

Anetta Kadej

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

JEDNOSTKA SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO JAKO STRONA POSTĘPOWANIA KONTROLNEGO PROWADZONEGO PRZEZ ORGANY KONTROLI SKARBOWEJ

Streszczenie: Celem kontroli skarbowej jest ochrona interesów i praw majątkowych skarbu państwa oraz zapewnienie skuteczności wykonywania zobowiązań podatkowych. Realizacja tego celu wymaga m.in. weryfikacji dokonywanych przez podatników rozliczeń podatkowych. Szczególną grupę podatników, których rozliczenia podatkowe także podlegają kontroli, stanowią jednostki samorządu terytorialnego: gmina, powiat, województwo. Niniejszy artykuł prezentuje szczegóły związane z realizacją kontroli skarbowej w powyższym zakresie, na przykładzie kontroli rozliczeń podatku VAT w jednostce samorządu terytorialnego będącej gminą.

Słowa kluczowe: kontrola skarbową, jednostka samorządu terytorialnego, gmina, podatek VAT.

1. Wstęp

Kontrola skarbową jest terminem kojarzonym głównie z kontrolą przedsiębiorców, a jej przedmiot najczęściej utożsamiany jest z kontrolą prawidłowości rozliczeń podatkowych. Wynikający z ustawy o kontroli skarbowej jej zakres przedmiotowy i podmiotowy jest jednak znaczenie szerszy.

Wśród podmiotów będących adresatami kontroli skarbowej szczególnym rodzajem są jednostki samorządu terytorialnego – gminy, powiaty, województwa. Podmioty te podlegają kontroli skarbowej, głównie w zakresie celowości i zgodności z prawem gospodarowania środkami publicznymi oraz środkami pochodzącymi z Unii Europejskiej i międzynarodowych instytucji finansowych [*Ustawa o kontroli...* 2004, art. 2].

Przedmiotem zainteresowania niniejszej pracy będzie jednak sprawowana w ramach kontroli skarbowej kontrola jednostek samorządu terytorialnego, w zakresie dokonywanych przez nie rozliczeń podatkowych. Kompetencje kontrolne w powyższym zakresie organy kontroli skarbowej dzielą z organami podatkowymi.

Przedmiot kontroli skarbowej, w zakresie weryfikacji rozliczeń podatkowych, ustawodawca przedstawił w art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy o kontroli skarbowej, wskazując, iż polega ona na kontroli rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatków stanowiących dochód budżetu państwa, a także innych należności pieniężnych budżetu państwa lub państwowych funduszy celowych [*Ustawa o kontroli...* 2004, art. 2].

Przebieg postępowania kontrolnego w powyższym zakresie jest, w odróżnieniu od przedsiębiorców, przedstawicielom samorządu terytorialnego, mało znany. Wynika to głównie z faktu, iż najczęściej przedmiotem postępowań kontrolnych, realizowanych przez organy skarbowe w jednostkach samorządu terytorialnego, jest weryfikacja celowości i zgodności z prawem gospodarowania wybranymi środkami publicznymi. Mimo iż w praktyce kontroli skarbowej postępowania w zakresie prawidłowości rozliczeń podatkowych w jednostkach samorządu terytorialnego nie należą do częstych, ich przedstawienie zainteresowanym z pewnością przyczyni się do sprawniejszego przebiegu postępowań kontrolnych.

Zaznaczyć należy także, iż obowiązujące w tym zakresie regulacje prawne zostały dosyć istotnie zmodyfikowane obowiązującą od 30 lipca 2010 r. nowelizacją ustawy o kontroli skarbowej z dnia 25 czerwca 2010 r., wobec czego zasługują na dokładniejsze przedstawienie.

Szczegóły związane z przebiegiem kontroli skarbowej w jednostce samorządu terytorialnego zostaną przedstawione na przykładzie kontroli prawidłowości rozliczeń podatku VAT. Jednostką samorządu terytorialnego podlegającą kontroli skarbowej w omawianym przykładzie będzie gmina. Zakres kontroli skarbowej będzie tożsamy z zakresem, w jakim gmina wykonuje czynności podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT.

