Piotrków Trybunalski, 09-08-2022

PKW.1711.1.2022

Pan Leszek Heinzel
Dyrektor Ośrodka Sportu
i Rekreacji
w Piotrkowie Trybunalskim,
ul. S. Batorego 8
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 Ośrodku Sportu i Rekreacji w Piotrkowie Trybunalskim (dalej OSiR lub jednostka) planową kontrolę przestrzegania w 2021 r. 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 przeprowadzona została na podstawie upoważnienia Prezydenta Miasta PKW.1711.1.2022 z dnia 24.03.2022 r., a jej wyniki zawarte zostały w protokole, przedłożonym przez kontrolującego w sekretariacie OSiR w dniu 15.07.2022 r., podpisanym przez Pana bez zastrzeżeń i zwróconym do Biura Kontroli w dniu 21.07.2022 roku.

W ramach czynności kontrolnych sprawdzono, czy kierowana przez Pana jednostka w okresie objętym kontrolą realizowała obowiązki wynikające z ustawy z dnia 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług[[2]](#footnote-2) oraz z regulacji wewnętrznych określonych w zarządzeniu Prezydenta Miasta Piotrkowa.

Szczegółową kontrolą objęto następujące zagadnienia:

* Organizacja jednostki i wybrane uregulowania wewnętrzne: obowiązki i odpowiedzialność kierownika jednostki, system zastępstw, powierzenie obowiązków i odpowiedzialności głównemu księgowemu i innym pracownikom jednostki w zakresie gospodarki finansowej ze szczególnym uwzględnieniem zadań wynikających z Psrp VAT.
* Zasady rachunkowości jednostki, głównie w odniesieniu do przyjętych zasad funkcjonowania kont związanych z rozliczaniem podatku od towarów i usług.
* Przestrzeganie wymogów określonych przepisami ustawy o podatku od towarów i usług[[3]](#footnote-3) odnoszących się do sposobu ustalania prewskaźnika na rok 2021, korekta roczna podatku naliczonego od zakupu środków trwałych oraz od zakupów pozostałych dokonana w oparciu o prewskaźnik rzeczywisty.
* Obieg i kontrola faktur zakupu zawierających podatek VAT podlegający odliczeniu, przyporządkowanie zakupów do rodzajów działalności występujących w jednostce, stosowanie właściwych metod odliczenia podatku VAT należnego.
* Przestrzeganie Psrp VAT w zakresie:
	+ zawierania umów dotyczących sprzedaży usług,
	+ wystawiania dokumentów związanych z rozliczeniem podatku VAT,
	+ ewidencjonowania sprzedaży rejestrowanej na kasach fiskalnych,
	+ prowadzenia cząstkowych rejestrów sprzedaży i zakupów,
	+ prowadzenia ewidencji księgowej dla potrzeb rozliczania podatku VAT.

W wyniku przeprowadzonej kontroli wykazano szereg – w kilku przypadkach dość istotnych – nieprawidłowości oraz innych uchybień, których opis – ze wskazaniem obszarów w których wystąpiły przedstawiam poniżej. W dalszej części wystąpienia formułuję wnioski w związku z ich zaistnieniem oraz zalecenia co do sposobu ich wyeliminowania.

***W zakresie środowiska wewnętrznego jednostki.***

1. Zgodnie z postanowieniami Regulaminu organizacyjnego OSiR[[4]](#footnote-4) *Ośrodkiem kieruje dyrektor na podstawie pełnomocnictwa udzielonego przez Prezydenta Miasta Piotrkowa Trybunalskiego (§ 5 ust. 1). W razie nieobecności dyrektora zastępstwo pełni Kierownik Zespołu Krytych Pływalni na podstawie stałego zastępstwa, a w przypadku jego nieobecności Kierownik Zespołu Obiektów Sportowo-Rekreacyjnych (w § 5 ust. 3). Dyrektor OSIR może ustanowić pełnomocników do dokonywania w imieniu OSIR ściśle określonych czynności, chyba że co innego wynika z posiadanych przez dyrektora pełnomocnictw (§ 17 ust. 4).*

Ustalono ponadto, że wykonywanie zadań kierownika jednostki – wynikających ze statutu, a także do reprezentowania Miasta Piotrków Trybunalski (w tym: składania oświadczeń woli i zaciągania zobowiązań w zakresie działalności kierowanej jednostki) wynikało jednocześnie z zakresu pełnomocnictw z dnia 31.12.2008 r.[[5]](#footnote-5) i 28.06.2019 r.[[6]](#footnote-6) W zakresach upoważnienia do reprezentowania Miasta – dyrektor mógł udzielać dalszych pełnomocnictw.

Na podstawie § 5 ust. 3 Regulaminu organizacyjnego podpisał dokument upoważnienia dla pracownika zatrudnionego na stanowisku kierownika zespołu krytych pływalni – cyt.: „*do zastępowania mnie na stanowisku Dyrektora OSiR-u, a w szczególności do:*

1. *zatwierdzania dokumentów kadrowych, min. umów o pracę, świadectw pracy, wniosków urlopowych,*
2. *zatwierdzania list plac, dokumentów księgowych,*
3. *reprezentowania Ośrodka Sportu i Rekreacji w Piotrkowie Trybunalskim”.*

Jednostka nie udokumentowała natomiast, by Dyrektor OSiR skorzystał z przysługującego mu uprawnienia ustanowienia dalszego pełnomocnictwa do działania w imieniu Miasta w czasie swojej nieobecności w pracy.

Zauważyć należy, że w przedstawionym dokumencie – upoważniono pracownika wyłącznie do reprezentowania Ośrodka Sportu i Rekreacji w Piotrkowie Trybunalskim. Co do zasady – jednostka organizacyjna Miasta nie jest zdolna do występowania w obrocie samodzielnie, gdyż jej działanie w obrocie prawnym większości przypadków następuje w imieniu i na rzecz Miasta. Upoważnienie zatem – dość znacząco ogranicza kompetencje pracownika zastępującego nieobecnego Dyrektora: wprowadza niepewność co do zakresu upoważnienia, jak też może powodować bezskuteczność (ryzyko zakwestionowania) podjętych czynności. Wątpliwości budzi zatem – czy ww. upoważnienie zostało sformułowane zgodnie z celem, dla którego zostało wydane.

W przypadku dokumentu delegującego uprawnienia do zastępowania kierownika jednostki budżetowej, w tym do działania w imieniu Miasta, należało przyjąć – jako właściwe – wskazanie w jego podstawie prawnej przepisu powszechnie obowiązującego aktu prawnego lub oparcie się na dokumencie, wydanym na podstawie takiego przepisu[[7]](#footnote-7). Dla zapewnienia ciągłości funkcjonowania jednostki, w analizowanym przypadku, należało powołać się na udzielone pełnomocnictwa.

Dodatkowo wskazać należy, że użycie sformułowania „upoważniam (…) do zastępowania mnie na stanowisku Dyrektora OSiR-u” jest nieprawidłowe. Istotą takiego dokumentu jest delegowanie uprawnień zastrzeżonych dla kierownika jednostki – w czasie jego nieobecności w pracy – wyznaczonemu pracownikowi tej jednostki, zatrudnionemu na innym konkretnym stanowisku.

W trakcie kontroli ustalono również, że w odrębnym dokumencie powierzenia obowiązków i odpowiedzialności w zakresie gospodarki finansowej[[8]](#footnote-8) na podstawie art. 53 ust. 2 o finansach publicznych –Dyrektor OSiR delegował kierownikowi zespołu krytych pływalni m.in. *obowiązki i odpowiedzialność w zakresie: dokonywania wstępnej kontroli kompletności i rzetelności dokumentów dotyczących operacji gospodarczych i finansowych a także wykonywania dyspozycji środkami pieniężnymi (podczas zastępstwa Dyrektora OSiR).*

Zgodnie z art. 54 ust.1 ustawy o finansach publicznych[[9]](#footnote-9) dokonywanie wstępnej kontroli m.in. kompletności i rzetelności dokumentów dotyczących operacji gospodarczych i finansowych, podobnie jak wykonywanie dyspozycji środkami pieniężnymi, jest zadaniem Głównego księgowego jednostki. Czynności te nie powinny być powierzane pracownikowi, który w ramach zastępstwa za nieobecnego kierownika jednostki jest uprawniony do zatwierdzania dowodów księgowych tj. dysponowania środkami pieniężnymi.

