/2021 do polityki rachunkowości wprowadzonej zarządzeniem Nr 7/2014 Dyrektora Centrum z dnia 13.03.2014 r. zostały zaprojektowane i przyjęte z naruszeniem Zasad techniki prawodawczej[[22]](#footnote-22) oraz art. 10 ust. 2 ustawy o rachunkowości[[23]](#footnote-23), zgodnie z którym *dokumentację systemu rachunkowości ustala i aktualizuje kierownik jednostki.* W omawianych przypadkach zmiany do polityki rachunkowości nie zostały wprowadzone w drodze zarządzenia Dyrektora Centrum (były to wyłącznie aneksy podpisane przez Głównego księgowego i Dyrektora Centrum, które ponadto nie zawierały daty ich wydania).

Jednostka utworzyła konta:

225-VJ-0-00 *- Rozliczenie podatku VAT należnego w danym miesiącu,*

225-VJ-1-00 *Rozliczenie podatku VAT naliczonego w danym miesiącu,*

225-VJ-3-00 *Rozliczenie podatku VAT naliczonego w następnym okresie,*

jednak ich budowa[[24]](#footnote-24) była niedostosowana do wymogów Psrp VAT.

Zgodnie z zasadami wprowadzonymi dla jednostek organizacyjnych Miasta, obowiązkiem jednostki było utworzenie do konta 225 kont analitycznych, takich jak: 225-VJ-0- *Rozliczenie podatku VAT należnego w danym miesiącu,*, 225-VJ-1- *Rozliczenie podatku VAT naliczonego w danym miesiącu* i 225-VJ-3- *Rozliczenie podatku VAT naliczonego w następnym okresie.*

Jednostka utworzyła dwa konta 225-VJ-3-23 oraz 225-VJ-W-00, którym nadała taką samą nazwę *– Rozliczenie podatku VAT nalicz. w nast. okr. 23%*. Zgodnie z wymogami Psrp VAT do ewidencji podatku VAT naliczonego do rozliczenia w następnym okresie rozliczeniowym ze stawką 23 % w jednostce służyć powinno tylko konto 225-VJ-3-23 *–Rozliczenie podatku VAT nalicz. w nast. okr. 23% (procedura Psrp VAT nie przewiduje konta 225VJ-W-00- Rozliczenie podatku VAT nalicz. w nast. okr.23%).*

Jednostka nie utworzyła kont:

225-VJ-2 *- Rozliczenie podatku VAT naliczonego od nabycia towarów i usług zaliczanych do środków trwałych do rozliczenia w danym miesiącu,*

225-VJ-W *- Rozrachunki z tytułu VAT z jednostką centralną (UM).*

oraz kont służących ewidencji analitycznej umożliwiającej identyfikację podatku VAT należnego i naliczonego z podziałem na stawki VAT tj.:

225VJ-0-05 *- Rozliczenie podatku VAT należnego w danym miesiącu - ze stawką 5%*,

225-VJ-0-08 *- Rozliczenie podatku VAT należnego w danym miesiącu - ze stawką 8*%,

225-VJ-2-05 *- Rozliczenie podatku VAT naliczonego od nabycia towarów i usług zaliczanych do środków trwałych do rozliczenia w danym miesiącu - ze stawką 5%,*

225-VJ-2-08 *- Rozliczenie podatku VAT naliczonego od nabycia towarów i usług zaliczanych do środków trwałych do rozliczenia w danym miesiącu ze stawką 8%,*

225-VJ-2-23 *- Rozliczenie podatku VAT naliczonego od nabycia towarów i usług zaliczanych do środków trwałych do rozliczenia w danym miesiącu ze stawką 23%*

Powyższe wskazuje, że jednostka nie uwzględniła wszystkich wymogów określonych w rozdziale VII – Ewidencja księgowa Psrp VAT. Na podstawie § 10 zarządzenia nr 378 Prezydenta Miasta z dnia 15 grudnia 2020 r. w sprawie centralizacji rozliczeń podatku od towarów i usług VAT obowiązujących w Mieście Piotrków Trybunalski kierownik jednostki zobowiązany był do ścisłego przestrzegania postanowień zarządzenia oraz uwzględnienia jego zapisów w polityce rachunkowości jednostki.

W tym stanie faktycznym, kontroli poddano sposób ewidencjonowania w księgach rachunkowych jednostki rozliczeń podatku VAT w 2021 r.

Analiza wykazała, że w okresie od 01.01.2021 r. do 31.03.2021 r. jednostka księgowała:

podatek VAT należny ze stawką 23 % na koncie 225-VJ-0-23 - *Rozliczenie podatku VAT należnego w danym miesiącu ze stawką 23%[[25]](#footnote-25)*.

podatek VAT naliczony do rozliczenia w danym okresie – odpowiednio na kontach analitycznych

225-VJ-1-08 - *Rozliczenie podatku naliczonego ze stawką 8%*

i 225-VJ-1-23 - *Rozliczenie podatku naliczonego ze stawką 23 %,*

podatek VAT naliczony do rozliczenia w następnym okresie – odpowiednio na kontach analitycznych:

225-VJ-3-08 - *Rozliczenie podatku naliczonego do rozlicz. w nast. okr. ze stawką 8%*

i 225-VJ-3-23 -*Rozliczenie podatku naliczonego do rozlicz. w nast. okr. ze stawką 23 %[[26]](#footnote-26).*

Wysokość miesięcznych obrotów na kontach była zgodna z wartościami podatku należnego i naliczonego wykazywanymi w cząstkowej informacji o podatku VAT[[27]](#footnote-27).

Analiza kont księgowych służących rozliczeniu podatku VAT za m-ce styczeń, luty i marzec 2021 r. wykazała jednak, że jednostka nie przestrzegała zasad ewidencjonowania operacji związanych z rozliczeniem podatku VAT opisanych w rozdziale VII Psrp VAT dotyczących obowiązkowego przeksięgowania na koniec każdego miesiąca podatku VAT naliczonego podlegającego odliczeniu w danym okresie rozliczeniowym i podatku VAT należnego wynikającego z obowiązku podatkowego powstałego w danym okresie sprawozdawczym na konto rozrachunkowe 225-VJ-W - *Rozrachunki wewnętrzne z tytułu podatku VAT*, w związku ze złożeniem cząstkowej informacji o podatku VAT w Jednostce Centralnej (Urzędzie Miasta ).

Zgodnie z przyjętymi przez Miasto Piotrków Trybunalski zasadami rozliczania podatku VAT, jednostka sporządzająca cząstkową informację VAT obowiązana była utworzyć w ramach konta 225 - *Rozrachunki z budżetami*, konto 225- VJ-W - *Rozrachunki wewnętrzne w tytułu podatku VAT* na potrzeby rozliczania VAT z Jednostką Centralną rozliczającą podatek z Urzędem Skarbowym (z ustaleń kontroli wynika, że jednostka takiego konta nie utworzyła).

Typowe zapisy strony Wn konta 225-VJ-W w jednostce powinny przedstawiać się następująco:

* Przeksięgowanie VAT naliczonego w fakturach i fakturach korygujących od dostawców, podlegającego odliczeniu na koniec miesiąca.
* Przelew zobowiązania z tytułu VAT należnego według cząstkowej informacji o podatku od towarów i usług: na wskazany rachunek Miasta,

Natomiast typowe zapisy strony Ma konta 225-VJ-W w jednostce powinny przedstawiać się następująco:

* Przeniesienie VAT należnego od sprzedaży, wynikającego z wystawionych faktur i faktur korygujących (oraz według kasy fiskalnej),
* Wpływ środków pieniężnych z Miasta z tytułu nadwyżki podatku naliczonego zwróconej na rachunek Miasta z urzędu skarbowego.

Analiza zapisów w okresie od 01.01.2021 r. do 31.03.2021 r. na utworzonym koncie 225-VJ-W-00 - *Rozliczenie podatku VAT nalicz. w nast. okr. 23%*. wykazała zaewidencjonowanie po stronie Wn (na podstawie wyciągu bankowego z dnia 14.01.2021 r.) przelewu podatku VAT podlegającego odprowadzeniu do jednostki centralnej wg informacji składanej za miesiąc XII 2021. Z kolei przelewy zobowiązania z tytułu podatku VAT podlegającego odprowadzeniu do jednostki centralnej za miesiące I 2021 r. (wyciąg z dnia 12.02.2021 r.) i II 2021 (wyciąg z dnia 12.03.2021 r.) zostały zaewidencjonowane po stronie Ma konta 225-VJ-0-00 - *Rozliczenie podatku VAT należnego w danym miesiącu*. Takie działanie było niezgodne z przyjętymi przez Miasto zasadami, o których mowa w rozdziale VII – Ewidencja księgowa i przekazywanie podatku Vat należnego w jednostkach sporządzających cząstkowe informacje o podatku od towarów i usług.

Z uwagi na powyższe – zalecenie nie zostało wykonane.

