

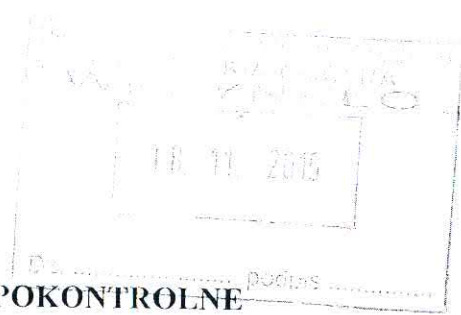


Białystok dnia 16 listopada 2015 r.

DYREKTOR IZBY SKARBOWEJ

KW.0710.40.2015.2

Egz. Nr. 1



Handwritten notes and signatures on the right side of the document.

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

I. Nazwa i adres jednostki kontrolowanej:

Urząd Skarbowy [redacted]

II. Imię i nazwisko kierownika jednostki kontrolowanej:

[redacted] Naczelnik Urzędu Skarbowego [redacted]

III. Imiona, nazwiska i stanowiska służbowe kontrolerów:

[redacted] starszy komisarz skarbowy (koordynator kontroli),
[redacted] – starszy komisarz skarbowy.

IV. Data rozpoczęcia i zakończenia czynności kontrolnych:

10.09.2015 r. - 30.09.2015 r.

V. Zakres kontroli:

Działania podejmowane przez organ podatkowy w zakresie sprawdzania zasadności zwrotu VAT, w tym realizacja przedmiotowych wytycznych Ministerstwa Finansów.

VI. Podstawa prawna przeprowadzenia kontroli:

- art. 5 ust. 7 pkt 1 ustawy z dnia 21 czerwca 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych (t.j. Dz.U. z 2015 r. poz. 578),
- § 2 ust. 2 pkt 14 lit a statutu izby skarbowej, stanowiącego załącznik nr 1 do Zarządzenia nr 15 Ministra Finansów z dnia 5 marca 2015 r. w sprawie organizacji urzędów i izb skarbowych oraz nadania im statutów (Dz. Urz. MF.2015.15),
- art. 6 ust 5 pkt 1 ustawy z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej (Dz.U. Nr 185, poz.1092).

VII. Ocena skontrolowanej działalności ze wskazaniem ustaleń, na których została oparta.

Wyniki czynności przeprowadzonych w zakresie objętym kontrolą, tj. rodzaj (waga) i skala (wartość procentowa stwierdzonych uchybień/nieprawidłowości w stosunku do wielkości próby badanych spraw), uzasadniają przyjęcie oceny pozytywnej.

Ocena powyższa dokonana została w oparciu o kryteria określone w dokumencie Kancelarii Prezesa Rady Ministrów „Standardy kontroli w administracji rządowej” z dnia 10 lutego 2012 r., tj.:

- 1) legalności – zgodność działania z przepisami prawa (w tym: prawa wewnętrznego), wytycznymi jednostek nadrzędnych, a także prawidłowość stanowienia przepisów wewnętrznych,
- 2) celowości – zapewnienie zgodności z celami kontrolowanej działalności, stosowanie metod i środków odpowiednich dla osiągnięcia celów oraz osiągnięcie celów (skuteczność),



Administracja Podatkowa

- 3) rzetelności - wypełnianie obowiązków z należytą starannością, sumiennie i terminowo, dokumentowanie działań zgodnie z rzeczywistością, we właściwej formie i wymaganych terminach, zgodnie z wewnętrznymi regulami funkcjonowania jednostki,
- 4) gospodarności - oszczędne i wydajne gospodarowanie środkami, zgodnie z zasadą uzyskiwania najlepszych efektów przy możliwie najmniejszych nakładach.

Wskaźnikami oceny działalności były rodzaj (waga) i skala, w szczególności wartość procentowa, stwierdzonych nieprawidłowości i uchybień.

Oceny dokonano wg czterostopniowej skali ocen przy założeniu, że:

1. **Ocena pozytywna** – oznacza, iż funkcjonowanie jednostki w zakresie objętym tematyką kontroli nie budzi żadnych zastrzeżeń; nie stwierdzono uchybień i/lub nieprawidłowości oraz jakichkolwiek skutków finansowych w badanych sprawach (aktach, innych dokumentach, systemach informatycznych), bądź też stwierdzono do 5% uchybień w badanych sprawach.
2. **Ocena pozytywna pomimo uchybień** – oznacza, iż funkcjonowanie jednostki w zakresie objętym tematyką kontroli nie budzi zastrzeżeń; stwierdzono powyżej 5% uchybień w badanych sprawach (aktach, innych dokumentach, systemach informatycznych), które mogą być łatwo i w krótkim czasie usunięte, a ich charakter nie powoduje kwestionowania funkcjonowania jednostki. Nie stwierdzono występowania skutków finansowych.
3. **Ocena pozytywna pomimo stwierdzonych nieprawidłowości** – oznacza, iż funkcjonowanie jednostki w zakresie objętym tematyką kontroli budzi niewielkie zastrzeżenia; stwierdzono uchybienia i/lub do 25% nieprawidłowości w badanych sprawach (aktach, innych dokumentach, systemach informatycznych), co wymaga podjęcia działań zmierzających do wyeliminowania stwierdzonych nieprawidłowości i zapobieżenia ich powstawania w przyszłości.
4. **Ocena negatywna** – oznacza, iż funkcjonowanie jednostki w zakresie objętym tematyką kontroli, budzi duże zastrzeżenia ze względu na liczbę i charakter stwierdzonych naruszeń; stwierdzono uchybienia i/lub powyżej 25 % nieprawidłowości w badanych sprawach (aktach, innych dokumentach, systemach informatycznych), co oznacza, że niezbędne jest wdrożenie natychmiastowych kompleksowych rozwiązań zmierzających do poprawy funkcjonowania jednostki.

VII.1. Funkcjonowanie w kontrolowanym urzędzie procedur wewnętrznych, doprecyzowujących zakres zadań wynikających z wytycznych Ministerstwa Finansów w kontrolowanym zakresie oraz wskazanie komórek organizacyjnych i osób odpowiedzialnych za ich wykonanie.

Zasady postępowania przy dokonywaniu zwrotów VAT oraz przy rejestracji podatników VAT w kontrolowanym okresie regulowały bezpośrednio „Wytyczne do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług”, przesłane przy piśmie Ministerstwa Finansów z dnia 21 października 2014 r. nr PTI/448-40/JJ/14– zwane dalej Wytycznymi MF.

