



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Departament Budżetu i Finansów

KBF.411.001.03.2021

Pani
Beata Bemowska
Naczelnik Urzędu Skarbowego
Warszawa-Praga
Urząd Skarbowy Warszawa-Praga
ul. Jagiellońska 15
03-719 Warszawa

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

I/21/001 – Skuteczność urzędów skarbowych w zakresie określenia i egzekwowania zobowiązań podatkowych podatników podatku od spadków i darowizn oraz podatku od czynności cywilnoprawnych

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Urząd Skarbowy Warszawa-Praga (dalej także: Urząd), ul. Jagiellońska 15, 03-719 Warszawa
Kierownik jednostki kontrolowanej	Beata Bemowska, Naczelnik Urzędu Skarbowego Warszawa-Praga (dalej także: NUS lub organ podatkowy) od 23 listopada 2018 r.
Zakres przedmiotowy kontroli	<ol style="list-style-type: none">1. Określanie i egzekwowanie zobowiązań podatkowych w podatku od czynności cywilnoprawnych2. Określanie i egzekwowanie zobowiązań podatkowych w podatku od spadków i darowizn
Okres objęty kontrolą	Od 1 stycznia 2019 r. do 17 grudnia 2021 r.
Podstawa prawna podjęcia kontroli	Art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli ¹
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Departament Budżetu i Finansów
Kontrolerzy	<ol style="list-style-type: none">1. Katarzyna Markuszewska, specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr KBF/92/2021 z 27 października 2021 r. <p>(akta kontroli str. 1-2)</p>

¹ Dz. U. z 2020 r. poz. 1200, ze zm., dalej: ustawa o NIK.

II. Ocena ogólna² kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie działania Urzędu Skarbowego Warszawa-Praga w latach 2019-2021 w zakresie weryfikacji zobowiązań podatkowych podatników podatku od czynności cywilnoprawnych (PCC) i zobowiązań podatkowych podatników w podatku od spadków i darowizn (PSD). Czynności Urzędu Skarbowego Warszawa-Praga w latach 2019-2021 (do 17 grudnia 2021 r.) dotyczące określania i egzekwowania zobowiązań podatkowych w podatku PCC i podatku PSD prowadzone były w sposób rzetelny. Urząd na bieżąco podejmował czynności weryfikacyjno-sprawdzające zmierzające do określenia zobowiązania podatkowego, realizując tym samym cel wynikający z art. 6 ust. 2-4 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (PCC)³ oraz z art. 15 ust. 4 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (PSD)⁴. Ponadto Urząd wykorzystywał dostępne instrumenty, które identyfikowały podatników zaniżających zobowiązania podatkowe bądź unikających zapłaty tych zobowiązań. Organ podatkowy, w badanym obszarze, po doręczeniu decyzji podatkowych wymierzających kwoty zobowiązania podatkowego, uzyskał należne kwoty od podatników.

Uzasadnienie oceny ogólnej

Przedstawioną ocenę uzasadniają następujące ustalenia kontroli:

- Przeprowadzanie czynności weryfikacyjno-sprawdzających aktów notarialnych i deklaracji podatkowych dokonywano w sposób zgodny z ustawą z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa⁵ i z obowiązującymi regulacjami wewnętrznymi. Weryfikacja ta eliminowała ryzyko masowego uchylania się przez podatników od prawidłowej realizacji zobowiązań podatkowych.
- Identyfikowano podatników uchylających się od zapłaty zobowiązań podatkowych, co potwierdzają stwierdzone przypadki niezgłoszenia do opodatkowania transakcji PCC oraz stwierdzone przypadki powołania się podatnika przed organem podatkowym w toku czynności sprawdzających na okoliczność dokonania darowizny niezgłoszonej do opodatkowania, od której nie uiszczono należnego podatku od spadków i darowizn.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny częściowej⁶ kontrolowanej działalności