Kontrola wykazała również, że

* Upoważnienie Nr 0113-2/2019, Dyrektora Centrum z dnia 14.03.2019 r. udzielone Wicedyrektorowi – Panu Sławomirowi Gajowi – do załatwiania spraw w zakresie zastępstwa pełnionego za Dyrektora w czasie jego nieobecności zredagowane zostało z pominięciem standardów kontroli zarządczej, o których mowa w części *A. Środowisko wewnętrzne, Standard 4. Delegowanie uprawnień*[[28]](#footnote-28), gdyż przedmiotowe upoważnienie oprócz delegowanych uprawnień zawierało również treść oświadczenia o przyjęciu odpowiedzialności za wykonywanie zadań wynikających z centralizacji rozliczeń podatku VAT. Zastrzeżenia budził brak wyraźnego sformułowania oświadczenia pracownika, że ze wskazanym dniem przyjmuje na siebie obowiązki wymienione w dokumencie (sposób przyjęcia przez pracownika delegowanych uprawnień, może powodować nieskuteczność powierzenia). Ponadto w postawie prawnej upoważnienia wskazany został art. 268a K.p.a., który nie ma zastosowania do udzielania takich upoważnień. Dyrektor Centrum dysponował pełnomocnictwem nr 493 z dnia 06.12.2016 r., (następnie pełnomocnictwem nr 659 z dnia 28.06.2019 r. oraz pełnomocnictwem nr 850 z dnia 28.08.2019 r. – każde późniejsze pełnomocnictwo uchylało wcześniejsze) na podstawie którego przysługiwała mu kompetencja do udzielania dalszych pełnomocnictw, które stanowiło w tym przypadku podstawę powierzenia zadań kierownika jednostki w czasie jego nieobecności[[29]](#footnote-29).
* Dokument powierzenia przez Dyrektora Centrum obowiązków i odpowiedzialności głównego księgowego jednostki zawierał w podstawie prawnej przepis art. 54 ust. 1 ustawy o finansach publicznych, a pod treścią datę 03.09.2012 r. oraz pieczątkę i podpis Dyrektora Centrum, niżej adnotację: przyjęłam do wiadomości i stosowania oraz podpis pracownika. Powołany art. 54 ustawy, zawiera jedynie regulacje dotyczące zakresu kompetencji (obowiązków i odpowiedzialności) głównego księgowego oraz określa warunki konieczne do zajmowania tego stanowiska. Natomiast podstawę prawną powierzenia głównemu księgowemu jednostki określonych obowiązków w zakresie gospodarki finansowej stanowi art. 53 ust. 2 ustawy o finansach publicznych (przyjęcie obowiązków przez tę osobę powinno być potwierdzone dokumentem w formie odrębnego imiennego upoważnienia albo wskazania w regulaminie organizacyjnym tej jednostki), a w przypadku gdy powierzenie to obejmuje również obowiązki w zakresie rachunkowości podstawa prawna powierzenia powinna zostać rozszerzona o art. 4 ust. 5 ustawy o rachunkowości (powierzenie wykonywania obowiązków w zakresie rachunkowości określonych ustawą innej osobie powinno nastąpić za jej zgodą przy czym przyjęcie odpowiedzialności wymaga formy pisemnej).

W świetle powyższych regulacji – dokument powierzenia obowiązków, stanowiący zarazem upoważnienie do wykonywania zakresu określonych obowiązków, jak też kształtujący odpowiedzialność, w tym, w zakresie dyscypliny finansów publicznych, powinien zawierać udokumentowanie przyjęcia obowiązków i odpowiedzialności. Zastosowany zwrot „przyjęłam do wiadomości i stosowania” – zgodnie z jego rozumieniem – potwierdza otrzymanie dokumentu i zapoznanie się z przypisanym katalogiem obowiązków, których wykonywanie jest wymagane na danym stanowisku. Może jednak umożliwić pracownikowi uchylenie się od odpowiedzialności za niewłaściwe wykonywanie obowiązków, (odpowiedzialność w takim przypadku będzie ponosił wyłącznie kierownik jednostki).

* W toku kontroli sprawdzającej zweryfikowano przestrzeganie przez jednostkę wymogu numerowania faktur dokumentujących sprzedaż usług wg schematu (wzorca) wskazanego w Psrp VAT[[30]](#footnote-30). Z dokonanych ustaleń wynika, że jednostka zachowała odrębność numerowania faktur w ramach serii uwzględniających występujące rodzaje działalności (sprzedaży)[[31]](#footnote-31), a ponadto zapewniono:
* identyfikację jednostki w której sprzedaż w imieniu Miasta była realizowana – w przyjętym symbolu zawarty był do końca 2019 r. skrót CKP, natomiast od 2020 r. skrót CKZ (warunek ten nie był spełniony do końca 2018 r.);
* jednoznaczną identyfikację faktury – każdy dokument posiadał kolejny numer, nadawany chronologicznie w ramach stosowanych serii oraz odrębnie dla każdego roku kalendarzowego (poszczególne serie, z wyjątkiem faktur wystawianych dla sprzedaży usług zwolnionej z podatku VAT, zawierały literowy wyróżnik pozwalający na jej powiązanie z rodzajem wykonywanej sprzedaży).

Ponadto kontrolą objęto przestrzeganie przez jednostkę zasad Psrp VAT oraz zasad najmu określonych w zarządzeniu Prezydenta Miasta Piotrkowa Trybunalskiego[[32]](#footnote-32) przy zawieraniu umów cywilnoprawnych oraz dokumentowaniu realizowanej sprzedaży w związku ze świadczonymi przez Centrum w latach 2019-2020 usługami najmu (obszar ten nie został objęty kontrolą przeprowadzoną w 2018 r.).

* Do kontroli przyjęto próbę 12 losowo wybranych kontrahentów (osoby fizyczne), którym jednostka – na podstawie zawartych umów w 2019 i/lub 2020 świadczyła usługi najmu miejsca parkingowego[[33]](#footnote-33). Szczegółowa kontrola dotyczyła umów najmu, ich dokumentowania przestrzegania przepisów odnoszących się do obowiązku podatkowego w podatku VAT (tj. zawierania umów, zapisów zawartych w ich treści przestrzegania postanowień umów w praktyce, fakturowania prowadzonej sprzedaży usług, ich ewidencjonowania na kontach rozrachunkowych, wykazywania podatku VAT należnego w cząstkowych informacjach o podatku od towarów i usług).

Z analizy przedstawionych umów z najemcami miejsc parkingowych wynikało, że wszystkie skontrolowane umowy zawierały prawidłowe oznaczenie Miasta, będącego stroną umowy, oraz wskazanie sposobu jego reprezentowania. Do umów obowiązujących w 2019 r. zawarto aneksy w związku ze zmianą nazwy jednostki. Kontrola nie wykazała przypadków świadczenia usługi najmu bez obowiązującej w tym czasie umowy. Umowy, co do zasady, zawierane były na początku stycznia na okres 1 roku z możliwością rozwiązania jej przez każdą ze stron z dwutygodniowym wypowiedzeniem złożonym w formie pisemnej. Umowy określały czynsz w kwotach brutto miesięcznie. Kwotę czynszu najemca był zobowiązany wpłacać do 15-go każdego miesiąca przelewem na wskazane w umowie konto bankowe jednostki.

Umowy nie zawierały postanowień odnoszących się do formy i sposobu dokumentowania sprzedaży tych usług. W przypadku najmu świadczonego na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej – usługodawca nie ma obowiązku wystawienia faktury, co jednak nie oznacza, że faktury takie nie mogą być sporządzane. Zgodnie z zapisami Psrp VAT, odsyłającymi w tej kwestii do art. 111 ust. 1 ustawy o VAT – *podmioty* *(podatnicy) dokonujący sprzedaży m.in. na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej są obowiązani prowadzić ewidencję sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących.* W toku kontroli ustalono, że w latach 2019-2020 jednostka korzystała ze zwolnienia z posiadania kasy fiskalnej w związku z rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 28.12.2018 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz. U. z 2018 r. poz. 2519 ze zm.) i wykonanie usługi najmu na rzecz osób fizycznych dokumentowała fakturą.

Ustalono, że przy zawieraniu umów najmu miejsc parkingowych jednostka nie stosowała się do ramowych zasad wynajmu w jednostkach oświatowych określonych w zarządzeniach Prezydenta Miasta[[34]](#footnote-34) (np. w toku kontroli nie okazano aktualnej kalkulacji kosztów dla ustalenia wysokości obowiązujących stawek czynszu, przed zawarciem umowy nie przedstawiano jej projektu do zaopiniowania w Biurze Prawnym UM).

Kontrola wykazała:

Dwa przypadki nieprzestrzegania warunków umów z najemcami miejsc parkingowych dotyczących terminu ich obowiązywania – umowa nr 27/2019 z dnia 15.04.2019 r. oraz umowa nr 30/2020 z dnia 01.12.2020 r. Z postanowień ww. umów wynikało, że zostały one zawarte na czas określony tj. na 1 rok, co oznaczało, że umowy te obowiązują odpowiednio: od 01.05.2019 r. do 30.04.2020 r. i od 01.12.2020 r. do 30.11.2021 r. W wyniku dalszej analizy ustalono, że w trakcie obowiązywania tych umów – po zakończeniu roku kalendarzowego (odpowiednio 2019 r. i 2020 r.) jednostka podpisała z tymi samymi najemcami kolejne umowy – były to umowa nr 2/2020 zawarta 02.01.2020 r. i umowa nr 4/2021 zawarta 02.01.2021 r., z których wynikało, że wcześniejsze umowy zostają rozwiązane (jednak bez wskazania danych identyfikujących te umowy).