2. Gmina jako podatnik podatku VAT i strona postępowania kontrolnego

Punktem wyjścia do rozważań na temat podmiotowości gminy, jako podatnika podatku VAT, jest analiza definicji podatnika, zawartej w art. 15 ust 1. ustawy o VAT. Zgodnie z nią podatnikami VAT są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności [*Ustawa o podatku...* 2004, art. 15].

Działalność gospodarcza w ustawie o VAT została zdefiniowana jako wszelka działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody, również wówczas, gdy czynność została wykonana jednorazowo w okolicznościach wskazujących na zamiar jej wykonywania w sposób częstotliwy. Działalność gospodarcza obejmuje również czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły do celów

zarobkowych [Ustawa o podatku... 2004, art. 15]. W myśl art. 15 ust. 6 ustawy o VAT z grona podatników wykluczono organy władzy publicznej oraz urzędy obsługujące te organy w zakresie realizowanych zadań ustawowych, dla realizacji których zostały one powołane [Ustawa o podatku... 2004, art. 15]. Czynności wykonywane przez wymienione podmioty, na podstawie zawartych przez nie umów cywilnoprawnych, podlegają zatem opodatkowaniu podatkiem VAT. Jednostki samorządu terytorialnego, wykonując zadania wykraczające poza zakres zadań publicznych, mają status podatników VAT.

W przeszłości problematyczne było prawidłowe zidentyfikowanie podmiotu dokonującego czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem VAT, innymi słowy – ustalenie, czy podatnikiem podatku VAT winna być jednostka samorządu terytorialnego, np.: gmina, czy urząd gminy, będący jej aparatem pomocniczym. Obecnie problem ten został już rozstrzygnięty. W orzecznictwie sądów administracyjnych, a także interpretacjach organów podatkowych ugruntował się pogląd, iż podatnikiem podatku VAT jest jednostka samorządu terytorialnego, a więc gmina, powiat, województwo, a nie ich aparat pomocniczy, jakim są urząd gminy, starostwo powiatowe czy urząd marszałkowski.

W myśl ustawy o samorządzie gminnym urząd gminy jest zorganizowanym zespołem osób i środków służących do wykonywania zadań gminy. Zapewnia on obsługę techniczno-organizacyjną gminie. Nałożone na gminę zadania wykonane są właśnie za jego pośrednictwem [Ustawa o samorządzie... 2001, art. 33]. Gmina, podobnie jak inne jednostki samorządu terytorialnego, nie może wykonywać swoich zadań statutowych bez udziału swojego aparatu pomocniczego, w tym wypadku – urzędu gminy [Interpretacja ILPP1... 2010].

Mając jednak na uwadze fakt, iż to gmina posiada osobowość prawną, z podatkowego punktu widzenia wszelkie czynności, faktycznie podejmowane przez urząd gminy, dokonywane są w imieniu i na rzecz osoby prawnej, którą obsługuje [Interpretacja IBPP... 2010]. W efekcie gmina, jako osoba prawna i jednostka samorządu terytorialnego, w zakresie czynności o charakterze cywilnoprawnym posiada status podatnika VAT. Konsekwencją tego jest obowiązek dokonania przez gminę zgłoszenia rejestracyjnego, w tym uzyskania numeru NIP, a także konieczność wypełnienia obowiązków nałożonych na podatników VAT, a w szczególności obowiązków:

- dokumentacyjnych (np. wystawianie faktur VAT),
- ewidencyjnych (np. prowadzenie rejestrów i ewidencji do celów podatku VAT),
- sprawozdawczych/deklaracyjnych (sporządzanie deklaracji w zakresie rozliczenia podatku VAT),
- płatniczych (obowiązek zapłaty podatku VAT).