OBSZAR

1. Ocena skuteczności działań organów podatkowych w zakresie stosowania sankcji wobec podatników

Opis stanu faktycznego

Czynności weryfikacyjno-sprawdzające w zakresie art. 15 ust. 4 ustawy o podatku PSD i w zakresie art. 6 ust. 2-4 ustawy o podatku PCC były dokonywane w oparciu o informacje sygnałne uzyskane z:

- rejestrów z systemów: Czynności Majątkowe (CZM), Centralny Rejestr Czynności Majątkowych (CRCZM), Centralny System Obsługi Podatków Poltax⁷, Scentralizowany System Poboru (SSP)⁸, aplikacji e-Orus⁹;

² Najwyższa Izba Kontroli formułuje ocenę ogólną jako ocenę pozytywną, ocenę negatywną albo ocenę w formie opisowej.

³ Dz. U. z 2020 r. poz.815, ze zm.

⁴ Dz. U. z 2021 r. poz. 1043.

⁵ Dz. U. z 2021 r. poz. 1540, ze zm.

⁶ Oceny częściowe to oceny działalności w poszczególnych obszarach badań kontrolnych. Ocena częściowa może być sformułowana jako ocena pozytywna, ocena negatywna albo ocena w formie opisowej.

- informacji zewnętrznych z: Izby Administracji Skarbowej, urzędów skarbowych, sądów, banków, notariuszy;
- informacji wewnętrznych z komórek: Działu Identyfikacji i Weryfikacji Poprawności Rejestracji Podatników (SKI), Działu Podatków Majątkowych i Sektorowych (SPM)¹⁰.

(akta kontroli str. 2-67)

Analizie poddano dokumentację 90 spraw w okresie od 1 stycznia 2019 r. do 17 grudnia 2021 r. w zakresie czynności podatkowych weryfikujących podatników podatku PCC zaniżających zobowiązania. Analiza wykazała, że czynności organu podatkowego były w tym zakresie prowadzone rzetelnie i zgodnie z *Zarządzeniem Ministra Finansów*¹¹ i *Komunikatami* wydanymi przez Naczelnika Urzędu Skarbowego Warszawa-Praga w sprawie zasad stosowania czynników wpływających na średnią wartość cen rynkowych stosowanych na terenie działania Urzędu Skarbowego Warszawa-Praga¹² oraz zgodnie z zasadami określonymi w *Instrukcjach* wydanych przez Naczelnika Urzędu Skarbowego Warszawa-Praga w sprawie obsługi Deklaracji PCC-3 oraz PCC-2 i ich korekt¹³, w sprawie obsługi zeznań podatkowych SD-3, zgłoszeń SD-Z2 oraz deklaracji SD-2 i ich korekt¹⁴ i w sprawie przeprowadzania czynności sprawdzających¹⁵.

Wyboru aktów notarialnych podlegających weryfikacji dokonywano na podstawie wydruków sporządzanych z systemu Czynności Majątkowe (CZM obecnie CRCZM), zawierających ilość i wartość nieruchomości z danego rejonu. W przypadku gdy wartość transakcji odbiegała od średniej wartości rynkowej wynikającej z wydruku o więcej niż 33 %, transakcja taka podlegała szczegółowej weryfikacji. Czynności sprawdzające prowadzone były wnikliwie i z udziałem podatnika w celu zgromadzenia dowodów, ustalenia stanu faktycznego i wszczęcia postępowania podatkowego. W badanym okresie, w większości podjętych weryfikacji (Karta Weryfikacji Aktu Notarialnego), nie stwierdzono przypadków zaniżenia wartości transakcji wynikającej z zarejestrowanych aktów notarialnych stosownie do treści przepisu art. 6 ust 4 ustawy o podatku PCC i stosownie do art. 8 ust. 4 ustawy o podatku PSD.

Weryfikację podjęto do 22 843 aktów notarialnych¹⁶. Wobec 105 podatników podjęto czynności zmierzające do zakwestionowania wartości transakcji. Na etapie czynności sprawdzających przeprowadzonych z udziałem podatnika zakończono

⁷ Obecnie PoltaxPlus – Centralny system obsługi podatków, którego właścicielem jest Ministerstwo Finansów, służący do obsługi urzędów skarbowych, między innymi w zakresie kontroli podatkowej.