W Urzędzie Skarbowym [REDAKTOWANE] zasady doprecyzowujące postępowanie przy dokonywaniu zwrotów VAT wraz z przyporządkowaniem zadań poszczególnym komórkom organizacyjnym zostały określone w:

- Zarządzeniu nr 12/2004 Naczelnika Urzędu Skarbowego [redacted] w sprawie szczegółowego trybu postępowania z deklaracjami w sprawie podatku od towarów i usług oraz informacjami podsumowującymi VAT-UE i VAT-UEK w Urzędzie Skarbowym [redacted] obowiązującym od 01.07.2014 r. do 31.03.2015 r., zwanego dalej Zarządzeniem (K: 10-20),
- Procedurze postępowania w sprawie szczegółowego trybu postępowania z deklaracjami w sprawie podatku od towarów i usług oraz informacjami podsumowującymi VAT-UE i VAT-UEK w Urzędzie Skarbowym [redacted] obowiązującej od 01.04.2015 r., zwanej dalej Procedurą (K-21-29).
- Regulaminie organizacyjnym Urzędu Skarbowego w Siemiatyczach, będącym załącznikiem nr 1 do Zarządzenia Nr 19/2015 Dyrektora Izby Skarbowej [redacted] z dnia 01.04.2015 r. w sprawie nadania regulaminu organizacyjnego Urzędowi Skarbowemu [redacted]

Szczegółowy sposób postępowania przy dokonywaniu zwrotów VAT zawarto w Zarządzeniu oraz w Procedurze w Dziale IV Rozdział I „*Postępowanie z deklaracjami wykazującymi kwoty VAT do zwrotu bezpośredniego*”. W dziale tym określono komórkę (OB) odpowiedzialną za wykonanie zadań związanych ze zwrotami VAT oraz osoby odpowiedzialne. Procedury związane z rejestracją podatników VAT określono w Dziale III Rozdział VII „*Zasady postępowania przy rejestracji VAT, monitoringu działalności oraz zaprzestania przez podatników składania deklaracji*”.

Zadania poszczególnych komórek organizacyjnych, związane z obsługą zwrotów VAT sprecyzowano w Regulaminie Organizacyjnym Urzędu w następujący sposób:

- W §11 Rozdziału 5 ww. Regulaminu organizacyjnego określono zadania Działu Obsługi Bezpośredniej, do których należą m.in:
 - „prowadzenie analizy ryzyka podmiotów rejestrujących się”,
 - „tworzenie rejestrów przypisów i odpisów”,
 - „badanie zasadności zwrotu”,
 - „wydawanie postanowień w sprawach przedłużenia terminu zwrotu podatku”.

Kierownik komórki: [redacted]

- Zgodnie z §12 Rozdziału 5 Regulaminu do zadań Samodzielnego Wieloosobowego Stanowiska Postępowania Podatkowych m.in. należy:
 - „orzekanie o zwrocie podatku”,
 - „wydawanie postanowień w sprawach przedłużenia terminu zwrotu podatku”.

Kierownik komórki: [redacted]

- Zgodnie z §13 Rozdziału 5 Regulaminu do zadań Samodzielnego Referatu Analiz i Planowania oraz Kontroli Podatkowej m.in. należy:
 - „analizowanie ryzyka zewnętrznego”,
 - „typowanie podmiotów do kontroli”,
 - „prowadzenie kontroli podatkowej na podstawie analizy ryzyka wystąpienia naruszenia przepisów prawa lub niezależnie od rezultatów analizy ryzyka, o ile mają one charakter losowy”
 - „wydawanie postanowień w sprawach przedłużenia terminu zwrotu podatku”.

Kierownik komórki: [redacted]

- Zgodnie z §14 Rozdziału 5 Regulaminu do zadań Samodzielnego Referatu Rachunkowości Podatkowej i Spraw Wierzycielskich m.in. należy:
 - „prowadzenie ewidencji przypisów, odpisów, wpłat, zwrotów i zaliczeń nadpłat z tytułu podatków,

- „dokonywanie rozliczeń podatników z tytułu wpłat, nadpłat, zaległości oraz zwrotów podatku oraz wydawanie postanowień w tym zakresie”,
- „dokonywanie czynności sprawdzających w zakresie właściwości rzeczowej komórki organizacyjnej”.

Kierownik komórki: [REDAKTOWANO]

VII.2. Działania urzędu w zakresie weryfikacji składanych zgłoszeń rejestracyjnych do celów VAT (§ 2 ust. 2 Wytycznych) oraz przeprowadzania oceny ryzyka rejestracji podmiotu

Na podstawie sporządzonych z POLTAX przez pracownika Działu OB [REDAKTOWANO] raportów o kodzie R_REG_PTY_OBOW „Raport o obowiązkach podatkowych” (K:42-55) ustalono, że w kontrolowanym okresie dla potrzeb VAT zarejestrowano 93 osoby fizyczne oraz 7 organizacji. Skontrolowano zasady postępowania przy rejestracji 10 podmiotów (10 %) o NIP: [REDAKTOWANO]. Podmioty dobrano metodą niestatystyczną z wnioskowaniem niematematycznym.

Spośród skontrolowanych spraw 9 przypadków dotyczyło podmiotów nowo zarejestrowanych, natomiast w 1 przypadku [REDAKTOWANO] zgłoszenie rejestracyjne dotyczyło aktualizacji danych - zmiana właściwości organu podatkowego w związku ze zmianą przez podatnika miejsca wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem VAT.

Po zbadaniu ww. spraw ustalono, że składane zgłoszenia rejestracyjne poddawano weryfikacji w zakresie właściwości miejscowej organu podatkowego oraz poprawności i zgodności danych ewidencyjnych ujętych w tych zgłoszeniach. Czynności tych dokonywano poprzez porównywanie danych zawartych w zgłoszeniach rejestracyjnych VAT-R z danymi zawartymi we wnioskach o wpis do Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej CEIDG. Analizując dane w składanych zgłoszeniach rejestracyjnych posiłkowano się m.in. danymi zawartymi w bazach danych CRPKEP i BPS, korzystano z danych dostępnych na serwisach internetowych oraz baz danych informujących o powiązaniach osób występujących w KRS.