Przedmiotem kontroli skarbowej będzie zatem sprawdzenie wywiązywania się z wymienionych obowiązków przez jednostkę samorządu terytorialnego. Stroną postępowania kontrolnego prowadzonego przez organy skarbowe, zwaną zgodnie z ustawą o kontroli skarbowej – kontrolowanym, będzie jednostka samorządu terytorialnego – gmina.

Szczególny status kontrolowanego podmiotu, będącego jednocześnie organem władzy publicznej, nie czyni go jednak podmiotem uprzywilejowanym. Mając na względzie regulacje ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, kontrolowany, jakim jest jednostka samorządu terytorialnego, nie będąc przedsiębiorcą w rozumieniu tejże ustawy, pozbawiony jest środków ochrony w niej przewidzianych, w szczególności nie obowiązują limity czasowe ograniczające czas trwania kontroli [Ustawa o swobodzie... 2004, art. 4]. Poza zasygnalizowanym wyjątkiem przebieg kontroli skarbowej, obowiązki i przysługujące uprawnienia kontrolowanego, będącego jednostką samorządu terytorialnego, nie różnią się niczym w stosunku do kontroli przedsiębiorców.

3. Przebieg postępowania kontrolnego w zakresie kontroli prawidłowości rozliczeń podatkowych

Kontrola skarbowa inicjowana jest zawiadomieniem o planowanym wszczęciu postępowania kontrolnego. Oblig dokonania przez organy kontroli skarbowej tego zawiadomienia wynika z art. 13 ust. 1a ustawy o kontroli skarbowej, który nakazuje stosowanie w tym zakresie art. 282b i 282c ustawy *Ordynacja podatkowa* [Ustawa o kontroli... 2004, art. 13]. Wskazane przepisy nakładają na organy podatkowe obowiązek powiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej. Następuje to w formie zawiadomienia, którego elementy obligatoryjne precyzuje przepis art. 282b § 4 *Ordynacji podatkowej*. Są to m.in. wskazanie zakresu kontroli (w odniesieniu do jednostki samorządu terytorialnego, podlegającej kontroli w zakresie prawidłowości dokonanych rozliczeń podatkowych w VAT, zakresem będzie „kontrola rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatku VAT za wskazany okres rozliczeniowy”) oraz pouczenie o prawie złożenia korekty deklaracji.

Otrzymanie zawiadomienia o planowanym wszczęciu postępowania kontrolnego nie ogranicza prawa podatnika do autokorekty dokonanych w zakresie objętym zapowiedzianym postępowaniem kontrolnym rozliczeń podatkowych. Warunkiem skuteczności dokonania korekty wcześniejszych deklaracji podatkowych jest ich złożenie do dnia wszczęcia postępowania kontrolnego, prawo do dokonania korekty ulega bowiem zawieszeniu na czas trwania dalszego postępowania kontrolnego [Ustawa o kontroli... 2004, art. 14c].

Należy także wspomnieć, iż mająca zastosowanie w kontroli skarbowej ustawa *Ordynacja podatkowa* przewiduje w art. 282c możliwość wszczęcia postępowania kontrolnego bez dokonywania wcześniejszego zawiadomienia. W stosunku do postępowań kontrolnych adresowanych do jednostek samorządu terytorialnego wystąpienie przesłanek uzasadniających wszczęcie postępowania bez wcześniejszego zawiadomienia jest jednak mało prawdopodobne.

Postępowanie kontrolne wszczyna się nie wcześniej niż po upływie 7 dni i nie później niż przed upływem 30 dni od dnia doręczenia zawiadomienia [Ustawa *Ordyn-*

nacja... 2005, art. 282b]. Wszczęcie postępowania następuje poprzez doręczenie osobie upoważnionej do reprezentowania kontrolowanego podmiotu – postanowienia o wszczęciu [Ustawa o kontroli... 2004, art. 13]. W przypadku gminy będzie to wójt, burmistrz lub prezydent miasta. Należy jednak zastrzec, iż doręczenie nie musi mieć formy osobistej i może zostać dokonane za pośrednictwem poczty.