⁸ SSP – Scentralizowany System Poboru – komponent służący do obsługi Urzędów Skarbowych m.in. w zakresie poboru podatków.

⁹ e-ORUS + CzSp. – aplikacja Ministerstwa Finansów do ewidencjonowania czynności sprawdzających, wykorzystywana w US Warszawa Praga.

¹⁰ Wcześniej ww. zadania powierzone były Czwartemu Działowi Czynności Analitycznych i Sprawdzających (SKA-4).

¹¹ § 16 Zarządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lutego 2019 r. w sprawie organizacji Krajowej Administracji Skarbowej, izby administracji skarbowej, urzędu skarbowego, urzędu celno-skarbowego i Krajowej Szkoły Skarbowości oraz nadania im statutów (Dz. Urz. MF z dnia 6 lutego 2019 r., poz. 12 ze zm.).

¹² Komunikat nr 15/2019 z 19 września 2019 r.; Komunikat nr 6a/2020 z 28 września 2020 r.

¹³ Instrukcja 10/4/2017 z 25 maja 2017 r. w sprawie obsługi Deklaracji PCC-3 oraz PCC-2 i ich korekt (Instrukcja obowiązująca w kontrolowanym okresie do 10 marca 2020 r.); Instrukcja 6/5/2020 z 9 marca 2020 r. (Instrukcja obowiązująca w kontrolowanym okresie od 10 marca 2020 r.).

¹⁴ Instrukcja 11/4/2017 z 25 maja 2017 r. w sprawie obsługi zeznań podatkowych SD-3¹⁴, zgłoszeń SD-Z2¹⁴ oraz deklaracji SD-2¹⁴ i ich korekt (Instrukcja obowiązująca w kontrolowanym okresie do 10 marca 2020 r.); Instrukcja 5/5/2020 z 9 marca 2020 r. (Instrukcja obowiązująca w kontrolowanym okresie od 10 marca 2020 r.).

¹⁵ Instrukcja 26/7/2020 z 23 listopada 2020 r. w sprawie przeprowadzania czynności sprawdzających (Instrukcja obowiązująca w kontrolowanym okresie od 23 listopada 2020 r.).

¹⁶ W tym 4455 umów sprzedaży.

68 spraw. Wyjaśnienia złożone przez podatników skutkowały uznaniem wartości nieruchomości wskazanej w aktach notarialnych za odpowiadającą średniej wartości rynkowej zgodnie z art. 6 ust. 2 ustawy o podatku PCC. W stosunku do 37 podatników wszczęto postępowania podatkowe w celu określenia zobowiązania podatkowego w podatku od czynności cywilnoprawnych.

Działania Urzędu Skarbowego Warszawa-Praga, w tym czynności weryfikacyjno-sprawdzające w obszarze podatków majątkowych (deklaracji SD-3¹⁷, aktów notarialnych i deklaracji PCC-3¹⁸), prowadzone były zgodnie z przepisami ustawy Ordynacja podatkowa, ustawy o podatku PCC, ustawy o podatku PSD. W badanej próbie, w większości spraw, Naczelnik Urzędu Skarbowego Warszawa-Praga, w trybie art. 155 § 1 i art. 272 ustawy Ordynacja podatkowa, kierował bez zbędnej zwłoki wezwania w sprawie złożenia wyjaśnień i przedłożenia stosownych dokumentów potwierdzających źródła finansowania nabycia majątku w drodze zakupu nieruchomości lub ruchomości oraz dokumentów potwierdzających źródła nabycia majątku w drodze spadku lub darowizny, odnośnie do których NUS nie posiadał informacji. Pracownicy Działu Podatków Majątkowych i Sektorowych pobierali od większości podatników wyjaśnienia, które zostały udokumentowane w formie notatek służbowych¹⁹. Wykorzystywano dostępne systemy informatyczne pomagające w identyfikacji transakcji zawieranych przez podatników.