1. Analiza przedstawionych dokumentów z akt osobowych pracowników wykonujących zadania z zakresu gospodarki finansowej (zatrudnionych w Dziale Księgowym i innych uczestniczących w obiegu faktur VAT) wykazała nieprawidłowości i uchybienia, w kilku przypadkach mające charakter powtarzalny – takie jak:
* Brak precyzji w określaniu zadań i obowiązków z zakresu gospodarki finansowej (zinterpretowanie zakresu czynności powierzanych pracownikowi[[10]](#footnote-10) było możliwe dopiero po zestawieniu treści kilku dokumentów np. łącznie zakresu czynności i obowiązków oraz odrębnego upoważnienia lub łącznie z *Instrukcją obiegu i kontroli dokumentów księgowych*).
* Brak udokumentowania odpowiednią klauzulą przyjęcia obowiązków i odpowiedzialności z zakresu gospodarki finansowej jednostki, w tym brak daty złożenia podpisu przez pracownika na dokumencie powierzenia.

W okresie objętym kontrolą jednostka mogła i powinna korzystać z rekomendacji oraz wzorów dokumentów opracowanych przez Audytora wewnętrznego Urzędu Miasta Piotrkowa Trybunalskiego zawartych w dokumencie *Informacja z czynności doradczych w zakresie powierzania pracownikom jednostek, w tym głównemu księgowemu obowiązków i odpowiedzialności w zakresie gospodarki finansowej oraz rachunkowości*[[11]](#footnote-11)).

* Brak spójnego systemu zastępstw wynikającego z indywidualnych zakresów czynności i obowiązków (wykazano brak bieżącego przeglądu i aktualizacji dokumentów wraz z zatrudnieniem nowych lub ustaniem zatrudnienia dotychczasowych pracowników).
* Zawarcie w zakresach czynności i obowiązków trzech pracowników Działu księgowości zapisu wskazującego Głównego księgowego – jako osobę udzielającą upoważnień do podpisywania innych dokumentów (zapis ten jest nieprawidłowy, gdyż delegowanie jakichkolwiek uprawnień w zakresie gospodarki finansowej w jednostce sektora finansów publicznych jest możliwe tylko przez kierownika jednostki[[12]](#footnote-12)).
* Wskazanie w zakresie czynności i obowiązków jednego z inspektorów ds. finansowych zadania prowadzenia rejestru VAT naliczonego – inaczej rejestru zakupów – podczas gdy pracownik wystawiał faktury sprzedaży i ujmował je w rejestrze sprzedaży – podatku VAT należnego (zgodnie z ust. 58 pkt 2 rozdziału I Psrp VAT do obowiązków kierownika jednostki należało m.in. *określenie zakresów obowiązków służbowych pracowników odpowiedzialnych za rozliczenie podatku od towarów i usług*, a zatem pominięcie zadań wykonywanych przez pracownika, bądź przypisanie mu zadań w istocie wykonywanych przez inną osobę, świadczy o nieprawidłowym wykonaniu ww. obowiązku).
* Powierzanie pracownikowi zatrudnionemu na stanowisku pomocy administracyjnej, czynności z zakresu gospodarki finansowej jednostki, które – co do zasady – powinny być przypisane do stanowiska urzędniczego. Znaczna część przydzielonych obowiązków miała charakter zadań wykonywanych samodzielnie, bez bieżącego nadzoru[[13]](#footnote-13). Jeżeli pracownik potrafił wykonywać przypisane zadania samodzielnie, bez istotnego ryzyka popełnienia błędu, wskazana sytuacja mogła być odebrana jako przejaw nierównego traktowania w zatrudnieniu.

Reasumując – powierzanie obowiązków i odpowiedzialności jest istotnym elementem systemu kontroli zarządczej i ładu organizacyjnego w jednostkach sektora finansów publicznych, dlatego ważne jest dołożenie najwyższej staranności przy przygotowywaniu (redagowaniu) pełnomocnictw, upoważnień, jak też zakresów obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności.

***W zakresie ustalenia prewspółczynnika ostatecznego, dokonania korekty rocznej VAT naliczonego (od tzw. nabyć pozostałych) oraz korekty wieloletniej VAT naliczonego (od nabycia środków trwałych).***

1. Weryfikacja poprawności ustalenia wartości prewspółczynnika w oparciu o dane rzeczywiste za rok 2020 wynikające z dokumentów źródłowych wykazała błędne przyjęcie wartości sprzedanego w trakcie roku środka trwałego (jednostka przyjęła sprzedaż w kwocie brutto, zamiast netto). Zgodnie z zasadami przyjętymi przy obliczaniu prewspółczynnika[[14]](#footnote-14) – w liczniku jak i mianowniku ułamka służącego od jego obliczenia nie uwzględnia się m.in. obrotu uzyskanego z dostaw towarów i usług zaliczanych do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji używanych przez jednostkę organizacyjną na potrzeby jej działalności[[15]](#footnote-15).

Stwierdzona nieprawidłowość nie miała wpływu na ostatecznie określoną wysokość prewspółczynnika, gdyż metoda jego obliczenia przewiduje zaokrąglanie uzyskanego wyniku procentowego w ułamku dziesiętnym w górę, do pełnej liczby całkowitej, w ten sposób wykazana różnica nie wpłynęła na wysokość przyjętej przez jednostkę proporcji.

1. Po zakończonym roku, w związku z ustaleniem wartości prewspółczynnika ostatecznego, na podstawie faktycznych danych za rok 2020 (10 %) w niższej wysokości niż prewspółczynnik wstępny, stosowany na podstawie danych za rok 2019 (14 %), jednostka zobowiązana była dokonać korekty odliczeń podatku VAT zawartego w fakturach zakupu za rok 2020, stosownie do przepisów art. 90c ust. 1, przy odpowiednim stosowaniu art. 91 ust 1 i 3 ustawy o VAT. Z uwagi na to, że jednostka nie wykorzystywała wszystkich możliwości posiadanego programu finansowo-księgowego (m.in. do parametrów programu nie wprowadzono prewspółczynnika[[16]](#footnote-16)), obliczenie korekty rocznej nastąpiło poza programem księgowym.

W trakcie kontroli jednostka zwróciła się do dostawcy oprogramowania o wskazanie dostępnych funkcjonalności programu w celu zautomatyzowania dokonywanych operacji.

1. Analiza zestawień środków trwałych[[17]](#footnote-17), od których jednostka była zobowiązana dokonywać korekty 5 letniej lub 10 letniej w związku ze zmianą prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, wykazała nieprawidłowości skutkujące nadmiernym zmniejszaniem kwoty podatku odliczonego przy nabyciu środków trwałych (przed wprowadzeniem centralizacji rozliczeń podatku VAT jednostka miała prawo odliczyć pełną kwotę podatku VAT wynikająca z faktury zakupu). Podstawę prawną w tym zakresie stanowią przepisy art. 90c ust. 1 i 2 przy odpowiednim stosowaniu art. 91 ust. 2-9 ustawy o VAT.

Nieprawidłowości w tym zakresie zostały opisane w protokole kontroli na stronach od 27 do 34 i dotyczą w szczególności:

* Objęcia korektą 5 letnią środków trwałych, które spełniają definicję „nieruchomości” przyjętą na potrzeby podatku VAT przez ustawodawcę unijnego[[18]](#footnote-18).

*Zgodnie z art. 13b rozporządzenia 282/2011 – do celów stosowania dyrektywy 2006/112/WE za "nieruchomość" uznaje się:*

* *każdą określoną część ziemi, na jej powierzchni lub pod jej powierzchnią, która może stać się przedmiotem własności i posiadania;*
* *każdy budynek lub każdą konstrukcję przytwierdzone do gruntu lub w nim osadzone powyżej lub poniżej poziomu morza, których nie można w łatwy sposób zdemontować lub przenieść;*
* *każdy zainstalowany element stanowiący integralną część budynku lub konstrukcji, bez którego budynek lub konstrukcja są niepełne, taki jak drzwi, okna, dachy, schody i windy;*
* *każdy element, sprzęt lub maszynę zainstalowane na stałe w budynku lub konstrukcji, które nie mogą być przeniesione bez zniszczenia lub zmiany budynku lub konstrukcji.*

Jednostka posiadając pełną wiedzę o przyjętych na stan środkach trwałych powinna dokonać ich właściwego zakwalifikowania na potrzeby korekty wieloletniej VAT[[19]](#footnote-19). Zakwalifikowanie ww. środków trwałych do korekty 10 letniej, skutkuje wydłużeniem okresu korekty, jednakże powoduje, że każdego roku korekcie podlega jedna dziesiąta (a nie jedna piąta) kwoty podatku naliczonego przy ich nabyciu lub wytworzeniu (art. 91 ust. 2 ustawy o VAT).