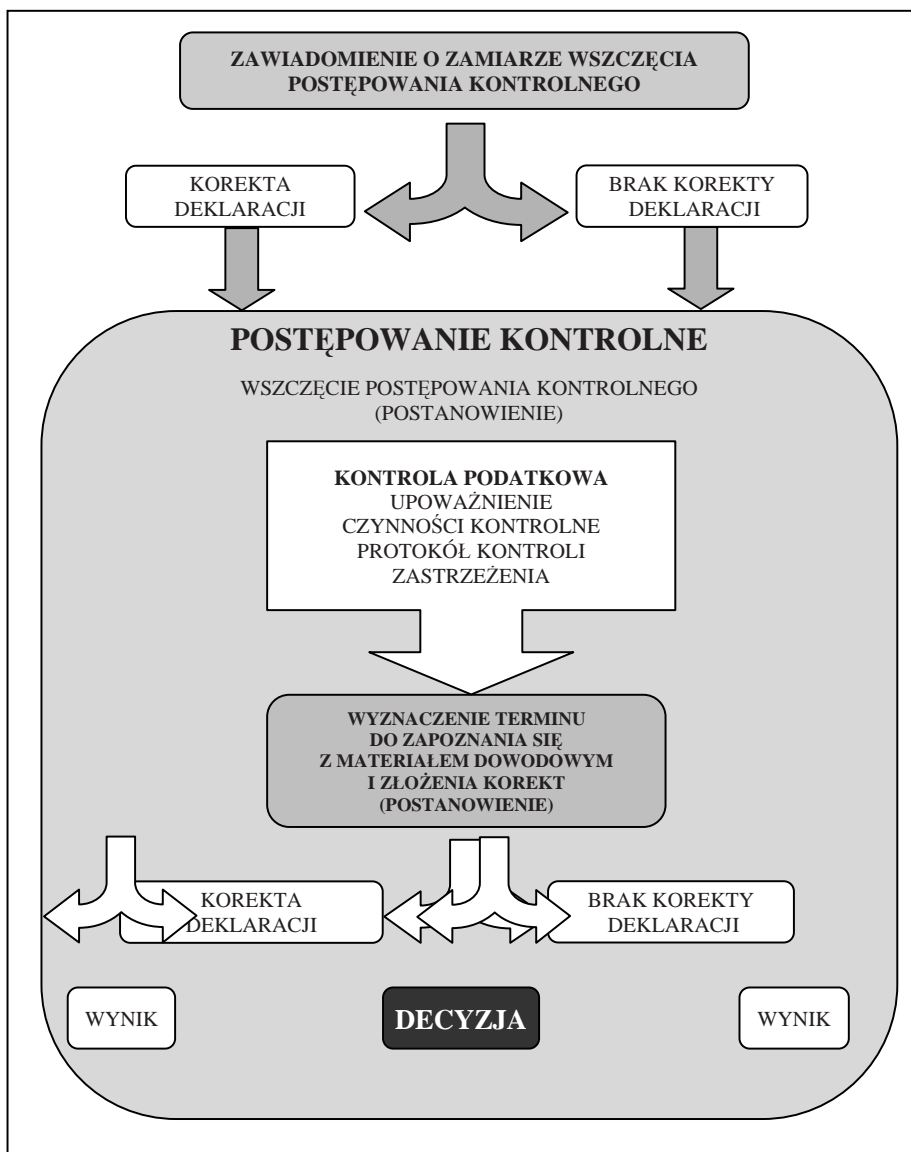
Zgodnie z treścią art. 13 ust. 3 ustawy o kontroli skarbowej organ kontroli skarbowej może w ramach trwającego postępowania kontrolnego przeprowadzić kontrolę podatkową [Ustawa o kontroli... 2004, art. 13]. W tym miejscu usystematyzowania wymagają użyte pojęcia kontroli skarbowej, postępowania kontrolnego i kontroli podatkowej. Jak wskazano wcześniej, kontrola skarbową jest ogółem zadań, kompetencji, uprawnień, a także czynności podejmowanych przez organy kontroli skarbowej w celu ochrony interesów skarbu państwa. Kontrola podatkowa, szczegółowo uregulowana w art. 281-292 *Ordynacji podatkowej*, to ogół czynności, których celem jest sprawdzenie czy kontrolowani – podatnicy, płatnicy, inkasenci – wywiązują się z obowiązków wynikających z przepisów podatkowych. Jak wynika z zacytowanego art. 13 ust. 3 ustawy o kontroli skarbowej, kontrola podatkowa jest jednym z elementów postępowania kontrolnego, co należy podkreślić – elementem nieobligatoryjnym. Postępowanie kontrolne jest pojęciem szerszym. Jego celem, podobnie jak celem postępowania podatkowego, jest ustalenie prawidłowych podstaw opodatkowania i wysokości zobowiązania podatkowego. Przebieg poszczególnych etapów postępowania kontrolnego, z uwzględnieniem kontroli podatkowej, ilustruje rys. 1.