W okresie objętym kontrolą, na podstawie art. 6 ustawy o podatku PCC, wszczęto 180 postępowań podatkowych. Wydano 192 decyzje wymierzające podatek PCC²⁰. W zakresie podatku PSD wszczęto cztery postępowania podatkowe na podstawie art. 15 ust. 4 ustawy o podatku PSD i wydano cztery decyzje Naczelnika Urzędu Skarbowego Warszawa-Praga. Wszystkie postępowania zostały zakończone, a podatnicy nie wnieśli odwołań do organu II instancji oraz skarg do wojewódzkiego sądu administracyjnego.

W kontrolowanym okresie (2019 r. – 9 listopada 2021 r.) łączna kwota podatków wymierzonych doręczonymi decyzjami w zakresie podatku PSD oraz podatku PCC wyniosła 550 983 tys. zł.

W kontrolowanym okresie ujawniono 16 przypadków niezgłoszenia zawartej czynności do opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych. Trzy sprawy zostały rozliczone na skutek działania Urzędu Skarbowego Warszawa-Praga, w tym jedna poprzez złożenie przez podatnika, po uprzednim wezwaniu, deklaracji PCC-3, a w dwóch pozostałych – przeprowadzono postępowania podatkowe określające wysokość zobowiązania (w jednym przypadku podatek od czynności cywilnoprawnych ustalony został według stawki sankcyjnej określonej w art. 7 ust. 5 ustawy o podatku PCC). Natomiast dalszej weryfikacji i rozpoznaniu²¹ podlega jeszcze 13 spraw.

¹⁷ SD-3 Zeznanie Podatkowe o Nabyciu Rzeczy lub Praw Majątkowych.

¹⁸ PCC-3 Deklaracja w sprawie podatku od czynności cywilnoprawnych.

¹⁹ Notatka służbowa z ustalenia na podstawie art. 7 i art. 8 ustawy o podatku PSD, wydruku z systemu CZM, odpisu z księgi wieczystej oraz informacji uzupełniającej o budynku wg. stanu na dzień nabycia – wartości podstawy opodatkowania z nabywcami (podatnikiem). Notatka wewnętrzna w sprawie czynności sprawdzających prowadzonych w trybie art. 25b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.)

²⁰ Wśród decyzji wydanych w 2019 r. w zakresie podatku PCC uwzględnionych zostało 12 decyzji, w których postępowania zostały wszczęte przez organ podatkowy w 2018 r. Wśród tych decyzji dwie z nich zostały wydane wg. stawki sankcyjnej w trybie art. 7 ust. 5 ustawy PCC, na podstawie dwóch postępowań wszczętych w 2018 r. Jak również w 2020 r. organ podatkowy wydał w zakresie podatku PCC 1 decyzję z zastosowaniem stawki sankcyjnej w trybie art. 7 ust. 5 ustawy PCC, na podstawie postępowania wszczętego w 2020 r.

²¹ Planowane wszczęcie czynności sprawdzających – I kwartał 2022 r.

W okresie objętym kontrolą uzyskano informacje o czterech przypadkach powstania obowiązku podatkowego w zakresie podatku od spadków i darowizn wskutek powołania się podatnika przed organem podatkowym w toku czynności sprawdzających postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej na okoliczność dokonania darowizny, od której należny podatek nie został zapłacony. We wszystkich przypadkach przeprowadzono postępowanie podatkowe w zakresie podatku od spadków i darowizn, w których zastosowano stawkę sankcyjną, o której mowa w art. 15 ust. 4 ustawy o podatku PSD, i wymierzono podatek w wysokości 331 136 zł, z czego uregulowano kwotę 295 143 zł (89,1%), w pozostałej części podjęto czynności windykacyjne.
(akta kontroli str. 5-9, 68-1222, 1419, 1572, 1374-1611, 1663-1910)

Stwierdzone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości.