Przyjęta przez jednostkę praktyka pozostawała także w sprzeczności z postanowieniami umów o ich rozwiązaniu, gdyż w myśl § 5 ust. 1 – *przedterminowe rozwiązanie umowy najmu przysługiwało każdej ze stron pod warunkiem zachowania 2 – tygodniowego wypowiedzenia złożonego w formie pisemnej*, natomiast zgodnie
z § 5 ust. 2 – *wynajmujący mógł rozwiązać umowę bez zachowania okresu wypowiedzenia, jeżeli najemca zalegał z zapłatą za czynsz co najmniej za 2 okresy płatności albo naruszał inne postanowienia umowy*.

Ustalono, że żadna z powyższych okoliczności nie wystąpiła.

* Jednostka naruszyła warunki określone w § 5 ust. 1 umowy nr 19/2020 z dnia 02.01.2020 r., w związku z rozwiązaniem umowy bez zachowania formy pisemnej. Z wyjaśnień Dyrektora Centrum wynika, że doszło do ustnego wypowiedzenia umowy przez najemcę i zakończenia świadczenia usługi najmu z dniem 30.11.2020 r. (protokół kontroli s. 34-35).

Przestrzeganie warunków umów najmu, w kontekście przepisów ustawy o VAT nabiera szczególnego znaczenia, gdyż świadczenie usług najmu podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

W fakturach dokumentujących sprzedaż usług najmu miejsc parkingowych jednostka wskazywała jako sprzedawcę Miasto Piotrków Trybunalski. Wystawiane faktury posiadały odrębną numerację prowadzoną w ramach serii dla sprzedaży usług najmu miejsc parkingowych.

Co do zasady, faktury z tytułu świadczonego najmu miejsc parkingowych jednostka wystawiała nie później niż z upływem terminu płatności wskazanego w umowach najmu, co było zgodne z przepisem art. 106i ust. 3 pkt 4 ustawy o podatku VAT.

Kontrola wykazała, że dokumentujące sprzedaż usług najmu faktury o numerach: 5/CKPP19 z 7.01.19r, 7/CKPP19 z 7.01.19 r., 14/CKPP19 z 11.01.19 r., 28CKPP19 z 04.02.19 r., 71/CKPP/19 z 1.04.19 r. 93/CKPP/19 z 30.04.19 r., 149CKPP19 z 11.07.19 r., 216CKPP19 z 09.10.19 r.(na fakturach podana informacja o okresie rozliczeniowym ) oraz faktury o numerach 8/CKZP20 z 10.01.2020, 78/CKZP20 z 08.04.2020, 150/CKZP20 z 07.07.2020, 221/CKZP20 z 06.10.2020 (na fakturach brak informacji o okresie rozliczeniowym) zostały wstawione wcześniej niż 30. dnia przed wykonaniem usługi w związku z płatnością najemców dokonaną z góry. W tym miejscu należy podkreślić, że wcześniejsze otrzymanie zapłaty z tytułu świadczenia usług najmu nie wywołuje żadnych skutków podatkowych. W przypadku usług najmu na moment powstania obowiązku podatkowego wpływać może wyłącznie upływ terminu płatności za usługę (w omawianych przypadkach termin ten upływał 15. dnia każdego miesiąca).

W toku kontroli ustalono, że podatek VAT należny wynikający z wystawionych w okresie od stycznia 2019 r. do grudnia 2020 r. faktur dokumentujących sprzedaż usług najmu miejsc parkingowych dwunastu losowo wybranych kontrahentów jednostka rozliczyła w miesiącach, w których powstał obowiązek podatkowy, tj. w cząstkowej deklaracji/informacji za miesiąc, w którym zostały wystawione (stosownie do art. 19a ust. 5 pkt 4 lit. b ustawy o VAT).

Szczegółowa analiza faktur dokumentujących sprzedaż usług najmu na podstawie umów najmu o numerach 1/2019, 2/2019, 6/2019, 9/2019, 10/2019, 11/2019, 12/2019, 15/2019, 16/2019, 21/2019 i 27/2019 oraz 2/2020, 3/2020, 4/2020, 8/2020, 15/2020, 16/2020, 20/2020, 22/2020, 23/2020, 25/2020, 26/2020, 30/2020 wykazała:

Cztery przypadki wystawienia przez jednostkę faktur z tytułu świadczonych usług najmu miejsc parkingowych, po upływie terminu płatności wskazanego w umowach (faktura nr 71/CKZ/20 z dn. 19.03.2020 r., nr 96/CKZP20 z dn. 16.04.2020 r., nr 140/CKZP20 z dn. 16.06.2020 r., nr 167/CKZP20 z dn. 16.07.2020 r.

Powyższym działaniem jednostka naruszyła:

* + art. 106i ust. 3 pkt 4 ustawy o podatku VAT, w myśl którego – *w odniesieniu do świadczenia usług najmu, fakturę wystawia się nie później niż z upływem terminu płatności.*
	+ art. 42 ust 5 ustawy o finansach publicznych, zgodnie z którym *jednostki sektora finansów publicznych są obowiązane do ustalania przypadających im należności pieniężnych, w tym mających charakter cywilnoprawny, oraz terminowego podejmowania w stosunku do zobowiązanych czynności zmierzających do wykonania zobowiązania.*

Działanie to nie spowodowało konsekwencji podatkowych, gdyż: 1) każda faktura została wystawiona w miesiącu w którym powstał obowiązek podatkowy[[35]](#footnote-35), 2) zobowiązanie podatkowe wynikające z obowiązku podatkowego (a także z wystawionych faktur) jednostka wskazała w rozliczeniach za miesiące, w których obowiązek ten powstał.

Liczne odstępstwa od warunków podpisanych umów najmu w związku z wykazywaniem na fakturach terminu płatności niezgodnego z terminem płatności wynikającym z zawartych umów (termin zapłaty na fakturach był w każdym przypadku taki sam jak data jej wystawienia).

* We wszystkich wystawionych przez jednostkę fakturach dokumentujących sprzedaż usług najmu – wskazywana była data wykonania usługi taka sama jak data wystawienia faktury (w umowach najmu strony przyjęły miesięczny okres rozliczeniowy i ustaliły termin płatności do 15 każdego miesiąca).

Powyższe stanowiło naruszenie:

* + art. 19a ust. 3 zdanie pierwsze ustawy o VAT, zgodnie z którym *usługę, dla której w związku z jej świadczeniem ustalane są następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń, uznaje się za wykonaną z upływem każdego okresu, do którego odnoszą się te płatności lub rozliczenia, do momentu zakończenia świadczenia tej usługi*.
	+ art. 106 e ust.1 pkt 6 ustawy o VAT, zgodnie z którym *faktura z tytułu najmu powinna zawierać datę wykonania usługi w przypadku gdy data ta różni się od daty wystawienia faktury*.

W świetle przepisów ustawy o VAT oraz obowiązujących jednostkę zasad centralizacji rozliczeń podatku VAT, dokumenty (faktury) potwierdzające wykonanie usługi powinny przede wszystkim:

1. wynikać z zawartej umowy, przy czym zgodność faktury z zawartą umową powinna przejawiać się m.in. w takich elementach jak:
* data wykonania usługi (lub wskazanie miesięcznego okresu rozliczeniowego),
* termin zapłaty,
* data wystawienia,
1. zostać wystawione nie później niż z upływem terminu płatności określonego w umowie tj. najpóźniej do 15 dnia każdego miesiąca za ten miesiąc.

Pomimo ww. naruszeń możliwe było przyporządkowanie faktury do miesiąca, którego dotyczyła.

Ponadto kontrola wykazała także inne nieprawidłowości w fakturach dokumentujących sprzedaż usług najmu na podstawie umowy nr 5/2019 z dnia 02.01.2019 r. i umowy nr 19/2020 z dnia 02.01.2020 r. (umowy dotyczą tego samego najemcy).

Zestawienie faktur wystawionych do umów najmu nr 5/2019 i 19/2020 zawierają tabele nr 1 i 2.

**Tabela nr 1.**

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | Nr faktury | Data wystawienia | Data wykonania usługi (na fakturze) | Wskazanie miesiąca (okresu rozliczeniowego, którego dotyczy faktura). | Terminy płatności czynszu za najem wg umowy obowiązującej **w 2019 roku** | Miesiąc ujęcia faktury w rejestrzesprzedaży | Miesiąc sprzedaży (w którym najpóźniej powinno dojść do wystawienia faktury i rozpoznania obowiązku podatkowego) |
| **a** | **b** | **c** | **d** | **e** | **f** | **g** | **h** |
| 1. .
 | 5/CKPP19 | 07.01.2019 | 07.01.2019 | luty 2019 r. | 15.01.2019 | 01.2019 | 01.2019 |
|  | 7/CKPP19 | 07.01.2019 | 07.01.2019 | marzec 2019 r. | 15.02.2019 | 01.2019 | 02.2019 |
|  | 49/CKPP19 | 01.03.2019 | 01.03.2019 | brak wskazania | 15.03.2019 | 03.2019 | 03.2019 |
|  | 71/CKPP19 | 01.04.2019 | 01.04.2019 | maj 2019 r. | 15.04.2019 | 04.2019 | 04.2019 |
|  | 93/CKPP19 | 30.04.2019 | 30.04.2019 | czerwiec 2019 r. | 15.05.2019 | 04.2019 | 05.2019 |
|  | 116/CKPP19 | 31.05.2019 | 31.05.2019 | brak wskazania | 15.06.2019 | 05.2019 | 06.2019 |
|  | 139/CKPP19 | 01.07.2019 | 01.07.2019 | brak wskazania | 15.07.2019 | 07.2019 | 07.2019 |
|  | 163/CKPP19 | 31.07.2019 | 31.07.2019 | brak wskazania | 15.08.2019 | 07.2019 | 08.2019 |
|  | 187/CKPP19 | 02.09.2019 | 02.09.2019 | brak wskazania | 15.09.2019 | 09.2019 | 09.2019 |
|  | 209/CKPP19 | 30.09.2019 | 30.09.2019 | brak wskazania | 15.10.2019 | 09.2019 | 10.2019 |
|  | 233/CKPP19 | 31.10.2019 | 31.10.2019 | brak wskazania | 15.11.2019 | 10.2019 | 11.2019 |
|  | 256/CKPP19 | 02.12.2019 | 02.12.2019 | brak wskazania | 15.12.2019 | 12.2019 | 12.2019 |
|  | 279/CKPP19 | 31.12.2019 | 31.12.2019 | brak wskazania |  | 12.2019 |  |