* Dokonywania korekty 5 letniej kwoty podatku naliczonego po upływie tzw. okresu korekty. Zgodnie z art. 91 ust. 2 ustawy o VAT (…) *korekty, o której mowa w ust. 1, podatnik dokonuje w ciągu 5 kolejnych lat (…) licząc od roku, w którym zostały oddane do użytkowania.*

***W zakresie sprzedaży usług w jednostce – najem pomieszczeń****[[20]](#footnote-20)*

1. Skontrolowane umowy najmu (opis w protokole kontroli na s. 35 i nast.) nie zawierały określonego wprost (kalendarzowo) terminu płatności czynszu (termin ten był określony pośrednio, tj. uzależniony od wystawienia i doręczenia faktury). Ponadto, w przypadku jednego stosunku najmu, określony w fakturach termin płatności nie był spójny z umową (w postanowieniach umowy przewidziano 7 dniowy termin płatności czynszu – od daty wystawienia faktury – wykazano natomiast, że w wystawianych fakturach jednostka określała termin płatności: czternaście dni po dacie wystawienia faktury).

*Mając na uwadze przepisy ustawy o VAT określone w 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.*

*W świetle powyższego – termin płatności czynszu powinien być określony w umowie najmu, z uwagi na to, że determinuje on moment wystawienia faktury, a w przypadku wystawienia jej z opóźnieniem, pozwala ustalić moment powstania obowiązku podatkowego. Z kolei data płatności wskazana w treści faktury – powinna być zgodna z odpowiednim postanowieniem umowy[[21]](#footnote-21).*

1. Jednostka przyjęła obowiązywanie umowy najmu lokalu zawartej w roku 2003 na czas nieokreślony – po faktycznym wstąpieniu w miejsce dotychczasowego współnajemcy – nowej osoby. Kontynuowanie trwającego stosunku najmu wynikało z podpisywanych aneksów, w których strony powoływały się na umowę obowiązującą od 2003 r., przy czym przedstawione aneksy nie były zaopiniowane pod względem prawnym przez radcę prawnego. Jednostka nie przedstawiła natomiast zawartych porozumień – w szczególności cesji (przeniesienia praw) w związku z wstąpieniem do umowy innej osoby.

W odniesieniu do postanowień zawartych aneksów, zauważyć należy, że o ile wstąpienie do umowy – jako strony wynajmującej – Miasta Piotrków Trybunalski było następstwem sukcesji praw i obowiązków po jednostkach organizacyjnych przez jednostki samorządu terytorialnego, która miała miejsce w związku z centralizacją rozliczeń podatku VAT z mocy prawa[[22]](#footnote-22), to wstąpienie do umowy innej osoby fizycznej wymagało co najmniej spisania porozumienia do umowy, z przeniesieniem wynikających z niej praw i obowiązków lub – co w analizowanej sytuacji należało uznać za właściwe – rozwiązania dotychczasowej umowy i podpisania nowej (z zachowaniem wszystkich wymogów związanych z zawieraniem umów dotyczących majątku Miasta na czas nieoznaczony).

Pomimo całej wadliwości zastosowanej konstrukcji, wynajem pomieszczeń miał oparcie w umowie pisemnej.

Ponadto skontrolowana umowa najmu lokalu zawierała postanowienia, zgodnie z którymi *w ustalonej stawce czynszu zawierały się opłaty za centralne ogrzewanie, zużytą ciepłą i zimną wodę, ścieki oraz podatek od nieruchomości. Wywozu nieczystości stałych najemca miał dokonywać we własnym zakresie, na swój koszt i z własnych pojemników. Wynajmujący zastrzegł sobie następujący mechanizm waloryzacji:*

* *zmianę wysokości czynszu bez obowiązku podpisywania aneksu do umowy w przypadku wzrostu m.in. cen nośników energii, opłat lokalnych /woda, ścieki/ o rzeczywisty wzrost podanych wyżej wartości,*
* *raz w roku o „wskaźnik inflacji” ogłaszany przez Prezesa GUS.*

Ustalono, że w roku 2021 (i w roku poprzedzającym) jednostka podnosiła wyłącznie stawkę czynszu (ogółem) o roczny wskaźnik wzrostu cen i usług konsumpcyjnych ogłaszany przez Prezesa GUS[[23]](#footnote-23). Natomiast pomimo kilkunastu lat obowiązywania umowy (poza przewidzianym w umowie sposobem rozliczania zużycia energii elektrycznej – na podstawie wskazań podlicznika) jednostka nie podjęła się wprowadzić urealnionych metod rozliczania zużycia pozostałych dostarczanych mediów, mimo iż postanowienia umowy – choć bardzo nieprecyzyjne – dawały taką możliwość. W czasie kontroli nie przedstawiono również żadnej kalkulacji[[24]](#footnote-24) – w jaki sposób lub w jakiej proporcji (w odniesieniu do całego budynku) miały być rozliczane koszty dostarczania poszczególnych mediów[[25]](#footnote-25).

Zawarcie w stawce czynszu z tytułu najmu lokalu opłat m.in. za centralne ogrzewanie, zużytą ciepłą i zimną wodę i ścieki bez ich rzeczywistego opomiarowania lub przyjęcia wielkości zużycia na zasadzie szacunkowej (ryczałtu), uniemożliwiało (i uniemożliwia nadal):

* określenie o ile stawka najmu jest większa od faktycznie ponoszonych kosztów na utrzymanie wynajmowanych pomieszczeń i czy obowiązująca umowa przynosi realny dochód[[26]](#footnote-26),
* podnoszenie wysokości czynszu o wzrost wartości dostarczanych mediów,
* refakturowanie dostarczanych mediów i odzyskiwanie podatku VAT zawartego w fakturach zakupu mediów metodą bezpośrednią (w związku z ich dalszą odsprzedażą).
1. W umowie obowiązującej od 2019 r., dotyczącej najmu lokalu o powierzchni 30,7 m2 (co stanowi 0,92% całej powierzchni budynku), z przeznaczeniem na siedzibę klubu sportowego, strony zawarły postanowienia, w myśl których Najemca zobowiązał się płacić Wynajmującemu miesięcznie:
* *czynsz z tytułu najmu lokalu i użytkowania pomieszczeń wspólnych (określony w kwocie netto),*
* *ryczałt za zużycie wody i odbiór ścieków – oszacowano 0,5 m3,*
* *ryczałt za wywóz nieczystości stałych – oszacowano 0,5 m3,*
* *ryczałt 0,92 % wartości faktury za energię elektryczną.*

Wynajmujący zastrzegł sobie następujący mechanizm waloryzacji:

* *podwyższanie wymienionych opłat raz w roku o roczny wskaźnik wzrostu cen i usług konsumpcyjnych ogłaszany przez Prezesa GUS[[27]](#footnote-27) (podwyżka miała być wprowadzona bezpośrednio w wyliczeniach dokonanych przez Wynajmującego w fakturach, bez konieczności zmiany umowy),*
* *podwyższenie czynszu i zryczałtowanych kosztów z tytułu dostarczonych mediów mogło nastąpić w przypadku podwyżki kosztów utrzymania nieruchomości oraz opłat dokonanych przez dostawcę mediów (niezależnie od podnoszenia opłat o wskaźnik inflacji).*

Ustalono, że w roku 2021 (i w roku poprzedzającym) jednostka podnosiła wyłącznie stawkę czynszu (ogółem) o roczny wskaźnik wzrostu cen i usług konsumpcyjnych ogłaszany przez Prezesa GUS.

W odniesieniu do obciążania najemcy kosztami z tytułu dostarczonych mediów – wykazano, że refakturowanie kosztów zużytej energii następowało na podstawie faktur dostawców mediów[[28]](#footnote-28) (kwoty obciążające najemcę obliczane były od kwot brutto faktur dostawców mediów umownym przelicznikiem wynoszącym 0,92 %).

Natomiast w fakturach zawierających obowiązującą stawkę czynszu, jednostka dodatkowo obciążała najemcę za:

* zużycie wody i odbiór ścieków (według oszacowania 0,5 m3) – wykazano, że jednostka przyjęła i stosowała – niezmienną przez cały rok 2021 – cenę łączną za 1 m3 dostawy wody i odbioru ścieków wody, która była znaczącą zaniżona w stosunku do stawek taryfowych wynikających z faktur wystawianych przez PWiK Sp. z o.o. (i które w ciągu roku uległy zmianie).
* wywóz nieczystości (według oszacowania 0,5 m3) – wykazano, że jednostka stosowała stawkę ustaloną na potrzeby rozliczania najemcy w roku 2018 (tj. w okresie obowiązywania wcześniejszej umowy), przy czym w tym przypadku odniesienie się do rzeczywistych kosztów ponoszonych przez jednostkę było utrudnione z uwagi na rozliczanie wywozu śmieci z odbiorcą odpadów innymi jednostkami miary.