OCENA CZĄSTKOWA

Najwyższa Izba Kontroli pozytywnie ocenia działalność Urzędu Skarbowego Warszawa-Praga w badanym obszarze. W kontrolowanym okresie rzetelnie weryfikowano akty notarialne i deklaracje PCC-3 pod kątem występujących w tych dokumentach potencjalnych rozbieżności ze stanem faktycznym. Identyfikowano przypadki niezgłoszenia do opodatkowania transakcji PCC i w sposób adekwatny reagowano na stwierdzone nieprawidłowości. Prawdłowo postępowano w przypadku powołania się podatnika przed organem podatkowym w toku czynności sprawdzających na okoliczności dokonania darowizn niezgłoszonych do opodatkowania, od których nie uiszczono należnego podatku od spadków i darowizn.

OBSZAR

2. Ocena działań organów podatkowych w zakresie przestrzegania praw podatników

Opis stanu
faktycznego

Analizie poddano sześć postępowań podatkowych Urzędu Skarbowego Warszawa-Praga, w których w okresie objętym kontrolą (od 1 stycznia 2019 r. do 17 grudnia 2021 r.) wymierzono największą kwotę zobowiązania podatkowego, w tym trzy postępowania dotyczące podatku od czynności cywilnoprawnych:

- decyzja Naczelnika Urzędu Skarbowego Warszawa-Praga nr 1434-SPM.4104.858.2018 z 1 marca 2018 r. określająca wysokość zobowiązania podatkowego PCC w kwocie 21 317 zł z tytułu zawartej 15 listopada 2014 r. umowy sprzedaży lokalu mieszkalnego oraz udziału części we współwłasności w lokalu stanowiącym odrębną nieruchomość w Warszawie;
- decyzja Naczelnika Urzędu Skarbowego Warszawa-Praga nr 1434-SPM.4104.613.2021 z 17 grudnia 2020 r. określająca wysokość zobowiązania podatkowego PCC w kwocie 7000 zł jako podatek od zawarcia umowy pożyczki będącej źródłem finansowania nabycia lokalu mieszkalnego;
- decyzja Naczelnika Urzędu Skarbowego Warszawa-Praga nr 1434-SPM.4104.74.2021 z 20 kwietnia 2021 r. określająca wysokość zobowiązania podatkowego PCC w kwocie 12 594 zł z tytułu odpłatnego zniesienia współwłasności nieruchomości stanowiących działki ewidencyjne położone w Warszawie;

oraz trzy postępowania dotyczące podatku od spadków i darowizn:

- decyzja Naczelnika Urzędu skarbowego Warszawa-Praga nr 1434-SPM.4104.664.2019 z 2 sierpnia 2019 r. ustalająca wysokość zobowiązania podatkowego PSD w kwocie 657 029 zł z tytułu nabycia spadku w postaci

- środków pieniężnych po zmarłym członku rodziny zamieszkałym poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej;
- *decyzja Naczelnika Urzędu Skarbowego Warszawa-Praga nr 1434-SPM.4104.461.2020 z 26 października 2020 r. ustalająca wysokość zobowiązania podatkowego PSD w kwocie 301 408 zł z tytułu nabycia spadku w postaci środków pieniężnych po zmarłym członku rodziny zamieszkałym w Warszawie;*
 - *decyzja Naczelnika Urzędu Skarbowego Warszawa-Praga nr 1434-SPM.4104.201.2021 z 12 marca 2021 r. ustalająca wysokość zobowiązania podatkowego PSD w kwocie 671 985 zł z tytułu darowizny akcji spółki z siedzibą poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej.*
- (akta kontroli str. 1223-1501, 1502-1648)

W wyniku przeprowadzonej analizy stwierdzono, że postępowania te prowadzono zgodnie z obowiązującymi przepisami ustawy Ordynacja podatkowa, ustawy o podatku PCC oraz ustawy o podatku PSD. Wszystkie decyzje w badanej próbie wydane przez Naczelnika Urzędu Skarbowego Warszawa-Praga w przedmiocie wymiaru zobowiązania podatkowego od czynności cywilnoprawnych oraz zobowiązania podatkowego od spadków i darowizn były poprzedzone czynnościami weryfikacyjno-sprawdzającymi. Pracownicy Działu Podatków Majątkowych i Sektorowych dokonywali sprawdzenia w systemach informatycznych CZM, CRCZM, SSP, Poltax informacji potwierdzających fakt zgłoszenia transakcji do opodatkowania, złożenia przez podatnika stosownych deklaracji PCC-3 i PSD-3 i uiszczenia zobowiązania podatkowego, w tym także przez płatnika (notariusza)²². Pobierano od podatników wyjaśnienia, aby ustalić wartość: podstawy opodatkowania transakcji podatkiem PCC, podstawy opodatkowania nabytych rzeczy i praw majątkowych podatkiem PSD oraz przychodów pochodzących ze źródeł nieujawnionych zgodnie z art. 25b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Czynności sprawdzające były dokumentowane przez Urząd w formie notatek służbowych.