**Tabela nr 2.**

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | Nr faktury | Data wystawienia | Data wykonania usługi (na fakturze) | Wskazanie miesiąca (okresu rozliczeniowego, którego dotyczy faktura). | Terminy płatności czynszu za najem wg umowy obowiązującej **w 2020 roku** | Miesiąc ujęcia faktury w rejestrzesprzedaży | Miesiąc sprzedaży (w którym najpóźniej powinno dojść do wystawienia faktury i rozpoznania obowiązku podatkowego) |
| **a** | **b** | **c** | **d** | **e** | **f** | **g** | **h** |
|  |  |  |  |  | 15.01.2020 |  | 01.2020 |
|  | 25/CKZP20 | 31.01.2020 | 31.01.2020 | brak wskazania | 15.02.2020 | 01.2020 | 02.2020 |
|  | 50/CKZP20 | 02.03.2020 | 02.03.2020 | brak wskazania | 15.03.2020 | 03.2020 | 03.2020 |
|  | 72/CKZP20 | 31.03.2020 | 31.03.2020 | brak wskazania | 15.04.2020 | 03.2020 | 04.2020 |
|  | 97/CKZP20 | 30.04.2020 | 30.04.2020 | brak wskazania | 15.05.2020 | 04.2020 | 05.2020 |
|  | 120/CKZP20 | 01.06.2020 | 01.06.2020 | brak wskazania | 15.06.2020 | 06.2020 | 06.2020 |
|  | 144/CKZP20 | 30.06.2020 | 30.06.2020 | brak wskazania | 15.07.2020 | 06.2020 | 07.2020 |
|  | 169/CKZP20 | 31.07.2020 | 31.07.2020 | brak wskazania | 15.08.2020 | 07.2020 | 08.2020 |
|  | 193//CKZP20 | 31.08.2020 | 31.08.2020 | brak wskazania | 15.09.2020 | 08.2020 | 09.2020 |
|  | 216//CKZP20 | 30.09.2020 | 30.09.2020 | brak wskazania | 15.10.2020 | 09.2020 | 10.2020 |
|  | 242//CKZP20 | 02.11.2020 | 02.11.2020 | brak wskazania | 15.11.2020 | 11.2020 | 11.2020 |

Szczegółowa analiza faktur wymienionych w tabeli nr 1 i 2 wykazała, że:

Wskazany na fakturach wymienionych w poz. 1, 2, 4 i 5 tabeli nr 1 w dacie wykonania usługi miesiąc, nie był zgodny z miesiącem wskazanym w informacji o okresie rozliczeniowym do którego odnosiła się płatność.

Wskazane na fakturach wymienionych w poz. 7 i 8, 9 i 10, 12 i 13 tabeli nr 1 oraz 3 i 4, 6 i 7 tabeli nr 2 daty wykonania usługi odnosiły się do tego samego okresu rozliczeniowego[[36]](#footnote-36).

Wszystkie faktury wykazane w tabelach nr 1 i 2 zawierały termin zapłaty niezgodny z postanowieniami obowiązujących umów (termin zapłaty na fakturach był w każdym przypadku taki sam jak data jej wystawienia),

Jednostka wystawiała faktury z wyprzedzeniem miesiąca rozliczeniowego, którego dotyczyły, podczas gdy umowy przewidywały termin płatności do 15 dnia każdego miesiąca[[37]](#footnote-37).

Wolą stron umowy było rozliczanie świadczonych usług najmu w miesięcznych okresach rozliczeniowych (z terminem płatności do 15 dnia każdego miesiąca), stosownie do art. 19a ust. 3 ustawy o VAT *usługę dla której w związku z jej świadczeniem ustalane są następujące po sobie terminy płatności na fakturach płatności lub rozliczeń, uznaje się za wykonaną z upływem każdego okresu, do  którego odnoszą się te płatności lub rozliczenia, do momentu zakończenia świadczenia tej usługi*.

Faktura wykazana w pozycji 13 tabeli nr 1 dotyczyła kolejnego okresu rozliczeniowego (przypadającego w następnym roku kalendarzowym[[38]](#footnote-38)). Wystawiając fakturę za kolejny okres rozliczeniowy, jednostka udokumentowała sprzedaż usługi, która nie wynikała z obowiązującej w tym czasie umowy, gdyż umowa na rok 2020 została zawarta dopiero w dniu 02.01.2020 r. Powyższe naruszało postanowienia obowiązującej w 2019 Psrp VAT – zgodnie z ust. 1 w rozdziale VI części A – *faktura* *jest dokumentem potwierdzającym wykonanie usługi lub dokonania dostawy towaru i powinna wynikać z zawartej umowy, zlecenia lub innego dokumentu otrzymanego od kontrahenta.*

Postępowanie jednostki w zakresie opisanym powyżej było nieprawidłowe i znacząco utrudniało lub wręcz uniemożliwiało ustalenie właściwego okresu rozliczeniowego, którego dana faktura dotyczy. Faktury dokumentujące sprzedaż usług najmu powinny zostać wystawione zgodnie z zwartą umową i precyzyjnie określać moment wykonania usługi. Prawidłowo wystawiona faktura powinna zawierać datę jej wystawienia oraz dokładnie określać okres rozliczeniowy (miesiąc wykonania usługi) którego dotyczy.

Pomimo ww. nieprawidłowości oraz trudności w przyporządkowaniu faktur dokumentujących sprzedaż świadczonych na podstawie umowy nr 5/2019 z dnia 02.01.2019 r. i umowy nr 19/2020 z dnia 02.01.2020 r. usług najmu do poszczególnych okresów rozliczeniowych, jednostka:

 zadeklarowała podatek należny z tytułu sprzedaży usług najmu za cały okres obowiązywania ww. umów,

rozpoznała obowiązek podatkowy w związku z wystawieniem faktur z tytułu sprzedaży usług najmu rozliczyła podatek VAT należny w miesiącach, w których powstał obowiązek podatkowy (tj. zgodnie z art. 19a ust. 5 pkt.4 lit.b ustawy o VAT)[[39]](#footnote-39),

nie doprowadziła do uszczuplenia zobowiązania podatkowego w związku ze świadczonymi usługami najmu.

Kontrola ksiąg rachunkowych wykazała, że zapisy księgowe na koncie 221 - *Należności z tytułu dochodów budżetowych* nie spełniały wymogów formalnych, o których mowa w art. 23 ust. 2 pkt 1 i 3 ustawy o rachunkowości, dotyczących obowiązku zawarcia:

* daty dokonania operacji gospodarczej[[40]](#footnote-40),
* zrozumiałego tekstu, skrótu lub kodu opisu operacji (w tym przypadku z wymogiem posiadania pisemnego objaśnienia treści skrótów lub kodów)[[41]](#footnote-41),

Kontrolą przestrzegania przepisów ustawy o VAT, wymogów określonych w Psrp VAT oraz zarządzenia w sprawie zasad wynajmu[[42]](#footnote-42) objęte zostały również umowy najmu pomieszczeń oraz powierzchni w budynku Centrum zawarte w latach 2019-2020 i faktury dokumentujące sprzedaż tych usług (kontrolą objęto 100 % najmów realizowanych w ww. okresie).

Analiza zawartych umów wykazała, że co do zasady posiadały one prawidłowe oznaczenie strony wynajmującej (Miasto Piotrków Trybunalski, w imieniu i na rzecz którego działa Centrum). Umowy określały wysokość czynszu w stawce miesięcznej lub za godzinę wynajmu sal. Zawarcie umowy oraz wystawianie faktur kontrahentom – w przypadku najmów jednodniowych – miało miejsce w dniu świadczonej usługi.

Kontrola umów najmu pomieszczań i powierzchni wykazała następujące nieprawidłowości:

* Nieprzestrzeganie wymogów wynikających z *zarządzenia w sprawie zasad wynajmu*, takich jak:
* nieprzedkładanie projektów umów w celu dokonania kontroli pod względem formalno-prawnym przez prawnika UM,
* niesporządzenie kalkulacji kosztów wynajmu powierzchni 1 m2 pod urządzenia vendingowe oraz kosztów wynajmu sali komputerowej[[43]](#footnote-43).