Brak prawidłowego przyjęcia i waloryzacji opłat za wodę i ścieki świadczy o nieprzestrzeganiu zapisów zawartej umowy. Ze względu na sposób rozliczania usług dostawy wody, odbioru ścieków i nieczystości stałych – obciążanie nimi najemcy nie było wprost „refakturowaniem kosztów” ponoszonych opłat, co uniemożliwiało z kolei odliczanie podatku VAT naliczonego z faktur zakupu metodą bezpośrednią.

***Sprzedaż usług w jednostce – najem i udostępnianie obiektów sportowych****[[29]](#footnote-29)*

1. Skontrolowane umowy dotyczące udostępniania obiektów lub ich części nie zawierały określonego wprost (kalendarzowo) terminu płatności czynszu. Termin ten był określony pośrednio (uzależniony od wystawienia i doręczenia faktury). Na skontrolowanej próbie wykazano przypadek, że umowa wskazywała termin zapłaty 30 dni od daty wystawienia faktury VAT (w przypadku umowy najmu obiektu sportowego – rozliczanej z dołu, tj. według faktycznego wykorzystania, brak było uzasadnienia do tak odległego określania terminu zapłaty).

*Zawieranie umów dotyczących udostępnienia obiektów jest jak najbardziej wskazaną formą zarządzania obiektami sportowymi lub ich wydzielonymi częściami. Z punktu widzenia podatku VAT – o ile nie są to wprost „umowy najmu”, to ze względu na swój charakter – można je przypisać do usług o podobnym charakterze[[30]](#footnote-30) (tj. do najmu, dzierżawy) na które wskazuje art. 19a ust. 5 pkt 4 ustawy o VAT, odnoszący się do momentu powstania obowiązku podatkowego. Mając na uwadze również art. 19a ust. 7, w przypadku świadczenia ww. usług, 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. A zatem termin płatności czynszu powinien być określony w umowie, z uwagi na to, że determinuje on moment wystawienia faktury, a w przypadku wystawienia jej z opóźnieniem, pozwala ustalić moment powstania obowiązku podatkowego. Z kolei data płatności wskazana w treści faktury – powinna być zgodna z odpowiednim postanowieniem umowy.*

1. W jednym przypadku wykazano, że zawarta umowa dotycząca korzystania z Hali „Relax” przewidywała opłatę w wysokości 35,00 zł brutto za 1 godzinę /60 minut/ prowadzenia zajęć. Wysokość stawki – w odniesieniu do określonego umową czasu korzystania z obiektu – nie były spójne z obowiązującym cennikiem usług Hali Sportowo-Widowiskowej „Relax” stanowiącym załącznik nr 1 do Zarządzenia Prezydenta Miasta Piotrkowa Trybunalskiego[[31]](#footnote-31).

*Zgodnie z tym cennikiem dla klubów sportowych z terenu Miasta Piotrkowa Trybunalskiego za korzystanie z obiektu w celu przeprowadzenia zajęć treningowych określona została stawka w kwocie 35,00 zł brutto za 45 minut.*

1. Zawarte umowy – co do zasady – uprawniały Wynajmującego do obciążenia Najemcy jak za odbyte zajęcia, w przypadku nie odbycia się zajęć z winy Najemcy (chyba, że w przypadku rezygnacji z zajęć w wyznaczonym terminie, najemca zgłosił ten fakt z odpowiednim wyprzedzeniem obsłudze obiektu lub w sekretariacie OSiR).

Wykazano, że jedna z zawartych umów, dotycząca korzystania z sali w Centrum Rekreacyjnym, mimo iż zobowiązywała Najemcę do poinformowania o odwołaniu zajęć, nie przewidywała możliwości naliczania opłat za czas udostępnienia sali, w przypadku nieskorzystania z niej bez uprzedniego zgłoszenia. Ustalono, że pomimo zarezerwowania sali[[32]](#footnote-32), Najemca nie prowadził zajęć w miesiącach X-XII 2021, a w dniu 22.12.2021 r. do sekretariatu OSiR złożył wypowiedzenie zawartej umowy[[33]](#footnote-33). Jednostka nie przedstawiła korespondencji dotyczącej rezygnacji z zajęć na sali w miesiącach
X-XII 2021, a przy tak skonstruowanej umowie – Najemca nie ponosił konsekwencji w związku z jej nierealizowaniem.

1. Analiza umów udostępnienia torów krytej pływalni wykazała brak wskazania w ich treści terminów zajęć (korzystanie z obiektu miało się odbywać „zgodnie z ustalonym harmonogramem”).

Umowa powinna określać dzień tygodnia i godziny korzystania z obiektu. Jeżeli korzystanie z obiektu odbywa się na zasadzie harmonogramu ustalonego indywidualnie lub dla całego obiektu[[34]](#footnote-34) – odnoszące się do kontrahenta postanowienia harmonogramu powinny mieć rangę załącznika do umowy. Powyższe ma znaczenie w przypadku zapisów dopuszczających obciążenie za nieodbycie się zajęć i możliwych sporów z tego tytułu. Z punktu widzenia VAT – przy wystawianiu faktur za okresy miesięczne – jest to niezbędne do wskazania zakresu świadczenia usługi w danym miesiącu i właściwego rozpoznania obowiązku podatkowego (innymi słowy – umowa nakładająca dwustronne obowiązki, w której jedna ze stron zobowiązuje się udostępnić obiekt, a druga skorzystać z udostępnionego obiektu – powinna określać terminy, w których strony zobowiązane są do określonego działania).

1. Analiza sposobu realizowania umów wykazała przypadki odbywania się zajęć w terminach poza harmonogramem wynikającym z umowy[[35]](#footnote-35) – były to np. zajęcia dodatkowe (wykorzystanie wolnego obiektu), zajęcia prowadzone zamiennie (za dzień wolny od pracy lub za dni, w których korzystanie z obiektu było niemożliwe ze względów leżących po stronie gospodarza obiektu), a także zajęcia prowadzone po okresie obowiązywania umowy. Zajęcia prowadzone w terminach dodatkowych rozliczane były w fakturach wystawianych w cyklach miesięcznych, łącznie z zajęciami przeprowadzonymi w terminach umownych. Zawarte umowy nie określały sposobu zgłaszania przypadków zapotrzebowania na dodatkowe zajęcia[[36]](#footnote-36) i ich dokumentowania[[37]](#footnote-37). W przypadkach prowadzenia zajęć po upływie terminu na jaki były zawarte umowy, nie były podpisywane aneksy przedłużające okres ich obowiązywania.
2. W jednostce nie zapewniono dostatecznego przepływu informacji do Działu Księgowości na potrzeby wystawiania faktur za korzystanie z obiektów. Wykazano, że osoba wystawiająca faktury dysponowała jedynie informacją od obsługi obiektu o ilości godzin zajęć zrealizowanych przez Najemcę. Osoba ta nie miała jednak wglądu w postanowienia zawartych umów i harmonogram obiektu oraz nie dysponowała danymi o terminach zajęć odbytych zgodnie z umową, skutecznie odwołanych oraz dodatkowych – które powinny zostać uwzględnione w miesięcznym rozliczeniu.
3. Szczegółowa analiza wystawianych faktur wykazała, że w przypadku jednego kontrahenta:
* W fakturze OSiR/0469/2021[[38]](#footnote-38) z dnia 08.09.2021 r. do wyliczenia należności została przyjęta stawka 35,00 zł brutto zamiast stawki 85,00 zł brutto, co było niezgodne z obowiązującą umową jak też z cennikiem ustalonym zarządzeniem w sprawie cennika usług[[39]](#footnote-39). Różnica w kwocie brutto wyniosła 300,00 zł. Zaniżenie kwoty netto (dochodu Miasta), wynikające z zastosowania niewłaściwej stawki wyniosło: 277,78 zł, zaniżenie podatku VAT należnego (w stawce 8 %) – wskutek niezastosowania właściwej stawki godzinowej za najem wyniosło 22,22 zł.
* W fakturze OSiR/0510/2021[[40]](#footnote-40) z dnia 30.09.2021 r. do wyliczenia należności została przyjęta stawka 85,00 zł netto (a powinna być przyjęta w kwocie brutto). Różnica w kwocie brutto wyniosła 40,80 zł. Zawyżenie kwoty netto 37,78 zł (i od kwoty różnicy) – zawyżenie podatku VAT należnego wyniosło 3,02 zł).
1. Przy wystawianiu faktur za korzystanie z torów krytej pływalni do miesiąca VII 2021 r. jednostka stosowała stawkę 8 % natomiast od miesiąca VIII 2021 – stawkę 23 %, przy niezmiennej kwocie opłaty brutto 80,00 zł (tj. zgodnie z zarządzenie w sprawie cennika usług). Wskutek powyższego zwiększeniu uległa kwota podatku VAT odprowadzana do US, a jednocześnie zmniejszeniu uległ dochód netto o 9,04 zł za godzinę korzystania z toru[[41]](#footnote-41)). Zmiana stawki nie była spowodowana zmianą przepisów, a Miasto nie występowało również o indywidualną interpretację podatkową w tym zakresie. Kontrolowana jednostka nie informowała również Jednostki Centralnej o zmianie dotychczas stosowanej stawki preferencyjnej na stawkę podstawową[[42]](#footnote-42). Dodatkowo wykazano, że umowy, na podstawie których wystawiano faktury, nie zawierały celu wynajmu (z okoliczności ich zawarcia wynikało natomiast, że ma to być prowadzenie zajęć z pływania).