W przypadku osób prawnych weryfikowano umowy spółek, umowy najmu lokali, sprawdzano na stronach Krajowego Rejestru Sądowego czy dana spółka widnieje w Rejestrze Przedsiębiorców i pod jakim numerem.

W przypadku zmiany przez podatnika miejsca wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem VAT [REDAKTOWANO] zweryfikowano zgłoszenie aktualizacyjne VAT-R i pismem poinformowano poprzedniego Naczelnika Urzędu Skarbowego o złożonym zgłoszeniu aktualizacyjnym i otwarciu obowiązków podatkowych w zakresie VAT.

Wykonanie czynności weryfikacyjnych dokumentowano na zgłoszeniach rejestracyjnych VAT-R stosownymi adnotacjami „Dokonano weryfikacji merytorycznej dokumentu VAT-R dnia...” wraz z podpisem i pieczętą pracownika Działu OB dokonującego tych czynności. Przy każdej rejestracji dokonywano także oceny ryzyka rejestracji podmiotu na „Kartach oceny ryzyka rejestracji podmiotu”. Przykładowa karta podmiotu o NIP [REDAKTOWANO] w aktach niniejszej kontroli (K-39).

W badanych sprawach oraz w odniesieniu do wszystkich spraw dotyczących rejestracji w zakresie VAT w badanym okresie, nie wystąpiły przypadki, w których zgłoszenia rejestracyjne były składane przez pełnomocników (podatnicy złożyli je osobiście). Wszystkie zweryfikowane ww. złożone zgłoszenia rejestracyjne były kompletne, zatem nie wzywano podatników do ich uzupełnienia lub poprawy.

VII.3 Działania urzędu w zakresie weryfikacji zasadności zadeklarowanej kwoty zwrotu VAT oraz dokumentowania tych czynności na „Karcie oceny zasadności zwrotu”

Powyższy wymóg wynikał z § 5 ust. 1 pkt 1 Wytycznych MF.

Zgodnie z § 1 ust. 4 pkt 2 Wytycznych MF przez sprawdzenie zasadności zwrotu rozumie się przeprowadzenie weryfikacji prawidłowości i zasadności wykazanej przez podatnika kwoty zwrotu w ramach czynności analitycznych, sprawdzających lub kontroli podatkowej.

W Zarządzeniu oraz Procedurze określono, że badanie zasadności zwrotu oraz prowadzenie czynności sprawdzających w tym zakresie dokonywane jest w Dziale OB (Dział IV Rozdział I § II punkt 3 w obydwu dokumentach).

Zasady współpracy z Samodzielnym Referatem Analiz, Planowania oraz Kontroli Podatkowej w przypadkach uzasadniających wszczęcie kontroli podatkowej zostały określone w dziale VI obydwu powołanych wyżej regulacji wewnętrznych

Na podstawie „Raportu o podmiotach (głównych) na podstawie pozycji złożonych dokumentów” (kod formularza VAT-7), wygenerowanych z POLTAX przez inspektora [REDAKTOWANE] ustalono, że w okresie od 01.11.2014r. do 30.06.2015r. podatnicy złożyli łącznie 1293 deklaracji VAT-7 z wykazanymi zwrotami VAT na łączną kwotę 12.160.773,00 zł. Pierwsza i ostatnia strona ww. raportu widnieją w aktach niniejszej kontroli (K:40-41).

Prawidłowość postępowania w badanym zakresie sprawdzono w wyniku weryfikacji dwóch losowo wybranych paczek z deklaracjami VAT z kwotami podatku do zwrotu (15,46%):

- paczka nr 15/V7/03/Z, zawierająca 100 deklaracji ze zwrotami za marzec 2015 r.
- paczka nr 14/V7/11/Z, zawierająca 100 deklaracji ze zwrotami za listopad 2014 r.

Na podstawie zbadanej próby ustalono, że w przypadku deklaracji z zadeklarowanymi zwrotami VAT poniżej 10.000 zł, gdzie nie było wymogu sporządzania „Karty oceny zasadności zwrotu” na deklaracjach widniały adnotacje „spr.” oraz pieczętki z datą i podpisami osób wprowadzających i księgujących, kierowników działu OB oraz działu RPSW.

W przypadku deklaracji z wykazanymi kwotami zwrotu powyżej 10.000 zł (w paczce nr 15/V7/03/Z było 36 takich deklaracji, w paczce nr 14/V7/11/Z takich deklaracji było 19), sporządzano „Karty oceny zasadności zwrotu”, „Analizy ryzyka zwrotu podatku VAT oraz „Karty potwierdzeń zwrotu/obiegówka” Ponadto na deklaracjach tych widniały pieczętki z datą i podpisami pracownika wprowadzającego i księgującego, kierownika działu OB, działu RPSW, Naczelnika Urzędu Skarbowego oraz Zastępcy Naczelnika Urzędu Skarbowego.

Spośród zweryfikowanych deklaracji ze zwrotami wystąpiło 5 spraw (NIP: [REDAKTOWANE] [REDAKTOWANE] w których sprawdzono zasadność zwrotów w ramach przeprowadzonych czynności sprawdzających z udziałem podatnika.

Nieprawidłowości w tych sprawach w zakresie zwrotów VAT nie stwierdzono. Czynności zakończono sporządzonymi protokołami z ich przeprowadzenia, które były dołączane do „Kart oceny zasadności zwrotów”.

Przykładowe deklaracje z wykazanymi kwotami zwrotu VAT podatników o NIP [REDAKTOWANO] oraz [REDAKTOWANO] wraz z załącznikami znajdują się w aktach niniejszej kontroli (K:30-38). Z powyższego wynika, że sprawdzano zasadność zadeklarowanych kwot zwrotu VAT w ramach wykonywanych czynności analitycznych lub sprawdzających, w odniesieniu do wszystkich badanych deklaracji. Nie wystąpiły w badanej próbie przypadki, w których okoliczności wskazywały na konieczność wszczynania kontroli podatkowej.

VII.4 Weryfikacja przestrzegania terminów zwrotu VAT, występowania przypadków zwrotu VAT po terminie wraz z oprocentowaniem oraz wszczynania postępowań wyjaśniających w celu ustalenia przyczyn i osób winnych przekroczenia terminu

Nadzór nad terminowym dokonywaniem zwrotów VAT sprawował Kierownik Samodzielnego Referatu RPSW (Dział VII § 17 pkt 3 Zarządzenia oraz Procedury) [REDAKTOWANO]. Obowiązek wszczęcia postępowań wyjaśniających w celu ustalenia przyczyn i osób winnych przekroczenia terminu zwrotu VAT wynikał z § 5 ust. 1 pkt 2 Wytocznych MF.