*Zgodnie z zapisami załącznika do zarządzenia w sprawie zasad wynajmu za sporządzenie kalkulacji odpowiadał Główny księgowy jednostki, kalkulacja winna obejmować koszty osobowe i koszty rzeczowe i powinno z niej jasno wynikać o ile stawka najmu jest większa od faktycznie ponoszonych kosztów na utrzymanie wynajmowanych pomieszczeń (zawieranie umów powinno przynosić realny dochód),*

* + brak wskazania w umowach dokładnego terminu płatności (zwykle termin ten był określony pośrednio, tj. był uzależniony od wystawienia faktury).

*Zgodnie z zapisami załącznika obowiązującego w dacie zawarcia ww. umów zarządzenia w sprawie zasad wynajmu – w umowach najmu należało precyzyjnie określać m.in. sposób dokonywania rozliczeń, z dokładnym podaniem terminu wpłaty za wynajem. Ponadto zgodnie z art. 106i ust. 3 pkt 4 ustawy o VAT– w odniesieniu do świadczenia usług najmu, fakturę wystawia się nie później niż z upływem terminu płatności. Termin ten jest istotny, gdyż zgodnie z art. 19a ust. 5 pkt 4 lit. b i art. 19a ust. 7, w przypadku świadczenia usług najmu, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury z tego tytułu, natomiast w przypadku gdy podatnik świadczący usługę najmu nie wystawił faktury lub wystawił ją z opóźnieniem, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą upływu terminów wystawienia faktury, określonych w art. 106i ust. 3 pkt 4 (tj. nie później niż z upływem terminu płatności), a w przypadku gdy nie określono takiego terminu, z chwilą upływu terminu płatności.*

* Nieprzestrzeganie wszystkich wymogów formalnych określonych w § 2 ust. 2 zarządzenia nr 357 Prezydenta Miasta w zakresie wzoru określenia stron umowy.
* Kontrola wykazała przypadek zawarcia w dniu 01.12.2018 r. umowy najmu (bez nadanego numeru porządkowego), która nie zawierała wszystkich danych identyfikacyjnych strony umowy (brak osoby reprezentującej Miasto Piotrków Tryb. – w tym przypadku Dyrektora Centrum).
* Zawarcie w ww. umowie z dnia 01.12.2018 r. zapisów niezgodnych z art. 106b ust. 1 ustawy o VAT z Psrp VAT, w myśl których płatność miała następować miesięcznie na podstawie „noty obciążającej”. Zgodnie z obowiązującymi przepisem art. 106 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT w przypadku świadczenia usług na rzecz innego podatnika podatku od wartości dodanej istniał obowiązek wystawienia faktury dokumentującej wykonanie usługi. Dokumentowanie sprzedaży notą księgową mogło dotyczyć tylko czynności pomiędzy jednostkami Miasta objętymi centralizacją VAT. W toku kontroli ustalono, że z tytułu najmu świadczonego na podstawie ww. umowy jednostka wystawiała faktury VAT.
* Zawarcie w umowach nr 4/2019/WS z dnia 15.10.2019 r. oraz nr 2/2020/WS z dnia 03.02.2020 r. (dotyczących najmu sali elektrycznej wraz z wyposażeniem) nieprecyzyjnych, wręcz wykluczających się postanowień dotyczących płatności czynszu, które przewidywały, że:

*§  3  ust.  1. (…) wynajmujący wystawi fakturę zgodnie z umową za okres wynajmu.*

*§  3  ust.  3. Faktury będą wystawione na koniec wynajmu, zgodnie z załączonym harmonogramem*

*§  5  ust.  3. Wynajmujący może rozwiązać umowę bez zachowania okresu wypowiedzenia, jeżeli najemca zalega z zapłatą co najmniej za 2 okresy płatności.*

(przy czym - w umowach nie zdefiniowano takiego okresu).

*Przy zawieraniu umów najmu pomieszczeń dydaktycznych Dyrektor zobowiązany był do ścisłego przestrzegania zasad określonych w obowiązującym w tym czasie zarządzeniu nr 427 Prezydenta Miasta Piotrkowa Trybunalskiego z dnia 30.09.2009 r. w sprawie określenia zasad wynajmu pomieszczeń w placówkach oświatowych prowadzonych przez Miasto Piotrków Trybunalski, w tym m.in. precyzyjnego określania sposobu dokonywania rozliczeń, z dokładnym podaniem terminu wpłaty za wynajem*.

W ramach kontroli ustalono, że fakturowanie usług świadczonych na podstawie ww. umów odbywało się po zakończeniu miesiąca, w którym najem był świadczony, a do faktury dołączano rozliczenie usług (wykaz godzin korzystania z sali).

W fakturach wystawianych z tytułu świadczonych usług najmu pomieszczeń i powierzchni prawidłowo zostały określone strony umów, a faktura zawierała wymagane elementy jakie powinna spełniać faktura wystawiana podatnikom podatku VAT. Faktury posiadały odrębną numerację prowadzoną w ramach serii dla sprzedaży usług najmu sal i powierzchni. Kontrola wykazała jednostkowy przypadek nadania fakturze za najem pomieszczeń nr 18/CKZ/20 z dnia 11.03.2020 r. kolejnego numeru z serii dla faktur za prowadzone przez Centrum kursy zawodowe (bez wyróżnika literowego). Omyłka nie miała wpływu na wykazanie obowiązku podatkowego z tytułu zrealizowanej sprzedaży w danym miesiącu, jak też na prezentację sprzedaży opodatkowanej (po zakończeniu roku) dla potrzeb wyliczenia prewskaźnika i proporcji odliczeń VAT.

Podsumowanie:

Biorąc pod uwagę realizację zaleceń i wniosków pokontrolnych w poszczególnych kategoriach (obszarach) oceniono kontrolowany obszar działalności jednostki w formie opisowej:

Jako zrealizowane należy ocenić zalecenie nr 1 i zalecenie nr 4. Obowiązki wynikające z Psrp VAT kierownik jednostki powierzył głównemu księgowemu jednostki. W latach 2019-2021 jednostka prawidłowo – w oparciu o dane rzeczywiste z lat 2018-2020 – określiła wysokość prewspółczynnika oraz wskaźnika struktury sprzedaży, wykorzystywane jako proporcje „wstępne” do częściowego odliczania podatku VAT.

Jako niepełne ocenia się wykonanie zalecenia nr 3. gdyż w dalszym ciągu zaewidencjonowane w rejestrach zakupów faktury wykazujące związek z działalnością opodatkowaną podatkiem VAT, zwolnioną z opodatkowania i niepodlegającą opodatkowaniu prezentowane są w rejestrze w kolumnie „sprzedaż opodatkowana i zwolniona”. Powyższa nieprawidłowość wymaga przeprowadzenia modyfikacji układu kolumn rejestru przez autora programu Aldar, dlatego też zalecenie w tej części pozostaje aktualne.

Nie wykonano zalecenia nr 2 i zalecenia nr 5. Jednostka nie opracowała nowej Instrukcji obiegu i kontroli dokumentów finansowo-księgowych, a podjęta próba jej uzupełnienia nie przyniosła oczekiwanych rezultatów. Dodane załączniki nie wskazały kolejności przepływu dokumentów przez poszczególne stanowiska, a wręcz nastąpiło rozproszenie kompetencji. Obowiązki i odpowiedzialność w zakresie kontroli dokumentów nie została powierzona pracownikom w trybie art. 53 ust. 2 ustawy o finansach publicznych (tj. w drodze odrębnego upoważnienia, zawierającego m.in. podstawę prawną i udokumentowanie przyjęcia), a wynikała jedynie z zapisów zawartych w zakresie obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności na danym stanowisku.

Zakładowy Plan kont nadal nie jest dostosowany do wymogów Psrp VAT. Jednostka nie utworzyła wszystkich wymaganych procedurą kont analitycznych służących rozliczaniu podatku VAT.

Kontrola w obszarach nieobjętych wydanymi zaleceniami pokontrolnymi zawartymi w wystąpieniu pokontrolnym PAK.1711.9.2018 r. z dnia 13.03.2019 r. wykazała uchybienia przy delegowaniu uprawnień Wicedyrektorowi Centrum oraz powierzaniu przez Dyrektora Centrum obowiązków i odpowiedzialności Głównemu księgowemu, które mogą prowadzić do podważenia skuteczności czynności wynikających z tychże dokumentów.

Z kolei kontrola sprzedaży usług najmu – w zakresie zawierania i realizacji umów najmu oraz ich dokumentowania, prowadzenia ewidencji rozrachunków, wykazała powtarzalne nieprawidłowości i uchybienia wynikające z nieprzestrzegania postanowień umów najmu, zarządzenia w sprawie zasad wynajmu, wymogów Pspr VAT oraz obowiązujących przepisów ustawy o podatku VAT, ustawy o rachunkowości oraz ustawy o finansach publicznych. Z ustaleń kontroli nie wynika by doszło do przypadków nierozpoznania obowiązku podatkowego i uszczuplenia podatku należnego VAT z tytułu świadczonych usług.

W skontrolowanym obszarze wymagane jest jednak podjęcie przez jednostkę natychmiastowych działań zmierzających do ustanowienia skutecznych mechanizmów kontroli, odnoszących się do operacji finansowych i gospodarczych – o których mowa w Standardach kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych, w szczególności dotyczących:

rzetelnego i pełnego dokumentowania i rejestrowania operacji finansowych i gospodarczych (standard 14 lit. a),

podziału kluczowych obowiązków (standard 14 lit. c),

weryfikacji operacji finansowych i gospodarczych przed i po realizacji (standard 14 lit. d).

oraz zwiększenia nadzoru na wykonywanymi w tym zakresie zadaniami dla zapewnienia realizacji zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Zgodnie z art. 69 ust. 1 pkt 3 ustawy o finansach publicznych – zapewnienie funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej należy do obowiązków kierownika jednostki.