Mając na uwadze, że zgodnie z zaświadczeniem o numerze identyfikacyjnym REGON przeważającym rodzajem działalności jednostki jest działalność obiektów sportowych (kod 9311Z wg PKD z 2007), to usługi związane z działalnością obiektów sportowych kod (PKWiU 93.11.10.0), świadczone zarówno na rzecz podmiotów nie prowadzących działalności gospodarczej jak i podmiotów prowadzących działalność gospodarczą w zakresie sportu bądź rekreacji – realizowane także na podstawie umów cywilnoprawnych – uzasadniają stosowanie stawki preferencyjnej (zgodnie z załącznikiem nr 3 do ustawy o VAT).

Podobnie w ww. kwestii wypowiedział się WSA w Gliwicach[[43]](#footnote-43), stwierdzając, że *zawarcie pisemnej umowy z wymienionymi podmiotami oznacza, że podmioty te wykupują wstęp, jednak z uwagi na okoliczność zawarcia umowy cywilnoprawnej, nie jest on potwierdzony ani biletem ani karnetem (nie stanowi umowy adhezyjnej czyli masowej zawartej przez przystąpienie, udokumentowanej właśnie biletem lub karnetem). Istotny natomiast pozostaje fakt, że rzeczywistymi beneficjentami tych umów są osoby fizyczne, którym de facto umożliwiany jest wstęp i korzystanie z obiektów sportowych w celu realizacji potrzeb związanych z kulturą fizyczną. Świadczone przez Wnioskodawcę usługi stanowią zatem usługi sklasyfikowane w grupowaniu PKWiU 93.11.10.0 "Usługi związane z działalnością obiektów sportowych"[[44]](#footnote-44)*.

W przypadku krytych pływalni zarządzanych przez OSiR, zarządzenie w sprawie cennika usług przewiduje możliwość korzystania z pływalni na zasadzie poniesienia opłaty za jeden tor w wysokości 80,00 zł (inne formy odpłatności to bilety indywidualne, grupowe, szkolne, rodzinne, karnety itp.), przy czym nie mają one znaczenia na możliwość korzystania z basenu z punktu widzenia ostatecznego konsumenta[[45]](#footnote-45).

***W zakresie ewidencji sprzedaży na kasach rejestrujących***

1. Jednostka przyjęła praktykę wprowadzania do rejestrów sprzedaży wszystkich wytwarzanych w związku funkcjonowaniem obiektów dokumentów obrazujących codzienną wielkość sprzedaży gotówkowej (ujmowanych odrębnie w tzw. rejestrze sprzedaży gotówkowej) i bezgotówkowej (ujmowanych w rejestrze sprzedaży z karty płatniczej). Tak szczegółowe prowadzenie rejestrów nie było uzasadnione z punktu widzenia wymogów wynikających z przepisów w zakresie podatku VAT[[46]](#footnote-46). Z punktu widzenia tychże przepisów – nie ma znaczenia czy zapłata została dokonana gotówką czy z wykorzystaniem terminala płatniczego. Wystarczające zatem powinno być ujęcie w rejestrze sprzedaży raportów miesięcznych (o których mowa w § 6 ust. 1 pkt 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 29.04.2019 r. w sprawie kas rejestrujących[[47]](#footnote-47)) z wszystkich kas fiskalnych (z poszczególnych obiektów) znajdujących się w posiadaniu jednostki. Kwestię tę reguluje ust. 19 rozdziału Psrp VAT – zgodnie z którym w ewidencji sprzedaży – w przypadku jednostek posiadających kasy fiskalne – ewidencję sprzedaży prowadzi się przy pomocy raportów zbiorczych.

***W zakresie zakupu towarów i usług oraz odliczania podatku VAT naliczonego***

1. Jednostka nie odliczała podatku VAT metodą bezpośrednią. Kontrola wykazała, że część zakupów można było zakwalifikować w całości do działalności opodatkowanej (na podstawie podpisanych umów najmu, jednostka dokonywała dalszej odsprzedaży dostarczanych mediów). Powyższe świadczy o nieprzestrzeganiu obowiązku nałożonego na kierownika jednostki w § 3 obowiązującego Zarządzenia Prezydenta Miasta w sprawie centralizacji rozliczeń podatku od towarów i usług VAT obowiązujących w Mieście Piotrków Trybunalski. Działania takie mają również charakter niegospodarności.
2. Szczegółowa kontrola faktur zakupu z miesięcy I, II i X 2021 r. wykazała następujące nieprawidłowości i uchybienia:
* brak daty wpływu do jednostki faktur gotówkowych (naruszenie ust. 3 rozdziału VI lit. D Psrp VAT).
* nieuzasadnione stosowanie dodatkowej proporcji odliczeń wyrażonej ułamkiem 3/4 przy odliczaniu metodą pośrednią (prewspółczynnika) VAT naliczonego z faktur dotyczących utrzymania czystości i porządku na obiektach OSiR (nieprzestrzeganie art. 86 ust. 2a ustawy o VAT).
* incydentalny przypadek przeprowadzenia kontroli merytorycznej przez nieupoważnionego do tej czynności pracownika zastępującego kierownika działu[[48]](#footnote-48). Zgodnie z przyjętą w jednostce *Instrukcją obiegu i kontroli dokumentów księgowych – dokumenty księgowe pod względem merytorycznym akceptują kierownicy właściwych komórek organizacyjnych jednostki. Zastępowanie kierownika komórki uprawnia jedynie do dokonania opisu merytorycznego, dotyczącego zasadności poniesionego wydatku. W takich przypadkach kontroli merytorycznej dokonuje Dyrektor jednostki (niezależnie od późniejszego zatwierdzenia do zapłaty).*
* Nieskuteczność kontroli formalno-rachunkowej i kontroli wstępnej głównego księgowego, której następstwem było ujmowanie w rejestrach zakupu i odliczanie podatku VAT od siedmiu kolejno wystawianych przez jednego kontrahenta faktur, w których w danych nabywcy wskazano Ośrodek Sportu i Rekreacji w Piotrkowie Trybunalskim zamiast Miasto Piotrków Trybunalski (protokół kontroli s. 69-70).
* Inne przypadki niewłaściwego przyporządkowania faktur zakupu do rodzajów działalności występujących w jednostce (opis w protokole kontroli s. 70-71).

***W zakresie prowadzenia rejestru zakupu***

1. Sposób prowadzenia rejestru zakupów nie zapewniał właściwej prezentacji wartości kwot (netto, VAT brutto) wg dokumentu źródłowego, jak też wskazania metody odliczania podatku VAT. Jednostka odliczała VAT metodą prewskaźnika, natomiast kolumna „typ” w każdej pozycji zawierała symbol zakupów „A” (przy wszystkich pozycjach) odnoszący się – zgodnie wyjaśnieniem symbolu – do zakupów związanych ze sprzedażą opodatkowaną.

Wykazano, że przy prowadzeniu rejestru zakupów jednostka nie wykorzystywała w pełni możliwości posiadanego programu księgowego, takich jak:

* możliwość wprowadzenia do jego parametrów wartości prewspółczynnika[[49]](#footnote-49),
* właściwej prezentacji (zdefiniowania) dokonywanych zakupów i ich przyporządkowania do wszystkich rodzajów działalności występujących w jednostce[[50]](#footnote-50),
* zautomatyzowanie obliczenia korekty rocznej.

W toku kontroli jednostka wystąpiła o wsparcie do dostawcy oprogramowania w celu wykorzystywania wszystkich możliwości programu.

Powyższe uchybienia nie miały jednak wpływu na dane wykazywane w cząstkowej informacji o podatku od towarów i usług oraz na dane generowane do pliku JPK\_V7M.