W okresie od 01.11.2014 r. do 30.06.2015 r. nie wystąpiły w Urzędzie Skarbowym [REDAKTOWANO] nieterminowe zwroty podatku VAT wraz z oprocentowaniem. Ustalono to na podstawie sporządzonego przez Kierownika Samodzielnego Referatu RPSW [REDAKTOWANO] sprawozdań RB-27 na dzień 31.12.2014 r. i RB-27 na dzień 30.06.2015 r. - brak paragrafu 0890 oprocentowanie z tytułu nieterminowych zwrotów (K:56-61). W związku z tym nie były wszczynane postępowania wyjaśniające w celu ustalenia przyczyn i osób winnych przekroczenia terminu zwrotu podatku.

VII.5 Weryfikacja działań urzędu w zakresie wszczynania kontroli podatkowych, w przypadkach, gdy czynności analityczne lub sprawdzające wskazywały na konieczność ich przeprowadzenia

Obowiązek przeprowadzenia kontroli podatkowej przed dokonaniem zwrotu VAT w przypadkach, w których informacje zebrane w toku czynności analitycznych lub sprawdzających wskazują na konieczność przeprowadzenia takiej kontroli wynikał z § 5 ust. 1 pkt 1 Wytocznych MF. Kontrole w zakresie zasadności zwrotu VAT prowadzili pracownicy komórki APKP (Dział IV rozdział I § 11 pkt 15b Zarządzenia i Procedury).

Na podstawie danych zawartych w części VII.3 niniejszego wystąpienia ustalono, że w kontrolowanym okresie w Urzędzie Skarbowym [REDAKTOWANO] dokonano łącznie 1293 zwrotów VAT.

Poprzez wgląd do aplikacji wewnętrznej „Analiza źródeł” znajdującej się na komputerze Kierownika komórki APKP [REDAKTOWANO] ustalono, że w 2015 r. nie odnotowano wpływu wniosków wewnętrznych z innych komórek Urzędu o analizę sprawy dla potrzeb typowania do kontroli podatkowej w zakresie zwrotów VAT. W okresie 01.10.-31.12.2014 r. wpłynęły natomiast 4 takie wnioski. Dwa dotyczyły jednego podatnika o NIP: [REDAKTOWANO] oraz podatników o NIP: [REDAKTOWANO].

Na podstawie akt spraw ww. podmiotów ustalono, że dwa wnioski dotyczące podatnika o NIP: [REDAKTOWANO] zrealizowano w komórce APKP w ramach czynności sprawdzających, które nie wykazały na prawdopodobieństwo wystąpienia uszczupień podatkowych, co znalazło potwierdzenie w protokole z czynności sprawdzających. Dwa wnioski dotyczące pozostałych podatników zrealizowano poprzez przeprowadzenie kontroli podatkowych, w wyniku których ustalono, że podmioty zadeklarowały zwroty VAT niezasadnie. Sprawy dotyczyły podatników wymienionych w punkcie VII.7 niniejszego wystąpienia.

Na podstawie powyższych ustaleń nie zakwestionowano ilości przeprowadzonych kontroli w zakresie zasadności zwrotów VAT, w porównaniu z liczbą dokonanych zwrotów. Mając na uwadze efektywność i skuteczność kontroli podatkowych w zakresie zwrotów VAT uznano, że sam fakt zadeklarowania zwrotu nie był przesłanką wystarczającą do wszczęcia kontroli w tym zakresie. W przypadkach uprzednio przeprowadzonych przez urząd czynności analitycznych, sprawdzających weryfikowane były wątpliwości co do zasadności zwrotu.

Na podstawie prowadzonego przez pracowników Działu OB „Rejestru Czynności sprawdzających 2014, 2015” ustalono, że w zakresie zasadności zwrotów VAT przeprowadzono takie czynności w okresie listopad – grudzień 2014 r. w trzech sprawach, natomiast w okresie styczeń – czerwiec 2015 r. – w 22 sprawach.

W przypadkach wątpliwych, których nie udało się zweryfikować przy wykorzystaniu ww. narzędzi, kierowane były wnioski o przeprowadzenie kontroli do właściwej komórki, z uwzględnieniem regulacji zawartych w Wytycznych MF w zakresie efektywności i skuteczności kontroli.

VII.6 Weryfikacja działań urzędu w zakresie przeprowadzania kontroli (lub zasadności odstępowania od ich dokonania) w przypadkach:

1. Gdy w deklaracjach złożonych za okres od stycznia do grudnia suma kwot podatku VAT do zwrotu przekroczyła 1.000.000 zł

Powyższe zalecenie zawarto w § 5 ust. IV pkt 5 Wytycznych MF oraz Dziale IV Rozdziale I § 11 ust. 22 Zarządzenia i Procedury.

Na podstawie prowadzonego przez pracowników Działu OB „Rejestru zwrotów VAT powyżej 1.000.000 zł. do kontroli” ustalono, że w kontrolowanym okresie w Urzędzie Skarbowym [REDAKTOWANO] wystąpiły 2 przypadki, w których w deklaracjach złożonych za okres od stycznia do grudnia 2014 r. suma zadeklarowanych kwot podatku VAT do zwrotu przekroczyła 1.000.000 zł. Rejestr był prowadzony na podstawie danych, generowanych z systemu POLTAX oraz danych z „Kart oceny zasadności zwrotu”.

Jedna z ww. spraw, dotycząca podmiotu o NIP [REDAKTOWANO] została opisana w punkcie VII.7 niniejszego wystąpienia. Po zakończonej kontroli złożono korekty deklaracji VAT-7, w których uwzględniono w całości ustalenia kontroli. Zadeklarowano kwoty podatku podlegające wpłacie do urzędu skarbowego.

Po zweryfikowaniu akt kolejnej sprawy dotyczącej podmiotu o NIP: [REDAKTOWANO] ustalono, że jest on podatnikiem VAT od 05.07.1993 r. W tej sprawie suma kwot podatku do zwrotu w deklaracjach złożonych za okres od stycznia do listopada 2014 r. przekroczyła 1.000.000 zł. W związku z tym, po dokonanych czynnościach analitycznych, sporządzono w dniu

30.12.2014 r., zgodnie z § 5 rozdział IV pkt 4 i 5 Wytycznych MF, wniosek o analizę sprawy dla potrzeb typowania do kontroli podatkowej.