Mając na uwadze powyższe ustalenia, polecam:

1. Zapewnić zgodne z przepisami ustawy o finansach publicznych oraz ze standardami kontroli zarządczej funkcjonowanie mechanizmów kontroli w zakresie gospodarki finansowej w jednostce. W szczególności opracować i wprowadzić w życie nową *Instrukcję obiegu i kontroli dokumentów finansowo-księgowych.* W instrukcji określić m.in.:
* opis cech, jakie powinien spełniać dowód księgowy,
* rodzaje dowodów księgowych stosowanych w jednostce,
* czytelną ścieżkę obiegu dokumentów finansowo księgowych przez poszczególne stanowiska z zachowaniem podziału kluczowych obowiązków,
* zasady i sposób dokumentowania poszczególnych etapów kontroli odnoszących się do weryfikacji operacji finansowych i gospodarczych przed i po realizacji, tj. kontroli merytorycznej, kontroli formalno-rachunkowej przez upoważnionych pracowników oraz sposób dokonywania wstępnej kontroli: zgodności operacji gospodarczych i finansowych z planem finansowym oraz kompletności i rzetelności dokumentów dotyczących operacji gospodarczych i finansowych przez głównego księgowego jednostki,
* zasady obiegu i zatwierdzania dokumentów sporządzanych w jednostce w związku z centralizacją rozliczeń podatku VAT w sposób nie naruszający procedur wydanych w tym zakresie przez Prezydenta Miasta,
* wzory pieczęci umieszczanych na dowodach księgowych (np. dotyczących poszczególnych kontroli czy zatwierdzania przez kierownika jednostki),
* wzory podpisów osób upoważnionych do poszczególnych rodzajów kontroli, dekretacji i zatwierdzania dowodów księgowych.
1. Przy projektowaniu aktów wewnętrznych: przestrzegać zasad techniki prawodawczej określonych w Rozporządzeniu Prezesa Rady Ministrów w sprawie "Zasad techniki prawodawczej"[[44]](#footnote-44). Uregulowania wewnętrzne wprowadzać w drodze zarządzeń kierownika jednostki ze wskazaniem daty jego obowiązywania.
2. Zweryfikować wszystkie wydane pracownikom upoważnienia w zakresie gospodarki finansowej i podjąć działania w celu zagwarantowania ich skuteczności; w szczególności zadbać by upoważnienia spełniały ustawowe wymogi prawidłowego powierzenia pracownikowi zarówno obowiązków jak i odpowiedzialności warunkującego możliwość wykonywania obowiązków z zakresu gospodarki finansowej, a następnie egzekwowania od pracownika odpowiedzialności za niewłaściwe ich wykonywanie (w tym celu wykorzystać wzory upoważnień opracowane przez audytora wewnętrznego w ramach czynności doradczych).
3. Zweryfikować dokument powierzenia uprawnień i obowiązków głównego księgowego jednostki (upoważnienie z dnia 03.09.2012 r.). W przypadku powierzanych zadań z zakresu gospodarki finansowej zapewnić udokumentowanie przyjęcia obowiązków i odpowiedzialności (zgodnie z art. 53 ust. 2 ustawy o finansach publicznych[[45]](#footnote-45)),
a w przypadku powierzania obowiązków wchodzących również do zakresu rachunkowości jednostki, zapewnić formę pisemną wraz z wyrażeniem zgody na przyjęcie odpowiedzialności (zgodnie z art. 4 ust. 5 ustawy o rachunkowości[[46]](#footnote-46)). Przy realizacji zalecenia wykorzystać wzory upoważnień opracowane przez audytora wewnętrznego w ramach czynności doradczych.
4. Podjąć skuteczne działania, aby w przypadku nieobecności Dyrektora Centrum, pracownik go zastępujący (w tym przypadku pracownik zatrudniony na stanowisku Wicedyrektora) dysponował pełnomocnictwem do podpisywania umów i zaciągania zobowiązań w imieniu Miasta.
5. Podjąć skuteczne działania aby zaewidencjonowane w rejestrach zakupów faktury wykazujące związek z działalnością opodatkowaną podatkiem VAT, zwolnioną z opodatkowania i niepodlegającą opodatkowaniu prezentowane były we właściwej kolumnie.
6. Dostosować Zakładowy Plan Kont jednostki do wymogów Psrp VAT: tj. utworzyć wszystkie przewidziane w *Procedurach scentralizowanego rozliczania podatku VAT w Mieście Piotrkowie Trybunalskim*[[47]](#footnote-47) (Psrp VAT) konta analityczne dla potrzeb rozliczania podatku VAT wraz z wymaganymi dla nich stopniami agregacji.
7. Bezwzględnie przestrzegać przyjętych w rozdziale VII Psrp VAT zasad ewidencjonowania rozliczeń podatku VAT w księgach rachunkowych jednostki.
8. W zawieranych umowach najmu obowiązkowo wskazywać osobę uprawnioną do zawarcia umowy w imieniu Miasta Piotrkowa Trybunalskiego, działającą na podstawie pełnomocnictwa Prezydenta Miasta Piotrkowa Trybunalskiego.
9. Przy zawieraniu umów najmu stosować się do zasad wynajmu w jednostkach oświatowych określonych w zarządzeniu nr 183 Prezydenta Miasta Piotrkowa Trybunalskiego z dnia 17.06.2020 r.[[48]](#footnote-48), a w szczególności:
10. wysokość stawki czynszu ustalać w oparciu o aktualną kalkulację kosztów,
11. uzyskać akceptację projektu umowy pod względem formalno-prawnym w Biurze Prawnym UM,
12. jednoznacznie wskazywać czas obowiązywania umowy,
13. w postanowieniach umowy wskazywać termin i sposób płatności czynszu.
14. Wszelkie zmiany postanowień zawartych umów, jak też wypowiedzenia dokonane przez którąkolwiek ze stron, dla celów dowodowych dokumentować w formie pisemnej.
15. Faktury dokumentujące sprzedaż usług najmu wystawiać zgodnie i na warunkach wynikających z podpisanych przez jednostkę umów, mając na uwadze obowiązujące przepisy ustawy o VAT w szczególności:
16. art.19a ust. 3 zgodnie z którym usługę, dla której w związku z jej świadczeniem ustalane są następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń, uznaje się za wykonaną z upływem każdego okresu, do którego odnoszą się te płatności lub rozliczenia, do momentu zakończenia świadczenia tej usługi,
17. art. 106i ust. 3 pkt 4 zgodnie z którym fakturę wystawia się nie później niż z upływem terminu płatności;
18. art. 106e ust.1 pkt 6 w myśl którego faktura powinna zawierać datę dokonania lub zakończenia dostawy towarów lub wykonania usługi, lub datę otrzymania zapłaty, o której mowa w art. 106b ust. 1 pkt 4, o ile taka data jest określona i różni się od daty wystawienia faktury;

oraz przepisy obowiązującego zarządzenia Nr 378 Prezydenta Miasta Piotrkowa Tryb. z dnia 15.12.2020 r. w sprawie zasad centralizacji rozliczeń podatku od towarów i usług VAT obowiązujących w Mieście Piotrków Trybunalski, w szczególności postanowienia rozdziału VI Psrp VAT dotyczące zasad wystawiania faktur.

1. W treści faktur z tytułu usług najmu terminy płatności określać zgodnie z terminami wynikającymi z podpisanych umów.
2. Przestrzegać wymogów formalnych zapisów księgowych wynikających z art. 23 ust. 2 pkt 1 i 3 ustawy o rachunkowości, zgodnie z którymi *zapis księgowy powinien zawierać m.in. 1) datę dokonania operacji gospodarczej; 2) zrozumiały tekst, skrót lub kod opisu operacji (w tym przypadku zapewnić pisemne objaśnienia treści skrótów lub kodów).*
3. Zapisów w księgach rachunkowych dokonywać na podstawie dowodów księgowych stwierdzających wykonanie operacji gospodarczej, sprawdzonych pod względem: merytorycznym i formalno-rachunkowym. W księgach rachunkowych ewidencjonować tylko taki dokument księgowy, który wcześniej został zweryfikowany pozytywnie, przez upoważnionych do kontroli pracowników i wynik tej weryfikacji wykazał, że dokument jest prawidłowy.
4. Wzmocnić nadzór głównego księgowego jednostki nad realizacją zadań związanych z zapewnieniem weryfikacji operacji finansowych i gospodarczych przed i po realizacji wyłącznie przez osoby upoważnione oraz potwierdzania dokonania kontroli dowodów księgowych przez te osoby.
5. Systematycznie dokonywać przeglądu dochodów budżetowych osiąganych przez jednostkę i odprowadzanych do budżetu Miasta Piotrkowa Trybunalskiego pod kątem opodatkowania podatkiem od towarów i usług (z zastosowaniem odpowiedniej stawki podatkowej), zwolnionych z opodatkowania podatkiem VAT oraz niepodlegających opodatkowaniu podatkiem VAT – zgodnie z obowiązującymi przepisami ustawy o VAT (punkt 38 rozdziału VII Psrp VAT).
6. Wzmocnić działania monitorujące i nadzorcze nad prawidłowym wystawianiem faktur VAT dokumentujących sprzedaż towarów i usług w jednostce oraz realizacją innych obowiązków wynikających z ustawy o podatku od towarów i usług i regulacji wewnętrznych w tym zakresie.
7. Podjąć działania wzmacniające kontrolę zarządczą w celu pełnego urzeczywistnienia, określonego w at. 68 ust.1 ustawy o finansach publicznych, wymogu zapewnienia realizacji celów i zadań kierowanej przez Pana jednostki w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy.