***W zakresie ewidencji podatku VAT na kontach księgowych***

1. Wykazano, że jednostka założyła i wykorzystywała do ewidencji podatku VAT należnego i naliczonego konta w uszczegółowieniu dalszej analityki do występujących stawek VAT[[51]](#footnote-51).

Jednostka posiadała w planie konto 225-2-3 *– VAT naliczony – przyszłych okresów*, przy czym ewidencja na tym koncie była prowadzona tylko na przełomie roku (faktury dotyczące miesiąca grudnia, wpływające do jednostki w styczniu, ujmowane w księgach w miesiącu grudniu). Zgodnie z zapisem w polityce rachunkowości – jednostka przyjęła uproszczenie, zgodnie z którym – *przyjmuje się, że w trakcie roku faktury za zakup towarów i usług obciążają koszty tego miesiąca w którym wpłynęły oraz do 5 dnia następnego miesiąca*.

Wykazano, że jednostka nie przestrzegała tego zapisu – a faktury zakupu były ujmowane w księgach w dacie wpływu. Jednostka zatem powinna wyeliminować rozbieżność pomiędzy istniejącą praktyką a zapisem w polityce rachunkowości (tzn. dostosować ujmowanie zakupu do kosztów miesiąca, którego dotyczy lub zmienić zapis polityki rachunkowości). W przypadku ujmowania zakupu w koszty miesiąca poprzedniego – do ewidencji tzw. VAT naliczonego do rozliczenia w przyszłym okresie – jednostka w ciągu roku mogłaby wykorzystywać istniejące konto 225-2-3 – *VAT naliczony – przyszłych okresów*.

**Mając na uwadze powyższe – polecam.**

1. Zapewnić – w przypadkach nieobecności Dyrektora OSiR – zastępstwo sprawowane przez pracownika dysponującego skutecznym pełnomocnictwem do podpisywania umów i zaciągania zobowiązań w imieniu Miasta.
2. Zweryfikować wszystkie wydane pracownikom upoważnienia w zakresie gospodarki finansowej i podjąć działania w celu zagwarantowania ich skuteczności; w szczególności zapewnić precyzję użytych sformułowań i zadbać by upoważnienia spełniały ustawowe wymogi prawidłowego powierzenia pracownikowi zarówno obowiązków jak i odpowiedzialności w tym zakresie. Przy realizacji zalecenia wykorzystać wzory upoważnień opracowane przez audytora wewnętrznego w ramach czynności doradczych.
3. Zweryfikować dokument powierzenia uprawnień i obowiązków głównego księgowego jednostki. W przypadku powierzanych zadań z zakresu gospodarki finansowej zapewnić udokumentowanie przyjęcia obowiązków i odpowiedzialności (zgodnie z art. 53 ust. 2 ustawy o finansach publicznych), 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). Przy realizacji zalecenia wykorzystać wzory upoważnień opracowane przez audytora wewnętrznego w ramach czynności doradczych.
4. Na bieżąco aktualizować indywidualne zakresy zadań i odpowiedzialności pracowników zatrudnionych w jednostce, zapewniając spójność ich zapisów z Regulaminem organizacyjnym, Instrukcją obiegu i kontroli dokumentów księgowych, odrębnymi dokumentami powierzenia obowiązków oraz zadaniami faktycznie wykonywanymi przez pracownika. Ponadto zweryfikować obowiązujący w jednostce system zastępstw.
5. W dokumentach określających zadania pracowników wyeliminować zapisy:
* dopuszczające łączenie w kompetencjach jednej osoby prawa do dysponowania środków pieniężnych i jednoczesnego wykonania dyspozycji środkami pieniężnymi
* wskazujące Głównego księgowego – jako osobę udzielającą upoważnień pracownikom Działu księgowości.
1. Zadania właściwe dla stanowisk urzędniczych powierzać osobom zatrudnionym na takich stanowiskach.
2. Przy obliczaniu wartości prewskaźnika – dla potrzeb odliczania podatku VAT naliczonego – przestrzegać postanowień rozporządzenia 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.
3. W zakresie dokonywanej od 2017 roku korekty wieloletniej podatku VAT naliczonego (od nabycia środków trwałych), zweryfikować:
* prawidłowość objęcia korektą 5 letnią środków trwałych pod kątem spełniania definicji „nieruchomości” przyjętą na potrzeby podatku VAT przez ustawodawcę unijnego,
a w dalszej kolejności -
* wysokość korekt dokonanych po upływie okresu o którym mowa w art. 91 ust. 2 ustawy o VAT.

Ustalenia w tym zakresie przedstawić Skarbnikowi Miasta w terminie 1 miesiąca od daty otrzymania niniejszego wystąpienia.

1. Zapewnić zaopiniowanie przez radcę prawnego projektów zawieranych umów cywilnoprawnych oraz aneksów zmieniających te umowy.
2. W zawieranych umowach najmu oraz umowach o podobnym charakterze wskazywać termin i sposób płatności czynszu. W treści wystawianych faktur zapewnić zgodność określanego terminu płatności z postanowieniami zawartych umów.
3. Dla wszystkich zawieranych umów najmu pomieszczeń, dokonywać bieżącej kalkulacji faktycznie ponoszonych kosztów na utrzymanie wynajmowanych pomieszczeń, ustalana stawka najmu powinna być większa od faktycznie ponoszonych kosztów na utrzymanie wynajmowanych pomieszczeń.
4. Dla wszystkich obowiązujących umów najmu pomieszczeń dokonać bieżącej analizy faktycznie ponoszonych kosztów na utrzymanie wynajmowanych pomieszczeń, w celu wykazania, że zawarta umowa najmu przynosi realny dochód. Jeżeli umowa nie przewiduje mechanizmów waloryzacji czynszu lub waloryzacja ta nie zapewnia pokrycia wszystkich kosztów, podjąć działania mające na celu urealnienie stawki czynszu pobieranego od najemcy.
5. Dokonać kalkulacji kosztów dostarczania mediów, odbioru ścieków i odpadów dla najemców pomieszczeń. Wykorzystując postanowienia obowiązujących umów wprowadzić urealnione metody ich rozliczania (w zależności od możliwości technicznych – rzeczywiste lub szacunkowe), stosując jednostki miary i stawki opłat wynikające z faktur otrzymywanych przez OSiR od dostawców mediów i innych usługodawców.
6. W umowach dotyczących udostępnienia obiektu lub jego części dla celów rekreacyjnych lub prowadzenia zajęć sportowych bezwzględnie wskazywać cel udostępnienia (sposób korzystania z obiektu).
7. W terminie 1 miesiąca od daty otrzymania niniejszego wystąpienia przedstawić Skarbnikowi Miasta zestawienie zawierające typowe sposoby korzystania z zarządzanych obiektów lub ich części oraz świadczone tamże usługi, formy prawne zapewniające wstęp i udostępnianie obiektów (bilet, karnet, umowa, inne) ze wskazaniem stosowanych stawek podatku VAT.
8. W umowach dotyczących udostępnienia obiektów lub ich części, nakładających dwustronne obowiązki (jedna ze stron zobowiązuje się zapewnić rezerwację obiektu, a druga skorzystać z udostępnionego obiektu i odbyć zajęcia) określać terminy, w których strony zobowiązane są do określonego działania (termin powinien być wskazany wprost w treści umowy lub w harmonogramie stanowiącym załącznik do umowy).
9. W zawieranych umowach wskazać sposób zgłoszenia zapotrzebowania na odbycie zajęć dodatkowych (ponad uzgodniony harmonogram) lub w terminach zamiennych, rozliczanych w jednej fakturze po upływie danego miesiąca kalendarzowego.
10. W przypadkach zgłoszenia zamiaru prowadzenia zajęć ze stałą częstotliwością (według dotychczasowego lub ustalonego na nowo harmonogramu) po upływie terminów na jaki były zawarte umowy dotyczące udostępnienia obiektów lub ich części, bezwzględnie podpisywać aneksy przedłużające okres ich obowiązywania.
11. Zapewnić sposób dokumentowania terminów udostępnienia obiektu lub jego części – z uwzględnieniem zajęć odbytych w uzgodnionych terminach, zajęć skutecznie odwołanych oraz zajęć dodatkowych, ponad harmonogram wynikający z zawartej umowy. W zestawieniach miesięcznych dla Działu Księgowości (na potrzeby wystawienia faktury) zawierać wszelkie dane odzwierciedlające sposób realizacji umowy.
12. Zapewnić zgodność zawieranych umów oraz wystawianych faktur z zarządzeniem Prezydenta Miasta w sprawie cennika usług (umowa jak i faktura powinny wskazywać spójną z tym cennikiem stawkę i podlegający rozliczeniu czas trwania zajęć).
13. Wzmocnić działania monitorujące i nadzorcze nad prawidłowym wystawianiem faktur VAT sprzedaży, realizacją innych obowiązków wynikających z ustawy o podatku od towarów i usług oraz regulacji wewnętrznych w tym zakresie.
14. Do ujawnionych w wyniku kontroli faktur sprzedaży usług zawierających nieprawidłowe stawki godzinowe za korzystanie z sali Centrum Rekreacyjnego, wystawić faktury korygujące, dokonać korekt właściwych informacji cząstkowych o podatku od towarów i usług.
15. W zakresie sprzedaży rejestrowanej przy użyciu kas fiskalnych znajdujących się w posiadaniu jednostki, w cząstkowych rejestrach sprzedaży ujmować wyłącznie raporty miesięczne z tychże kas.
16. Przestrzegać zasad dotyczących odliczania podatku VAT naliczonego z faktur zakupu:
	* metodą bezpośrednią – w odniesieniu do towarów i usług wykorzystywanych wyłącznie do sprzedaży opodatkowanej,
	* metodą pośrednią, z wykorzystaniem prewspółczynnika (jako jedynej proporcji) – w odniesieniu do towarów i usług wykorzystywanych zarówno do sprzedaży opodatkowanej, jak i niepodlegającej opodatkowaniu.
17. Wszystkie faktury zakupu oznaczać datą wpływu do jednostki.
18. Zapewnić zgodne z uregulowaniami wewnętrznymi (tj. z *Instrukcją obiegu i kontroli dokumentów księgowych*)dokumentowanie przeprowadzenia kontroli merytorycznej faktur zakupu w przypadkach nieobecności kierowników działów lub zespołów obiektów.
19. Wzmocnić nadzór głównego księgowego jednostki nad poprawnością dokonywania kontroli formalno-rachunkowej faktur zakupu.
20. Wzmocnić nadzór głównego księgowego jednostki nad prawidłowym przyporządkowaniem dokonywanych zakupów do rodzajów działalności występujących w jednostce: tj. związanych z działalnością niepodlegającą // opodatkowaną // mieszaną (w opcjach: wyłącznie / oraz).
21. W rejestrze zakupu zapewnić prawidłową prezentację wartości kwot (netto, VAT, brutto) wg dokumentu źródłowego oraz metody odliczania podatku VAT.
22. Wykorzystywać pełną funkcjonalność posiadanego oprogramowania w zakresie prowadzenia rejestrów sprzedaży i rejestrów zakupu – zgodnie z wnioskami zawartymi w treści protokołu kontroli (opis na s. 66-67 i 71-73) oraz niniejszego wystąpienia.
23. Wyeliminować rozbieżność pomiędzy istniejącą praktyką a zapisem w polityce rachunkowości – w zakresie ujmowania zakupu do kosztów miesiąca którego dotyczą.
24. Rozważyć rozszerzenie posiadanej analityki kont służących rozliczaniu podatku VAT do rzeczywistych potrzeb jednostki (w tym celu przeanalizować rozwiązania przyjęte w Urzędzie Miasta Piotrkowa Trybunalskiego).
25. 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 up. Prezydenta Miasta
Piotrkowa Trybunalskiego