W powyższej sprawie Naczelnik Urzędu Skarbowego [REDAKTOWANE] skorzystał z możliwości odstąpienia od przeprowadzenia kontroli podatkowej, którą to możliwość dawał § 11 ust. 24 Zarządzenia i Procedury. Kontrolujący ustalili, że przed podjęciem decyzji Naczelnik wziął pod uwagę wynik analizy ryzyka zwrotu VAT oraz wyniki wykonanej w dziale APKP segmentacji ogólnej – niskie ryzyko zwrotu. Adnotacja Naczelnika o odstąpieniu od przeprowadzenia kontroli podatkowej znajduje się na wniosku o analizę sprawy dla potrzeb typowania dla kontroli podatkowej (K-93).

2. Wykazania przez podatnika w deklaracji VAT po raz pierwszy od momentu rozpoczęcia działalności gospodarczej lub od momentu, w którym nastąpiła zmiana właściwości miejscowej urzędu skarbowego, jednorazowej kwoty zwrotu podatku w wysokości przekraczającej 1.000.000 zł.

Regulacje w powyższym zakresie zawarto w § 5 ust. IV pkt 4 Wytycznych MF oraz Dziale IV Rozdziale I § 11 ust. 21 Zarządzenia i Procedury.

Na podstawie ww. Rejestru ustalono, że nie wystąpiły przypadki wykazania przez podatnika w deklaracji VAT po raz pierwszy od momentu rozpoczęcia działalności gospodarczej lub od momentu, w którym nastąpiła zmiana właściwości miejscowej urzędu skarbowego, jednorazowej kwoty zwrotu podatku w wysokości przekraczającej 1.000.000 zł

3. Okoliczności wymienionych w § 5 ust IV pkt 6 ppkt 1 Wytycznych. Ustalenia należy poczynić oparciu o wybrane losowo zwroty, uwzględniając dane wynikające z przeprowadzonych czynności analitycznych przed dokonaniem zwrotu, dokonanych z wykorzystaniem podsystemu KONTROLA.

Powyższe zalecenie zawarto w § 5 ust. IV pkt 6 Wytycznych MF oraz Dziale IV Rozdziale I § 11 ust. 24 Zarządzenia i Procedury.

Z ustaleń zawartych w pkt VII.5 niniejszego wystąpienia wynika, że w kontrolowanym okresie do komórki APKP wpłynęły cztery wnioski o analizę sprawy dla potrzeb typowania do kontroli podatkowej w zakresie zwrotów VAT. Spośród tych spraw, w zakresie okoliczności zawartych w w § 5 ust IV pkt 6 ppkt 1 Wytycznych MF, stwierdzono jeden przypadek uzasadniający wszczęcie kontroli podatkowej w zakresie rzetelności deklarowania podstaw opodatkowania i podatku należnego. Sprawa dotyczyła Gminy [REDAKTOWANE] NIP [REDAKTOWANE]

Na podstawie upoważnienia Naczelnika Urzędu Skarbowego [REDAKTOWANE] nr APKP/505/34/14 z dnia 11.09.2014r. przeprowadzono w stosunku do Gminy [REDAKTOWANE] kontrolę podatkową w zakresie rozliczenia VAT za miesiące: maj, sierpień, wrzesień, październik, listopad i grudzień 2010 r. oraz styczeń, luty i maj 2011 r., dotyczącą m.in. zasadności zwrotu podatku VAT. Kontrola związana była ze złożonymi przez Gminę wnioskami o stwierdzenie nadpłaty w podatku od towarów i usług wraz z korektami deklaracji VAT-7. Kontrolę zakończono protokołem doręczonym podatnikowi w dniu 30.12.2014 r. Żądany zwrot okazał się niezasadny. W dniu 22.01.2015 r. Gmina [REDAKTOWANE] złożyła w Urzędzie Skarbowym [REDAKTOWANE] dwa komplety dokumentów:

- korekty deklaracji VAT-7 wraz z pismami wyjaśniającymi, zawierającymi „wycofanie wniosku o stwierdzenie nadpłaty” za miesiące: styczeń, luty i maj 2011 r.;
- wnioski o stwierdzenie nadpłaty za powyższe miesiące wraz z korektami deklaracji VAT-7, złożonymi jako drugie korekty w dniu 22.01.2015 r.

W omawianej sprawie, w związku z tym, że ewentualna kontrola podatkowa dotyczyłaby okresu już raz skontrolowanego, zasadnie nie podjęto po raz drugi takich czynności. Ustalenia kontroli zakończonej w dniu 30.12.2014 r. pozostały aktualne. W zakresie wnioskowanych nadpłat wszczęto natomiast postępowanie podatkowe. W sprawie uwzględnione zostały dane z czynności analitycznych, informacje wynikające z „Karty oceny zasadności zwrotu” (w tym pobrane z podsystemu KONTROLA).

VII.7 Weryfikacja działań urzędu w zakresie przedłużenia terminu zwrotu różnicy podatku (wydawanie postanowień w badanych sprawach; ustalenie, czy przyczyną przedłużenia terminu była potrzeba dodatkowego zweryfikowania zasadności zwrotu)

Na podstawie danych z POLTAX oraz „Raportu o dokumentach wystawionych przez organ podatkowy” (kod formularza VAT-PT) był prowadzony przez pracowników Działu OB ręczny rejestr „Przedłużenia zwrotów VAT”. Poprzez wgląd do POLTAX oraz na podstawie ww. dokumentów ustalono, że w Urzędzie Skarbowym [REDAKTOWANE] w okresie objętym kontrolą wprowadzono łącznie 8 postanowień systemowych o przedłużeniu terminu do zwrotu w tym :

- Gmina [REDAKTOWANE] 3 postanowienia,
- Gmina [REDAKTOWANE] 5 postanowień.

Były one odpowiednikiem 2 postanowień w zakresie przedłużenia terminu zwrotu wydanych w formie papierowej.