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.

Z upoważnienia Prezydenta Miasta
Piotrkowa Trybunalskiego
I Zastępca Prezydenta Miasta

Andrzej Kacperek

Dokument podpisany kwalifikowanym podpisem elektronicznym

1. W okresie objętym kontrolą obowiązywały: zarządzenie 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, zastąpione zarządzeniem nr 169 Prezydenta Miasta Piotrkowa Trybunalskiego z dnia 01.06.2020 r. w sprawie zasad centralizacji rozliczeń podatku od towarów i usług VAT obowiązujących w Mieście Piotrków Trybunalski. Obecnie obowiązuje Zarządzenie Nr 378 Prezydenta Miasta Piotrkowa Tryb. z dnia 15.12.2020 r. w sprawie zasad centralizacji rozliczeń podatku od towarów i usług VAT obowiązujących w Mieście Piotrków Trybunalski. Załącznik nr 1 do każdego z tych zarządzeń stanowił wykaz jednostek budżetowych Miasta objętych skonsolidowanym rozliczeniem podatku VAT, natomiast w załączniku nr 2 zawarto Procedury scentralizowanego rozliczania podatku VAT w Mieście Piotrkowie Trybunalskim (**dalej w skrócie Psrp VAT**). [↑](#footnote-ref-1)
2. Ustawa z dn. 27.08.2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz.U. z 2017 r. poz. 2077, ze zm., od 10.05.2019 r. t.j. Dz. U. z 2019 poz. 869, ze zm., od 18.04.2020 t.j. Dz.U. z 2020 r. poz. 695, ze zm., od 18.02.2021 r. t.j. [Dz.U. z 2021 r. poz. 305](https://sip.lex.pl/#/act/17569559/2898400?keyword=Ustawa%20o%20o%20finansach&cm=SFIRST), ze zm.); [↑](#footnote-ref-2)
3. Oznaczenie jednostki redakcyjnej zgodnie z tekstem obowiązującym w roku 2019. [↑](#footnote-ref-3)
4. Zakres uprawnień, obowiązków i odpowiedzialności podpisany i przyjęty w dniu 20.03.2019 r. [↑](#footnote-ref-4)
5. W Pspr VAT wprowadzanych jako załącznik do zarządzenia Nr 357 z dn. 07.09.2018 r. oraz do zarządzenia nr 169 z dnia 01.06.2020 r., był to zapis ust..41 punkt 4 w rozdziale VII PsrpVAT. W obecnym brzmieniu Psrp VAT, wprowadzonych zarządzeniem Nr 378 z dnia 15.12.2020 r. jest to ust. 58 pkt 4 w rozdziale I. [↑](#footnote-ref-5)
6. Załącznik nr 1 wyszczególniał w ujęciu tabelarycznym wybrane, występujące w jednostce dowody księgowej, ze wskazaniem ich przepływu przez poszczególne stanowiska (wystawianie, podpisywanie, zatwierdzanie, przechowywanie), natomiast załącznik nr 2 zawierał opis ścieżki obiegu oraz kolejnych etapy kontroli faktur zewnętrznych, a także wzory podpisów osób upoważnionych do podpisu pod względem merytorycznym. [↑](#footnote-ref-6)
7. ##  Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z 20.06.2002 r. w sprawie "Zasad techniki prawodawczej" (t.j. Dz.U. z 2016 poz. 283).