Ustawa o kontroli skarbowej nie precyzuje okoliczności, w których kontrola podatkowa powinna być przeprowadzona, pozostawiając w tym zakresie swobodę organom kontroli skarbowej. Praktyka prowadzonych postępowań kontrolnych pokazuje jednak, iż organy kontroli odstępują od jej przeprowadzenia jedynie w sytuacjach, gdy nie jest ono konieczne do prawidłowego ustalenia podstaw opodatkowania. W odniesieniu do rozpatrywanego przypadku kontroli prawidłowości rozliczeń podatku VAT w gminie przeprowadzenie kontroli podatkowej należy uznać za niezbędne.

Kontrola podatkowa realizowana przez organy kontroli skarbowej w ramach postępowania kontrolnego zostaje podjęta bez wcześniejszego, odrębnego zawiadomienia. Może ona być podjęta w każdym czasie w trakcie trwania postępowania kontrolnego. W odniesieniu do kontroli prowadzonych w jednostkach samorządu terytorialnego najczęściej następuje to jednocześnie z momentem wszczęcia samego postępowania kontrolnego. Kontrola podatkowa prowadzona jest na podstawie upoważnienia, precyzującego, poza elementami związanymi z zakresem i planowanym czasem trwania kontroli, osoby kontrolujących.

Czynności kontrolne przebiegają zwykle w siedzibie kontrolowanego, w omawianym przypadku – w urzędzie gminy. Zakres uprawnień kontrolujących wskazuje art. 286 *Ordynacji podatkowej*. Podstawowymi czynnościami kontrolnymi są: kontrola ksiąg podatkowych, dokumentacji źródłowej, a także deklaracji podatkowych.

Zgodnie z Rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont m.in. dla jednostek samorządu



Rys. 1. Uproszczony przebieg postępowania kontrolnego prowadzonego przez organy kontroli skarbowej

Źródło: opracowanie własne.

urząd gminy nie ma możliwości prowadzenia odrębnej ewidencji księgowej, dotyczącej rozliczeń podatku VAT dla samorządowej osoby prawnej – gminy i urzędu ją obsługującego. Konsekwencją wspólnie prowadzonych ewidencji powinno być wspólne rozliczenie podatkowe w zakresie podatku VAT. Jest to spójne z zaprezentowanym

na wstępie poglądem, iż to wyłącznie gmina jest podatnikiem VAT, a wszelkie czynności faktyczne, podejmowane przez urząd gminy, dokonywane są w imieniu i na rzecz gminy. W związku z powyższym dla celów podatku VAT zarówno urząd, jak i gmina, powinny stosować jednakowe oznaczenia numeru NIP, będące numerem NIP gminy. Dokumenty księgowo, np. faktury VAT sporządzane przez urząd gminy, powinny być oznaczone numerem NIP gminy [Interpretacja ILPP... 2010]. W trakcie kontroli podatkowej weryfikacji podlega przedstawiona prawidłowość dokumentowania i ewidencjonowania czynności podlegających opodatkowaniu.