Na podstawie akt spraw ustalono, że przyczyną przedłużenia terminu zwrotu była potrzeba dodatkowej weryfikacji zasadności zwrotu przed jego dokonaniem. Ostateczny termin zadeklarowanego zwrotu, wynikającego ze złożonych korekt za październik i listopad 2010 r. oraz za styczeń, luty i maj 2011 r. upływał w dniu 30 września 2014r. – Gmina [REDAKTOWANE] natomiast za maj, czerwiec i grudzień 2010 r. upływał w dniu 25 listopada 2014r. - Gmina [REDAKTOWANE]. W związku z tym, Naczelnik Urzędu Skarbowego [REDAKTOWANE] postanowił przedłużyć terminy zwrotów VAT do czasu zakończenia weryfikacji rozliczenia w ramach kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego w Gminie [REDAKTOWANE] postanowieniem nr OB/448-37/EK/15 z dnia 29 września 2014r. oraz w Gminie [REDAKTOWANE] postanowieniem nr OB/448-43/SIMA/14 z dnia 21.11.2014r. Kontrolę podatkową w Gminie [REDAKTOWANE] zakończono dnia 30.12.2014 r., a w Gminie [REDAKTOWANE] dnia 20.01.2015 r. Obydwie kontrole wykazały, że ww. podmioty zadeklarowały zwroty VAT niezasadnie.

W przypadku gminy [REDAKTOWANE] po zakończonej kontroli złożono korekty deklaracji VAT-7 za maj, czerwiec oraz grudzień 2010 r. (wpłynęły do Urzędu Skarbowego 06.02.2015 r.), w których uwzględniono w całości ustalenia kontroli. Zadeklarowano kwoty podatku podlegające wpłacie do urzędu skarbowego.

W przypadku gminy [REDAKTOWANE] po zakończonej kontroli wszczęte zostało postępowanie podatkowe i wydane zostały w dniu 27.02.2015 r. decyzje nr PP/4213-01,02/2/15/TD oraz nr PP/4213-03,04/3/15/TD. W wyniku odwołania decyzje te zostały utrzymane w mocy decyzjami Dyrektora Izby Skarbowej [REDAKTOWANE] z dnia 20.05.2015 r. nr PTI/4213-15/JJ/15-2 oraz

PTI/4213-14/EP/15-2. Na dzień zakończenia niniejszej kontroli sprawy znajdowały się na etapie złożonych skarg do WSA [REDACTED]

Nie stwierdzono w kontrolowanym okresie przypadków nie wydawania postanowień w zakresie przedłużenia terminu zwrotu, w sytuacji faktycznego ich przedłużania.

VII.8 Przestrzeganie zasad akceptacji zwrotów podatku VAT w kwocie powyżej 100.000 zł przez Naczelnika i Głównego Księgowego

Powyższy wymóg wynikał z § 5 ust. VI pkt 1 Wytycznych MF oraz z rozdziału II § 12 pkt 3 Zarządzenia i Procedury.

Na podstawie raportu z POLTAX o kodzie R_DEC_PTYG_POZ „Raport o podmiotach (głównych) na podstawie pozycji złożonych dokumentów” wykonanego przez inspektora [REDACTED] ustalono, że w kontrolowanym okresie w Urzędzie Skarbowym [REDACTED] wystąpiło 12 podmiotów, które wykazały zwroty VAT w kwocie powyżej 100.000 zł (K:66-68).

Sprawdzono wszystkie sprawy z raportu. Ustalono, że w każdym przypadku zwrot VAT był akceptowany przez Naczelnika i Głównego Księgowego, a od dnia 1 kwietnia 2015r. w związku z konsolidacją Urzędów (likwidacja stanowiska Głównego Księgowego) zwrot taki był akceptowany przez Naczelnika Urzędu oraz Zastępcę Naczelnika Urzędu. Ustalenia takiego dokonano na podstawie dokumentów „Kart potwierdzeń zwrotu/obiegówka” ww. 12 podmiotów. Na kartach widniały daty akceptacji, pieczętki i podpisy ww. osób. Przykładowa karta podmiotu o NIP [REDACTED] znajduje się w aktach niniejszej kontroli (K:62-63).

Na podstawie raportu z POLTAX o kodzie R_DEC_PTYG_POZ „Raport o podmiotach (głównych) na podstawie pozycji złożonych dokumentów” wykonanego przez inspektora [REDACTED] ustalono, że w kontrolowanym okresie w Urzędzie Skarbowym [REDACTED] wystąpiło 35 podmiotów, które wykazały zwroty VAT w kwocie powyżej 50.000 zł (K:79-83). Na podstawie dokumentów „Kart potwierdzeń zwrotu/obiegówka” czterech losowo wybranych podmiotów o NIP: [REDACTED] ustalono, że zwroty powyżej 50.000 zł. były akceptowane przez Naczelnika Urzędu oraz Głównego Księgowego, a od dnia 1 kwietnia 2015r. w związku z reorganizacją Urzędów zwroty były akceptowane przez Naczelnika Urzędu Skarbowego oraz Zastępcę Naczelnika Urzędu. Na dokumentach widniały daty akceptacji, pieczętki i podpisy ww. osób. Karty 4 sprawdzonych spraw w aktach niniejszej kontroli.

VII.9 Weryfikacja działania urzędu w zakresie ustalenia kwoty zwrotu VAT obligującej do sporządzania „Karty potwierdzeń zwrotu” oraz przestrzegania określonego wewnętrznie sposobu postępowania, dokumentowania i akceptowania czynności związanych z obsługą zwrotu

Powyższy wymóg wynikał z § 5 ust. VI pkt 3 Wytycznych MF oraz rozdziału II § 13 pkt 1 Zarządzenia i Procedury.

W Urzędzie Skarbowym [REDACTED] kwota zwrotu VAT, która obligowała do sporządzania „Karty potwierdzeń zwrotu/obiegówka” była kwota zwrotu powyżej 10.000 zł.

Na podstawie zbadanych spraw wymienionych w punkcie VII.8 ustalono, że we wszystkich przypadkach przestrzegano określonego wewnątrznie sposobu postępowania związanego z obsługą „Kart potwierdzeń zwrotu/obiegówka”, jak też dokumentowania i akceptowania czynności związanych z obsługą zwrotu.

Karty generował pracownik OB z programu GT Analizator 2, a po ich wystawieniu przekazywał wraz z deklaracjami VAT-7 pracownikom Rachunkowości Podatkowej, którzy przed dokonaniem zwrotu potwierdzali w poszczególnych komórkach okoliczności wskazane na „Karcie” (np. prawidłowość zgłoszonego rachunku bankowego). Przed dokonaniem zwrotów były one akceptowane przez Naczelnika Urzędu oraz Zastępcę Naczelnika Urzędu.