 [↑](#footnote-ref-7)
8. Komunikat Nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych. Część C standardów odnosi się do stanowienia mechanizmów kontroli. [↑](#footnote-ref-8)
9. Regulamin Organizacyjny Centrum Kształcenia Praktycznego wprowadzony zarządzeniem nr 6/2014 Dyrektora Centrum z dnia 10.05.2014 r. [↑](#footnote-ref-9)
10. Załącznik nr 5 do Polityki rachunkowości został wprowadzony w 2014 r. i nie był w późniejszym czasie zmieniany. [↑](#footnote-ref-10)
11. [↑](#footnote-ref-11)
12. Pismo z dnia 11.07.2019 r. znak sprawy PAK.1720.2.2019 przekazane do wiadomości kierownikom jednostek organizacyjnych Miasta. Wraz z pismem do wykorzystania dołączone zostały opracowane wzory dokumentów powierzenia obowiązków i odpowiedzialności głównemu księgowemu i innym pracownikom jednostki. [↑](#footnote-ref-12)
13. Tj. w zakresie a) zgodności operacji gospodarczych i finansowych z planem finansowym, b) kompletności i rzetelności dokumentów dotyczących operacji gospodarczych i finansowych. [↑](#footnote-ref-13)
14. Jednostka stosowała pieczątkę o treści: faktura spełnia wszystkie wymogi wynikające z art. 54 ust. 3 ustawy o finansach publicznych, jednak z obowiązującej instrukcji obiegu i kontroli dokumentów nie wynikało wprost, że podpis głównego księgowego przy takim sformułowaniu oznacza dokonanie przez niego wstępnej kontroli. [↑](#footnote-ref-14)
15. Zakup materiałów dla prowadzonej w Centrum produkcji (działalności gospodarczej). [↑](#footnote-ref-15)
16. Wydruk ewidencji zakupu nie zawierał kolumny do zaprezentowania faktur zakupów związanych z opodatkowaną, zwolnioną z opodatkowania i niepodlegającą opodatkowaniu [↑](#footnote-ref-16)
17. Faktura wykazująca związek z działalnością opodatkowaną, zwolnioną z opodatkowania i niepodlegającą opodatkowaniu, zaprezentowana w rejestrze zakupu w kolumnie dla sprzedaży opodatkowanej i zwolnionej – stawka 23 %. [↑](#footnote-ref-17)
18. Faktura wykazująca związek z działalnością opodatkowaną, zwolnioną z opodatkowania i niepodlegającą opodatkowaniu, zaprezentowana w rejestrze zakupu w kolumnie dla sprzedaży opodatkowanej i zwolnionej – stawka 8 %. [↑](#footnote-ref-18)
19. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17.12.2015 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, ze zm., od 02.06.2021 r. t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 999). [↑](#footnote-ref-19)
20. Ustawa z dnia 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U. z 2018 r. poz. 2174, ze zm., od 23.01.2020 r. t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 106, ze zm., od 14.04.2021 r. t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 685, ze zm.) – w treści wystąpienia w skrócie: ustawa o VAT. [↑](#footnote-ref-20)
21. Wydruk obejmował obroty na kontach 225-VJ-0-23 rozliczenie podatku VAT należnego w danym miesiącu 23 %, 225-VJ-1-08 rozliczenie podatku VAT nalicz .w danym miesiącu 8 %, 225-VJ-1-23 rozliczenie podatku VAT nalicz. w danym miesiącu 23 %, 225-VJ-3-08 rozliczenie podatku VAT nalicz. w nast. okr. 8 %, 225-VJ-3-23 rozliczenie podatku VAT nalicz. w nast. okr 23%, 225-VJ-W-00 rozliczenie podatku VAT nalicz. w nast. okr. 23%. [↑](#footnote-ref-21)
22. Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie "Zasad techniki prawodawczej" (t.j. [Dz.U. z 2016 r. poz. 283).](https://sip.lex.pl/#/act/16968290/2015317)  [↑](#footnote-ref-22)
23. Ustawa z dn. 29.09.1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz.U. z 2018 r. poz. 395 ze zm., od 22.02.2019 r. t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 351, ze zm., od 01.02.2021 r. t.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 217, ze zm.). [↑](#footnote-ref-23)
24. Symbole cyfrowo-literowe określające miejsce konta w ZPK. [↑](#footnote-ref-24)
25. W analizowanym okresie w jednostce nie wystąpiła sprzedaż ze stawkami 5 % i 8 %. [↑](#footnote-ref-25)
26. W analizowanym okresie nie stwierdzono zakupów ze stawką 5 %, które jednostka zakwalifikowała do odliczenia VAT. [↑](#footnote-ref-26)
27. Np. zaewidencjonowany podatek należny za m-c II 2021 r. wyniósł 1501,38 zł. zaewidencjonowany podatek naliczony za m-c II 2021 r. wyniósł 16,65 zł, w tym 16,19 zł (konto dla stawki 23%) i 0,46 zł (konto dla stawki 8%), podatek naliczony do odliczenia w przyszłym okresie – zaewidencjonowany w miesiącu I 2021 r. wyniósł 19,75 zł, w tym 19,13 zł (konto dla stawki 23%) i 0,62 zł (konto dla stawki 8%). W informacji za m-c II 2021 r. wykazano VAT należny 1 501,38 zł, VAT naliczony 36,40 zł (16,65 zł + 19,75 zł). [↑](#footnote-ref-27)
28. Zgodnie z treścią standardu: Należy precyzyjnie określić zakres uprawnień delegowanych poszczególnym osobom zarządzającym lub pracownikom. Zakres delegowanych uprawnień powinien być odpowiedni do wagi podejmowanych decyzji, stopnia ich skomplikowania i ryzyka z nimi związanego. Zaleca się delegowanie uprawnień do podejmowania decyzji, zwłaszcza tych o bieżącym charakterze. Przyjęcie delegowanych uprawnień powinno być potwierdzone podpisem. [↑](#footnote-ref-28)
29. Uprawnienie do udzielenie dalszego pełnomocnictwa obejmowało m.in. składanie oświadczeń woli i zaciąganie zobowiązań w imieniu Miasta w zakresie działalności jednostki, w ramach obowiązującego planu finansowego, w tym do zawierania nowych i aneksowania istniejących umów podlegających przepisom ustawy o VAT. [↑](#footnote-ref-29)
30. Z uwagi na to, że do końca 2018 r. numeracja (oznaczenie) wystawianych przez jednostkę faktur dokumentujących sprzedaż była niezgodna ze schematem określonym w Psrp VAT, w toku kontroli PAK.1711.9.2018, w piśmie z dnia 14.01.2019 r. – w ramach wyjaśnień na zapytania kontrolującego – Dyrektor Centrum poinformował o wprowadzeniu wymaganego wzorca od dnia 01.01.2019 r. Wobec powyższego w skierowanym do jednostki wystąpieniu pokontrolnym odstąpiono od sformułowania zalecenia pokontrolnego w tym zakresie. [↑](#footnote-ref-30)
31. Jednostka zaprowadziła odrębne serie numeracji dla sprzedaży: usług najmu miejsc parkingowych, usług wynajmu pomieszczeń, wyrobów gotowych, dla materiałów (złomu), sprzętu i maszyn (środków trwałych), usług weryfikacji uprawnień (kursy spawalnicze). [↑](#footnote-ref-31)
32. Zarządzenie nr 427 Prezydenta Miasta Piotrkowa Trybunalskiego z dnia 30.09.2009 r. w sprawie określenia zasad wynajmu pomieszczeń w placówkach oświatowych prowadzonych przez Miasto Piotrków Trybunalski, zmienione zarządzeniem nr 526 z 31.12.2009 r., zarządzeniem nr 340 z 31.08.2010 r. oraz zarządzeniem nr 171 z 28.04.2011 r.; uchylone i zastąpione zarządzeniem nr 183 Prezydenta Miasta Piotrkowa Trybunalskiego z dnia 17.06.2020 r. w sprawie określenia zasad wynajmu pomieszczeń w placówkach oświatowych prowadzonych przez Miasto Piotrków Trybunalski. [↑](#footnote-ref-32)
33. Na terenie przyległym do budynku dysponowała na wynajem 26 miejscami parkingowymi, w tym 13 miejscami na placu i 13 miejscami zadaszonymi (pod wiatą). [↑](#footnote-ref-33)
34. Podstawowe zasady najmu pomieszczeń dydaktycznych lub części składowych nieruchomości w placówkach oświatowych określone zostały w załączniku do zarządzenia nr 427 Prezydenta Miasta Piotrkowa Trybunalskiego z dnia 30.09.2009 r. w sprawie określenia zasad wynajmu pomieszczeń w placówkach oświatowych prowadzonych przez Miasto Piotrków Trybunalski, zmienionego zarządzeniem nr 526 z 31.12.2009 r., zarządzeniem nr 340 z 31.08.2010 r. oraz zarządzeniem nr 171 z 28.040.2011 r. (**dalej: zarządzenie w sprawie zasad wynajmu**). Obecnie obowiązuje zarządzenie nr 183 Prezydenta Miasta Piotrkowa Trybunalskiego z dnia 17.06.2020 r. w sprawie wprowadzenia zasad najmu pomieszczeń w jednostkach oświatowych prowadzonych przez Miasto Piotrków Trybunalski. [↑](#footnote-ref-34)
35. Zgodnie z art. 19a ust. 7 ustawy o podatku VAT w przypadku m.in. świadczenia usług najmu, gdy podatnik nie wystawił faktury lub wystawił ją z opóźnieniem, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą upływu terminów wystawienia faktury – tj. w tym przypadku najmu – z upływem terminu płatności. [↑](#footnote-ref-35)
36. Z samych danych na fakturach wystawianych w ostatnim dniu miesiąca kalendarzowego można było wywnioskować, że zostały one wystawione po upływie terminu płatności określonego w umowie, a zatem z naruszeniem art. 106i ust. 3 pkt 4 ustawy o podatku VAT. Dopiero wnikliwa analiza sposobu fakturowania świadczonych usług – w okresie obowiązywania umów zawartych na rok 2019 i 2020 wykazała, że faktury były wystawiane przed terminami płatności – które przypadały dopiero w kolejnych miesiącach kalendarzowych - jednak zawierały nieprawidłowe dane. [↑](#footnote-ref-36)
37. Termin płatności w umowach w żaden sposób nie był uzależniony od faktu wystawienia lub doręczenia faktury. [↑](#footnote-ref-37)
38. Faktura wystawiona w związku z wpłatą najemcy dokonaną w dniu 31.12.2019 r. za kolejny miesiąc (tj. za styczeń 2020 r.). Dokonanie wpłaty świadczyło o zamiarze kontynuowania najmu, mimo iż umowa nie była jeszcze zawarta. [↑](#footnote-ref-38)
39. W przypadku usług najmu na moment powstania obowiązku podatkowego może wpływać wyłącznie upływ terminu płatności za usługę, a nie faktyczne otrzymanie należności. Otrzymanie zapłaty z opóźnieniem nie przesuwa terminu rozpoznania obowiązku podatkowego. Analogiczne reguły odnoszą się również do wcześniejszego otrzymania należności. Jeżeli wynajmujący otrzyma zapłatę czynszu jeszcze przed upływem terminu płatności i nie wystawi faktury, obowiązek podatkowy w VAT nie powstanie. Wcześniejsze otrzymanie zapłaty z tytułu świadczenia usług najmu nie wywołuje żadnych skutków podatkowych i nie wymaga dokumentowania fakturą. Reasumując: wystawianie faktur powinno następować bez wyprzedzenia miesięcznego okresu rozliczeniowego, którego dotyczą. Podatnik-najemca jest natomiast zobowiązany do wystawienia faktury dokumentującej [najem](https://mojafirma.infor.pl/tematy/najem/) nie później niż z upływem terminu płatności określonego w umowie. [↑](#footnote-ref-39)
40. Zapis księgowy na koncie 221 zawierał datę wystawienia faktury, termin zapłaty i datę zapłaty, [↑](#footnote-ref-40)
41. Na przykład: ewidencjonując wpłatę na podstawie wyciągu bankowego w polu treść operacji dokonywano jedynie zapisu „parking”. [↑](#footnote-ref-41)
42. Zarządzenie nr 427 Prezydenta Miasta Piotrkowa Trybunalskiego z dnia 30.09.2009 r. w sprawie określenia zasad wynajmu pomieszczeń w placówkach oświatowych prowadzonych przez Miasto Piotrków Trybunalski, zmienione zarządzeniem nr 526 z 31.12.2009 r., zarządzeniem nr 340 z 31.08.2010 r. oraz zarządzeniem nr 171 z 28.04.2011 r.; (w treści wystąpienia: zarządzenie w sprawie zasad wynajmu). Obecnie obowiązuje zarządzenie nr 183 Prezydenta Miasta Piotrkowa Trybunalskiego z dnia 17.06.2020 r. w sprawie określenia zasad wynajmu pomieszczeń w placówkach oświatowych prowadzonych przez Miasto Piotrków Trybunalski (zarządzenie weszło w życie z dniem podpisania i jednocześnie uchyliło zarządzenie w treści wystąpienia: zarządzenie w sprawie zasad wynajmu z 2009 r.). [↑](#footnote-ref-42)
43. W związku z zawartymi umowami: z dn. 01.12.2018 oraz z dn. 21.11.2019 r. (umowy nie zostały oznaczone numerami

 [↑](#footnote-ref-43)
44. Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z 20.06.2002 r. w sprawie "Zasad techniki prawodawczej" (t.j. Dz. U. z 2016 poz. 283). [↑](#footnote-ref-44)
45. Ustawa z dn. 27.08.2009 r. o finansach publicznych (t.j. [Dz.U. z 2021 r. poz. 305](https://sip.lex.pl/#/act/17569559/2898400?keyword=Ustawa%20o%20o%20finansach&cm=SFIRST), ze zm.). [↑](#footnote-ref-45)
46. Ustawa z dn. 29.09.1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 217, ze zm.). [↑](#footnote-ref-46)
47. Załącznik do zarządzenia Nr 378 Prezydenta Miasta Piotrkowa Tryb. z dnia 15.12.2020 r. w sprawie zasad centralizacji rozliczeń podatku od towarów i usług VAT obowiązujących w Mieście Piotrków Trybunalski. [↑](#footnote-ref-47)
48. Zarządzenie nr 183 Prezydenta Miasta Piotrkowa Trybunalskiego z dnia 17.06.2020 r. w sprawie określenia zasad wynajmu pomieszczeń w placówkach oświatowych prowadzonych przez Miasto Piotrków Trybunalski. [↑](#footnote-ref-48)