Bogdan Munik

Sekretarz Miasta

*Dokument podpisany kwalifikowanym podpisem elektronicznym*

1. W okresie objętym kontrolą obowiązywało 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 zarządzenia 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 dnia 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (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.) – dalej ustawa o VAT. [↑](#footnote-ref-2)
3. W tym również rozporządzenia 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) – dalej rozporządzenie MF z dnia 17.12.2015 r. [↑](#footnote-ref-3)
4. Regulamin wprowadzony zarządzeniem nr 19/2017 r. Dyrektora OSiR z dnia 01.06.2017r. [↑](#footnote-ref-4)
5. Pełnomocnictwo udzielone w formie zarządzenia nr 478 Prezydenta Miasta Piotrkowa Trybunalskiego. [↑](#footnote-ref-5)
6. Pełnomocnictwo nr 612 Prezydenta Miasta Piotrkowa Trybunalskiego. [↑](#footnote-ref-6)
7. Powołanie się wyłącznie na zapis Regulaminu organizacyjnego kierowanej jednostki, określający kwestie pierwszeństwa przy zastępowaniu nieobecnego Dyrektora należy uznać za niewystarczające. [↑](#footnote-ref-7)
8. Dokument z dnia 15.12.2014 r. [↑](#footnote-ref-8)
9. Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (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, ze zm.). [↑](#footnote-ref-9)
10. Np. upoważnienie do podpisywania dokumentów w ramach kontroli merytorycznej. [↑](#footnote-ref-10)
11. 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. Zgodnie z powołanym opracowaniem, rekomenduje się by dokument powierzenia zawierał odpowiednią klauzulę, datę i podpis pracownika (podpis złożony na dokumencie z adnotacją „przyjmuję” może oznaczać jedynie pokwitowanie odbioru i zapoznanie się z treścią dokumentu, z kolei brak daty przyjęcia obowiązków i odpowiedzialności może wiązać się z ryzykiem jej uniknięcia). [↑](#footnote-ref-11)
12. Zamieszczenia ww. zapisu nie da się również usprawiedliwić bezpośrednią podległością służbową pracownika. [↑](#footnote-ref-12)
13. Np. prowadzenie w okresie od 29.07.2021 r. do 31.12.2021 r. kasy jednostki. [↑](#footnote-ref-13)
14. Podstawa prawna – w odniesieniu do licznika: art. 90 ust. 5 w zw. z art. 86 ust. 2g ustawy o VAT oraz – w odniesieniu do mianownika: § 3 ust. 5 pkt 1 rozporządzenia MF z dnia 17.12.2015 r. [↑](#footnote-ref-14)
15. Ustawa o VAT nie definiuje pojęcia „obrotu”, jednak zgodnie z wyjaśnieniami Ministerstwa Finansów, najbliższym pojęciem, do którego odnieść się w tym przypadku jest „podstawa opodatkowania”, o której mowa w art. 29a. (źródło: https://www.podatki.gov.pl/glos-podatnika-szczegoly-zgloszenia?application=113340). Definicję obrotu zawiera natomiast rozporządzenie MF z dnia 17.12.2015 r. – zgodnie z § 2 pkt 4 Ilekroć w rozporządzeniu jest mowa o obrocie – rozumie się przez to podstawę opodatkowania, o której mowa w art. 29a, art. 32, art. 119 oraz art. 120 ust. 4 i 5 ustawy (…). [↑](#footnote-ref-15)
16. W trakcie kontroli ustalono, że takie usprawnienie jest możliwe. [↑](#footnote-ref-16)
17. Były to materiały pomocnicze głównego księgowego (wydruki z programu Excel), zawierające odpowiednie dane i formuły do obliczenia korekty 5 letniej lub 10 letniej (zastosowane formuły – matematycznie dawały poprawny wynik korekty). [↑](#footnote-ref-17)
18. Rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) nr 1042/2013 z dnia 07.10.2013 r. (Dz.Urz.UE.L Nr 284 z 26.10.2013 r., s. 1) wprowadzające zmianę do rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15.03.2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz.UE.L 77 z 23 marca 2011 r., str. 1, z późn. zm.). [↑](#footnote-ref-18)
19. Środki trwałe takie jak: ogrodzenie skateparku, nawierzchnia boiska sportowo-rekreacyjnego, ogrodzenie z bramą boiska sportowo-rekreacyjnego, piłkochwyty, ogrodzenie wewnętrzne, zadaszenie trybun – jednostka objęła korektą 5 letnią. [↑](#footnote-ref-19)
20. Na podstawie dokonanego rozeznania rejestrów sprzedaży, do szczegółowej analizy wytypowano realizację dwóch umów najmu pomieszczeń. [↑](#footnote-ref-20)
21. Najogólniej rzecz ujmując: w przypadku umowy najmu prawidłowym rozwiązaniem powinno być wskazanie w jej treści okresu rozliczeniowego i terminu płatności (tj. daty dziennej każdego miesiąca – z dołu lub z góry) i konsekwentne powoływanie go w wystawianych fakturach. [↑](#footnote-ref-21)
22. Podstawę prawną stanowił art. 4 ustawy z dnia 5 września 2016 r. o szczególnych zasadach rozliczeń podatku od towarów i usług oraz dokonywania zwrotu środków publicznych przeznaczonych na realizację projektów finansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub od państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu przez jednostki samorządu terytorialnego (Dz.U. z 2016 poz. 1454, t.j.) [↑](#footnote-ref-22)
23. Jednostka przedstawiła zestawienia z waloryzacją czynszów na rok 2020 i 2021. [↑](#footnote-ref-23)
24. Kalkulacja pierwotna nie zachowała się lub nigdy nie była sporządzona z uwagi na to, że o wyłonieniu najemcy decydowało postępowanie ofertowe. [↑](#footnote-ref-24)
25. Odrębne rozliczanie mediów jest możliwe m.in. poprzez montaż liczników zapewniających opomiarowanie ich rzeczywistego zużycia (np. zastosowanie wodomierzy – jeżeli warunki techniczne na to pozwalają), bądź oszacowanie wielkości ich zużycia innymi metodami (np. proporcja powierzchni użytkowej – w przypadku dostarczanej energii cieplnej) i przyjęcie rozliczania w formie ryczałtu. [↑](#footnote-ref-25)
26. Brak opomiarowania lub oszacowania kosztów zużywanych mediów (woda, ścieki, ciepło) uniemożliwił chociażby porównanie kosztów ponoszonych na utrzymanie wynajmowanej powierzchni i rzeczywistych kosztów generowanych przez najemcę w czasie obowiązywania aneksu zawartego w warunkach obostrzeń spowodowanych pandemią Covid-19 (opis w protokole kontroli s. 39-40). [↑](#footnote-ref-26)