VII.10 Wywiązywanie się z obowiązku weryfikowania przez dwóch pracowników danych zgromadzonych w „Karcie potwierdzeń zwrotu” z uwzględnieniem wprowadzonych uregulowań w kontrolowanym urzędzie w tym zakresie

Powyższy wymóg wynikał z § 5 ust. VI pkt 5 Wytycznych MF.

Prawidłowość postępowania w badanym zakresie sprawdzono na podstawie „Kart potwierdzeń zwrotu/obiegówek” z próby ujętej do badania, wymienionej w punkcie VII.8. oraz na podstawie „Kart potwierdzeń zwrotu/obiegówek” znajdujących się w paczce nr 15/V7/03/Z, zawierającej 100 deklaracji ze zwrotami za marzec 2015 r., ujętej do badania w punkcie VII.3. W paczce wystąpiło 14 spraw, w których zadeklarowano kwoty zwrotów powyżej 10.000, dla których sporządzono „Karty potwierdzeń zwrotu/obiegówki”.

Ustalono, że dane na „Kartach” były weryfikowane przez dwóch pracowników.

Uregulowania w powyższym zakresie zawarte są w rozdziale II § 13 pkt 1 i 2 Zarządzenia i Procedury, obowiązujących w kontrolowanym okresie w Urzędzie Skarbowym

VII.11. Weryfikacja działań urzędu w zakresie wykonywania czynności sprawdzających lub kontrolnych celem zbadania spełnienia przez podatnika warunków z art. 87 ust. 6 ustawy VAT przy przyspieszonym, 25 dniowym zwrocie podatku?

Na podstawie „Raportu o złożonych dokumentach wymiaru” wykonanego z POLTAX [redacted] ustalono, że w kontrolowanym okresie 60 podmiotów wystąpiło z wnioskami złożonymi wraz z deklaracją o zwrot różnicy podatku w terminie 25 dni, licząc od dnia złożenia rozliczenia (K:98-104).

Na podstawie prowadzonego przez pracowników Działu OB „Rejestru Czynności sprawdzających 2014, 2015” ustalono, że w kontrolowanym okresie przeprowadzono łącznie 12 czynności sprawdzających w zakresie spełnienia przez podatników warunków za art.87 ust. 6 ustawy VAT przed dokonaniem przyspieszonego, 25-dniowego zwrotu podatku. Czynności takie przeprowadzano w stosunku do podatników nowozarejestrowanych (podatnicy, którzy byli zarejestrowani na VAT i dokonywali rozliczeń z tytułu VAT przez okres krótszy niż 12 miesięcy) przed dokonaniem pierwszego wykazanego zwrotu. Z przeprowadzonych czynności sprawdzających zostały sporządzone protokoły, które potwierdziły zasadność dokonania zwrotu w przyspieszonym 25-dniowym terminie. Z powyższego wynika, że odstąpiono od przeprowadzenia czynności u 48 podmiotów.

Nie kwestionuje się przypadków odstąpienia od przeprowadzenia czynności sprawdzających lub kontrolnych celem zbadania spełnienia przez podatników warunków z art. 87 ust. 6 ustawy VAT przy przyśpieszonym, 25 dniowym zwrocie podatku. Po zbadaniu tych spraw ustalono, że nie dokonano takich czynności z uwagi na:

1. Niewielką kwotę zwrotu (ok. 2.000 zł.) oraz brak innych okoliczności, które uzasadniałyby odmowę przyśpieszonego zwrotu. NIP: [REDACTED]
2. Przeprowadzone w przedmiotowym zakresie uprzednio czynności sprawdzające zakończone wynikiem negatywnym w latach 2012-2014. NIP: [REDACTED] oraz w latach 2010-2011 NIP: [REDACTED]. Do kontroli wytypowano – [REDACTED]
3. Długi okres, jaki upłynął od zarejestrowania podatnika. NIP: [REDACTED]

We wszystkich przypadkach gdzie kwota zwrotu przekraczała 10.000,00 zł. przeprowadzono czynności analityczne i sporządzono Karty zasadności zwrotu oraz Karty potwierdzeń zwrotu/obiegówki. W przypadku ustaleń negatywnych, nie przystępowano do dalszych czynności tj. czynności sprawdzających z udziałem podatnika lub kontroli podatkowej.

VII.12. Monitorowanie przez kontrolowany urząd podmiotów prowadzących działalność w obszarach o zwiększonym ryzyku wystąpienia przestępstw podatkowych związanych z wyludzeniem zwrotu VAT (informacje na temat tych obszarów zawiera Krajowy Plan Dyscypliny Podatkowej, w części dotyczącej podmiotów wykazujących zwroty VAT lub częstotliwe nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia)

Powyższy wymóg wynikał z § 4 ust. 3 i 4 Wytycznych MF oraz Działu IV Rozdział I § 11 ust. 8 Zarządzenia i Procedury.

Monitoring podmiotów prowadzących działalność w obszarach o zwiększonym ryzyku wystąpienia przestępstw podatkowych związanych z wyludzeniem zwrotu VAT odbywał się w Dziale APKP oraz Dziale OB.

I. W Dziale APKP:

Stosownie do wytycznych zawartych w Krajowym Planie Działań i Wojewódzkim Planie Działań dokonywano selekcji populacji obarczonych ryzykiem wystąpienia nieprawidłowości podatkowych. Ustaleń tych dokonano na podstawie okazanych:

- dwóch segregatorów pod nazwą „*Podobszary krajowe i wojewódzkie ryzyka zewnętrznego za 2014 r. i 2015 r.*” zawierające raporty „*Wykaz podmiotów wg. klasyfikacji PKD*”, wykonanych w aplikacji e-Orus;
- 7 segregatorów pod nazwą. „*Analiza podmiotów w podobszarach krajowych i wojewódzkich*” za 2014 r. i 2015 r.”

Segregatory „*Analiza podmiotów w podobszarach krajowych i wojewódzkich*” zawierały analizy dotyczące poszczególnych podmiotów wyselekcjonowanych w analizie grupowej i segmentacji

ogólnej wykonanych w podsystemie KONTROLA. Kryteria analizy grupowej uwzględniały m.in. zagadnienia dotyczące zwrotów VAT. Analizy, o których mowa, uwzględniały wszystkie dostępne w Urzędzie źródła informacji m.in.: informatyczne bazy danych (w tym informacje dotyczące deklaracji VAT i deklarowanych tam zwrotów), skargi, internet. Dokonane analizy były posegregowane branżami.