Oprócz sprawdzenia dokumentacji pod względem jej formalnej i merytorycznej prawidłowości w trakcie kontroli podatkowej przeprowadzona jest także kontrola rzetelności dokumentacji, czyli ustalenie, czy przedstawione dokumenty źródłowe dokumentują rzeczywiste transakcje gospodarcze zgodnie z ich faktycznym przebiegiem.

W celu weryfikacji zapisów wynikających z ewidencji i przedstawionych dokumentów źródłowych w ramach kontroli podatkowej przeprowadzane są kontrole konfrontacyjne, zwane krzyżowymi, u kontrahentów jednostki samorządu terytorialnego oraz oględziny, przesłuchania, spisy z natury.

Kontrola podatkowa zakończona zostaje doręczeniem protokołu kontroli. Protokół nie wywołuje bezpośrednich skutków podatkowych. Kontrolujący identyfikują w nim ujawnione nieprawidłowości, zawierając oceną prawną ustalonego stanu faktycznego. Kontrolowany – gmina, która nie zgadza się z ustaleniami przedstawionymi w protokole kontroli, może w terminie 14 dni od dnia jego doręczenia, przedstawić zastrzeżenia, wyjaśnienia oraz ewentualne wnioski dowodowe. Oznacza to, że ocena ujawnionych nieprawidłowości może ulec zmianie na dalszym etapie postępowania kontrolnego, które trwa nadal. W szczególności czynności wyjaśniające i postępowanie dowodowe wciąż mogą być realizowane.

Przed zakończeniem postępowania kontrolnego, kontrolowanemu zostaje wyznaczony 7-dniowy termin do zapoznania się ze zgromadzonym materiałem dowodowym [Ustawa o kontroli... 2004, art. 24]. Zgodnie z regulacją zawartą w art. 14c ust. 2 ustawy o kontroli skarbowej w tym terminie kontrolowany może skorygować także, w zakresie objętym postępowaniem, złożone deklaracje podatkowe. O fakcie skorzystania z powyższego uprawnienia kontrolowany ma obowiązek zawiadomić organ kontroli skarbowej prowadzący postępowanie w terminie 3 dni. Złożenie deklaracji korygujących potwierdza organ podatkowy, do którego wpłynęły, informując o tym organ kontroli skarbowej prowadzący postępowanie kontrolne [Ustawa o kontroli... 2004, art. 14c].

W przypadku złożenia przez kontrolowanego korekt deklaracji w całości obejmujących stwierdzone w toku postępowania nieprawidłowości, organ kontroli skarbowej kończy postępowanie kontrolne wynikiem kontroli. W przeciwnym wypadku, tj. niewystąpienia autokorekty rozliczenia lub nieobjęcia korektą całości zidentyfikowanych nieprawidłowości, organ kontroli skarbowej wydaje decyzję, w której rozstrzyga o prawidłowej wysokości zobowiązania podatkowego.

W przypadku niestwierdzenia w toku przeprowadzonego postępowania kontrolnego żadnych nieprawidłowości organ kontroli skarbowej kończy postępowanie kontrolne wynikiem kontroli. Wynik kontroli wydawany jest także w przypadku, gdy złożona przed wszczęciem postępowania kontrolnego korekta deklaracji zostanie oceniona przez organ kontroli skarbowej jako prawidłowa. Konsekwencją wydanego wyniku kontroli jest zatem przyjęcie przedstawionego przez kontrolowanego rozliczenia podatkowego, pierwotnego lub skorygowanego, jako poprawnego i rzetelnego.