(akta kontroli str. 1649-1662)

Postępowania podatkowe prowadzone były przez Urząd zgodnie z przepisami ustawy Ordynacja podatkowa, tj. po dokładnym ustaleniu stanu faktycznego zgodnie z zachowaniem procedury czynnego udziału podatnika w postępowaniu podatkowym. W zakresie zachowania obowiązku wyznaczenia stronie siedmiodniowego terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego²³, Naczelnik Urzędu Skarbowego Warszawa-Praga kierował do podatników postanowienia zgodnie z art. 200 ustawy Ordynacja podatkowa. Zgodnie z obowiązkiem wynikającym z art. 140 ustawy Ordynacja podatkowa, NUS zawiadamiał podatnika o przyczynach niezachowania ustawowych terminów, wyznaczając nowy termin załatwienia sprawy.

W badanej próbie, w okresie objętym kontrolą, organ podatkowy wszczynał postępowania bez zbędnej zwłoki, w terminie od kilku do kilkunastu dni roboczych, licząc od dnia następującego po dniu dokonania ostatnich czynności sprawdzających przez Kontrolera Skarbowego lub pracownika Działu Podatków Majątkowych i Sektorowych²⁴, nie później niż w ciągu miesiąca.

(akta kontroli str. 1223-1662)

²² Deklaracja PCC-2 – deklaracja o wysokości pobranego i wpłaconego podatku przez płatnika (notariusza).

²³ Na wezwanie postanowieniem Naczelnika Urzędu Skarbowego Warszawa-Praga na podstawie art. 155 ustawy Ordynacja podatkowa.

²⁴ Na podstawie notatek służbowych dot. weryfikacji podstawy opodatkowania lub dot. pobrania wyjaśnień ustnych i pisemnych od podatników w celu ustalenia stanu faktycznego.

Stwierdzone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości.

OCENA CZĄSTKOWA

Najwyższa Izba Kontroli pozytywnie ocenia działalność Urzędu Skarbowego Warszawa-Praga w badanym obszarze. W Urzędzie prowadzono postępowania podatkowe w sposób zgodny z przepisami ustawy Ordynacja podatkowa oraz przepisami materialnego prawa podatkowego, z zachowaniem terminów ustawowych i z poszanowaniem praw podatnika.

IV. Pozostałe informacje i pouczenia

Wystąpienie pokontrolne zostało sporządzone w dwóch egzemplarzach; jeden dla kierownika jednostki kontrolowanej, drugi do akt kontroli.

Prawo zgłoszenia
zastrzeżeń

Zgodnie z art. 54 ustawy o NIK kierownikowi jednostki kontrolowanej przysługuje prawo zgłoszenia na piśmie umotywowanych zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego w terminie 21 dni od dnia jego przekazania. Zastrzeżenia zgłasza się do dyrektora Departamentu Budżetu i Finansów Najwyższej Izby Kontroli. Prawo zgłaszania zastrzeżeń, zgodnie z art. 61b ust. 2 ustawy o NIK, nie przysługuje do wystąpienia pokontrolnego zmienionego zgodnie z treścią uchwały w sprawie zastrzeżeń.

Warszawa, grudnia 2021 r.

Kontroler
Katarzyna Markuszewska
Specjalista kp.

Najwyższa Izba Kontroli
Departament Budżetu i Finansów
Dyrektor
Stanisław Jarosz

.....
podpis

.....
podpis