Poza analizami dotyczącymi podmiotów wyselekcjonowanych w ramach analizy grupowej i segmentacji ogólnej, dokonywano także systematycznego raportowania w aplikacji e-Orus. Tematyka raportowania obejmowała m.in. kwoty do przeniesienia; spadek dostaw opodatkowanych stawką podstawową VAT; obrót paliwami; działalność rolnicza, odliczenia z tytułu zakupu kas fiskalnych.

II. W Dziale OB:

Każdorazowo przed dokonaniem zwrotu przeprowadzana była analiza wstępna złożonych przez dany podmiot deklaracji. Analiza wstępna deklaracji polegała na jej weryfikacji pod względem formalnym i rachunkowym. Wątpliwości wyjaśniane były w trakcie prowadzonych czynności sprawdzających. Wspomniana analiza obejmowała m.in. podmioty prowadzące działalność w obszarach o zwiększonym ryzyku wystąpienia przestępstw podatkowych związanych z wyłudzeniem zwrotu VAT. Prowadzono także analizy przy użyciu narzędzia informatycznego, dostępnego w aplikacji ANALIZATOR – „Karta oceny zasadności zwrotu VAT” (w przypadkach zwrotów pow. 10.000 zł). Przy pomocy tego narzędzia dokonywano wstępnej analizy podatnika poprzez przeprowadzenie analizy porównawczej w odniesieniu do innych okresów rozliczeniowych (okres ostatnich 12 miesięcy) w celu ustalenia istnienia określonych prawidłowości i zaistnienia odchyłań od tych prawidłowości.

W kontrolowanym okresie, w wyniku monitorowania podmiotów prowadzących działalność w obszarach o zwiększonym ryzyku wystąpienia przestępstw podatkowych związanych z wyłudzeniem zwrotu VAT nie ujawniono przypadków wyłudzeń zwrotów. Dwa przypadki, próby wyłudzenia zwrotu VAT, stwierdzono na etapie kontroli podatkowych dwóch podmiotów wymienionych w punkcie VII.7 niniejszego wystąpienia.

VIII. Zakres, przyczyny i skutki stwierdzonych nieprawidłowości i uchybień.

Nie stwierdzono uchybień i/lub nieprawidłowości mających wpływ na funkcjonowanie jednostki w zakresie objętym tematyką kontroli.

Dla wyliczenia ogólnej oceny kontroli przyjęto następujące zestawienie:

lp	ZAGADNIENIE	WAGA (%)	OCENA CZĄSTKOWA	OCENA OGÓLNA (2x3)
	1	2	3	4
1	wdrożenie szczegółowych procedur wewnętrznych dla realizacji zadań wynikających z wytycznych MF	5	Pozytywna 4	20
2	weryfikacja zgłoszeń rejestracyjnych	5	Pozytywna 4	20
3	sprawdzanie zasadności zadeklarowanej kwoty zwrotu	15	Pozytywna 4	60
4	przestrzeganie terminów zwrotu VAT	15	Pozytywna 4	60

5	przeprowadzanie kontroli przed dokonaniem zwrotu, jeżeli czynności analityczne lub sprawdzające wskazywały na konieczność przeprowadzenia kontroli	10	Pozytywna 4	40
6	przeprowadzanie kontroli w przypadkach, gdy w deklaracjach złożonych za okres od stycznia do grudnia suma kwot podatku VAT do zwrotu przekroczyła 1.000.000 zł oraz w przypadkach wykazania przez podatnika w deklaracji VAT po raz pierwszy od momentu rozpoczęcia działalności gospodarczej lub od momentu, w którym nastąpiła zmiana właściwości miejscowej urzędu skarbowego, jednorazowej kwoty zwrotu podatku w wysokości przekraczającej 1.000.000 zł oraz w przypadku okoliczności wymienionych w §5 ust IV pkt .6 ppkt 1 <i>Wytucznych</i>	10	Pozytywna 4	40
7	wydawanie w każdym przypadku przedłużenia terminu zwrotu różnicy podatku postanowień w tej sprawie, zasadność przedłużania terminu przy uwzględnieniu regulacji zawartych w art. 87 ust. 2 ustawy o VAT w zakresie dotyczącym wypłaty oprocentowania w wysokości odpowiadającej opłacie prolongacyjnej w przypadku wykazania zasadności zwrotu	5	Pozytywna 4	20
8	akceptacja przez Naczelnika i Głównego Księgowego każdego zwrotu VAT w kwocie powyżej 100.000 zł	5	Pozytywna 4	20
9	ustalenie kwoty zwrotu VAT obligującej do sporządzenia „Karty potwierdzeń zwrotu” oraz przestrzeżenie określonego wewnętrznie sposobu postępowania, dokumentowania i akceptowania czynności związanych z obsługą zwrotu	5	Pozytywna 4	20
10	weryfikacja przez dwóch pracowników danych zgromadzonych w „Karcie potwierdzeń zwrotu	5	Pozytywna 4	20
11	wykonywanie czynności sprawdzających lub kontrolnych celem zbadania spełnienia przez podatnika warunków z art. 87 ust. 6 ustawy VAT przy przyspieszonym, 25 dniowym zwrocie podatku	10	Pozytywna 4	40
12	monitorowanie podmiotów prowadzących działalność w obszarach o zwiększonym ryzyku wystąpienia przestępstw podatkowych związanych z wyludzeniem zwrotu VAT	10	Pozytywna 4	40
Ocena ogólna (2x3)/100				4,2

Zgodnie z programem kontroli: ocena pozytywna.

IX. Informacje pozostałe.

- Ostatnie czynności kontrolne przeprowadzone w kontrolowanej jednostce w kontrolowanym zakresie oraz zalecenia:
W okresie ostatnich trzech lat nie przeprowadzono w Urzędzie Skarbowym [REDACTED] kontroli w weryfikowanym obszarze.
- Informacje dotyczące działalności jednostki z zakresu objętego kontrolą:
W wyniku kontroli funkcjonalnej nieprawidłowości w kontrolowanym zakresie nie stwierdzono.
- Skargi i wnioski dotyczące zakresu kontroli w latach 2014-2015:
Brak.

Sporządzono w 2 egz.:

- egz. nr 1 – Naczelnik Urzędu Skarbowego [REDACTED]
- egz. nr 2 – a/a.