Decyzja kończąca postępowanie kontrolne wywołuje bezpośrednie skutki podatkowe, zastępując przedstawione w deklaracji rozliczenie podatkowe. W odniesieniu do podatku VAT decyzja ta ma najczęściej charakter określający wysokość zobowiązania podatkowego, tj. wartość podatku VAT należnego do zapłaty lub wysokość zwrotu podatku lub nadwyżki podatku naliczonego nad należnym.

W przypadku ujawnienia u kontrolowanego, będącego jednocześnie wystawcą, tzw. fikcyjnych bądź pustych faktur VAT, efektem przeprowadzonego postępowania kontrolnego będzie wydanie decyzji określającej, w oparciu o art. 108 ustawy o podatku VAT, kwoty do zapłaty wynikające z wykazanego na tych fakturach podatku VAT należnego [Ustawa o podatku ... 2004, art. 108].

Postępowanie kontrolne zostaje zakończone z chwilą wydania decyzji lub wyniku kontroli. Jak wskazano wcześniej, wydany przez organy kontroli skarbowej wynik kontroli potwierdza prawidłowość przedstawionego przez kontrolowanego rozliczenia podatkowego, pierwotnego lub skorygowanego, i jako taki zatem nie podlega wykonaniu. Decyzja, której ustalenia dotyczą podatków, w tym podatku VAT, zostaje doręczona właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego, który staje się jednocześnie wierzycielem obowiązków z niej wynikających [Ustawa o kontroli... 2004, art. 24].

4. Podsumowanie

Konsekwencją zakończenia postępowania kontrolnego ujawniającego nieprawidłowości, oprócz wystąpienia dodatkowych zobowiązań pieniężnych, jest najczęściej także odpowiedzialność karna osób odpowiedzialnych za ich wystąpienie, w szczególności wynikająca z *Kodeksu karnego skarbowego*. W stosunku do postępowań kontrolnych realizowanych w jednostkach samorządu terytorialnego częstą konsekwencją jest także ujawnienie naruszeń dyscypliny finansów publicznych.

Znajomość przedstawionych w niniejszym artykule szczegółów związanych z przebiegiem postępowań kontrolnych, w szczególności możliwości dokonania korekt rozliczeń podatkowych, pozwala często na minimalizację negatywnych następstw ujawnionych nieprawidłowości. Świadomość uczestników postępowania, co do przebiegu postępowania, przysługujących uprawnień i jego konsekwencji, w znacznym stopniu przyczynia się do zmniejszenia jego uciążliwości i jest często podstawą do współpracy z kontrolującymi.

Literatura

- Interpretacja indywidualna sygn. IBPP1/443-1092/09/ES z 21.01.2010 r., <http://sip.mf.gov.pl>.
- Interpretacja indywidualna sygn. ILPP/443-25/10-4/AT z 01.04.2010 r., <http://sip.mf.gov.pl>.
- Interpretacja indywidualna sygn. ILPP1/443-423/10-2/AT z 05.07.2010 r., <http://sip.mf.gov.pl>.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej, DzU 2010, nr 128, poz. 861 ze zm.
- Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej, DzU 2004, nr 8, poz. 65 ze zm.
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, DzU 2004, nr 54, poz. 535 ze zm.
- Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym, tekst jednolity DzU 2001, nr 142, poz. 1591 ze zm.
- Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej, tekst jednolity DzU 2004, nr 155, poz. 1095 ze zm.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. *Ordynacja podatkowa*, DzU 2005, nr 8, poz. 60 ze zm.

LOCAL GOVERNMENT UNIT AS A PARTY OF THE CONTROL PRECEEDINGS RUN BY FISCAL AUDIT AUTHORITIES

Summary: Fiscal audit is meant to protect the National Treasury's property rights and interests through the effective execution of taxpayers' commitments. To achieve this goal continuous verification of tax filings is absolutely crucial. Fiscal audits are performed on local government authorities, such as: municipality, county, voivodeship, which belong to a distinct taxpayer subgroup. This article explores in detail a fiscal audit performed on municipality's VAT filings.