27. Podwyżka obowiązywać miała od miesiąca, w którym nastąpi publikacja wskaźnika, począwszy od 2020 roku. [↑](#footnote-ref-27)
28. Były to faktury odpowiednio: PGE Dystrybucja SA (za opłaty związane z dystrybucją energii elektrycznej) oraz Tauron Sp. z o.o. (za opłaty związane ze sprzedażą energii), obejmujące co do zasady ten sam okres rozliczeniowy. Numery faktur dostarczonych przez dystrybutorów mediów były wpisywane w treści faktury wystawianej Najemcy. [↑](#footnote-ref-28)
29. Na podstawie dokonanego rozeznania rejestrów sprzedaży, do szczegółowej analizy wytypowano do szczegółowej analizy realizację 5 umów dotyczących korzystania z Hali Relax (1 umowa), sali w budynku Centrum Rekreacyjnego (2 umowy), udostępnienia torów krytej pływalni (2 umowy). [↑](#footnote-ref-29)
30. Na potrzeby niniejszego wystąpienia na określenie stron umowy stosuje się: Wynajmujący i Najemca. [↑](#footnote-ref-30)
31. Zarządzenie Nr 434 z dnia 25.11.2019 r. w sprawie ustalenia cen i opłat za korzystanie z obiektów i urządzeń użyteczności publicznej pozostających w trwałym zarządzie Ośrodka Sportu i Rekreacji w Piotrkowie Trybunalskim zmienione zarządzeniami Prezydenta Miasta Piotrkowa Trybunalskiego: nr 474 z 19.12.2019 r., nr 479 z 30.12.2019 r., nr 325 z 07.10.2020 r., nr 330 z 09.10.2020 r., nr 382 17.12.2020 r., nr 121 z 07.05.2021 r. [dalej: zarządzenie w sprawie cennika usług]. [↑](#footnote-ref-31)
32. Zgodnie z umową: w każdy wtorek w godz. 17.00-18.00. [↑](#footnote-ref-32)
33. Umowa została zawarta na czas oznaczony i nie przewidywała jednostronnego rozwiązania przez Najemcę, jednak złożone pismo wywoływało faktyczny skutek jakim była całkowita rezygnacja z rezerwacji sali. [↑](#footnote-ref-33)
34. Właśnie takie harmonogramy sporządzane były dla pływalni krytych. [↑](#footnote-ref-34)
35. Były to np. zajęcia dodatkowe (na zasadzie wykorzystania wolnego obiektu), zajęcia prowadzone zamiennie (za dzień wolny od pracy lub za dni, w których korzystanie z obiektu było niemożliwe ze względów leżących po stronie gospodarza obiektu), itp. [↑](#footnote-ref-35)
36. Przypadki takie nie muszą wymagać zawierania aneksu do umowy. [↑](#footnote-ref-36)
37. Mogą to być maile, notatki służbowe, stosowne adnotacje w kalendarzu wykorzystania obiektu, itp. [↑](#footnote-ref-37)
38. Za korzystanie z sali sportowej w centrum rekreacyjnym w m-cu 08/2021. [↑](#footnote-ref-38)
39. Stawka 35,00 zł została przyjęta jako preferencyjna dla klubów sportowych. [↑](#footnote-ref-39)
40. Za korzystanie z sali sportowej w centrum rekreacyjnym w m-cu 09/2021. [↑](#footnote-ref-40)
41. Kwota netto przy stawce VAT 8 % wynosiła 74,08 zł, a przy stawce VAT 23 % - 65,04 zł. [↑](#footnote-ref-41)
42. Zapisy Psrp VAT w rozdziale IV regulują czynności związane z wystąpieniem za pośrednictwem Jednostki Centralnej o wydanie *wiążącej informacji stawkowej* (WIS). Jednostka nie skorzystała z możliwości złożenia wniosku w tym przedmiocie i podjęła we własnym zakresie decyzję o zmianie stawki VAT na mniej korzystną z punktu widzenia dochodów budżetowych. [↑](#footnote-ref-42)
43. Szeroko już komentowany wyrok z dnia 05.05.2022 I SA/Gl 137/22. [↑](#footnote-ref-43)
44. W dostępnym w sieci Internet komentarzu do wyroku, jego autor zawarł, że WSA w Gliwicach, rozstrzygając sprawę, skupił się na rzeczywistym, ostatecznym wykorzystaniu udostępnianej infrastruktury. Uznał, że w przypadku użytkowania obiektów sportowych przez osoby indywidualne w celach związanych z aktywnością fizyczną, dla celów VAT nie ma znaczenia forma prawna udostępniania tych obiektów. Tym samym zawsze w takich przypadkach powinna być stosowana obniżona stawka VAT 8 %. Dla zastosowania stawki obniżonej najważniejszy jest bowiem charakter świadczenia oraz cel wstępu z punktu widzenia ostatecznego konsumenta, a nie to na jakiej podstawie korzysta z infrastruktury sportowej. [↑](#footnote-ref-44)
45. W przypadku gospodarza obiektu – usługa ogranicza się wyłącznie do udostępnienia części niecki basenowej, dla opodatkowania takiej usługi świadczonej przez nie ma znaczenia, czy udostępnienie części niecki basenowej następuje w celach rekreacyjnych czy też ma miejsce prowadzenie zajęć nauki pływania (w obu formach korzystanie z basenu następuje zgodnie z jego przeznaczeniem). [↑](#footnote-ref-45)
46. Nie ulega wątpliwości, że jednostka powinna zapewnić w ramach swojej działalności właściwe mechanizmy kontroli i zabezpieczenia obrotu gotówkowego, przyjąć odpowiednie reguły księgowania (mając na uwadze że zapłata za usługi odbywa się zarówno w formie gotówkowej jak i bezgotówkowej), jednak tak szczegółowe prowadzenie rejestrach sprzedaży VAT nie miało uzasadnienia z punktu widzenia obowiązku przekazania danych o wielkości sprzedaży w informacji cząstkowej w sprawie podatku VAT. [↑](#footnote-ref-46)
47. Obecnie t.j. Dz. U. z 2021 poz. 1625 [↑](#footnote-ref-47)
48. Pracownik uzyskał takie upoważnienie dopiero w trakcie prowadzonej kontroli (dokument z dnia 13.05.2022 r.). [↑](#footnote-ref-48)
49. Ustalono m.in., że pracownik prowadzący rejestr zakupów w oparciu o obowiązujący prewspółczynnik wylicza kwotę netto i kwotę VAT wynikające z dokumentu źródłowego – poza programem (na kalkulatorze) i tak uzyskane kwoty wprowadza do rejestru zakupów. [↑](#footnote-ref-49)
50. Jednostka nie zapewniła w rejestrze przyporządkowania zakupów odnoszących się do występującej w jednostce sprzedaży mieszanej (opodatkowanej podatkiem VAT i niepodlegającej temu podatkowi). [↑](#footnote-ref-50)
51. VAT należny jednostka ewidencjonowała na koncie 225-2-10. Na koncie 225-2-1 jednostka ewidencjonowała VAT naliczony z tytułu zakupów towarów i usług do rozliczenia w bieżącym okresie, natomiast na koncie 225-2-2 VAT naliczony od zakupu środków trwałych w bieżącym okresie. Do ewidencji rozliczenia VAT z Jednostką Centralną jednostka wykorzystywała konto 225-2-99. [↑](#footnote-ref-51)