



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Delegatura w Kielcach

LKI – 4111-001-03/2014
K/14/009

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

I. Dane identyfikacyjne kontroli

<i>Numer i tytuł kontroli</i>	K/14/009 – Egzekwowanie obowiązków podatkowych i celnych od podmiotów prowadzących handel internetowy.
<i>Okres objęty kontrolą</i>	Lata 2010-2014. Badaniami kontrolnymi objęto również pewne zdarzenia i dokumenty sprzed 1 stycznia 2010 r. w przypadkach, gdy miały one związek z przedmiotem kontroli.
<i>Jednostka przeprowadzająca kontrolę</i>	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Kielcach.
<i>Kontroler</i>	Roman Wilk, doradca prawny, upoważnienie do kontroli nr 90248 z dnia 29 października 2014 r. (dowód: akta kontroli str. 1-2)
<i>Jednostka kontrolowana</i>	Urząd Kontroli Skarbowej w Kielcach, ul. Sandomierska 105, 25-324 Kielce (dalej UKS).
<i>Kierownik jednostki kontrolowanej</i>	Paweł Cymbalak, Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w Kielcach. (dowód: akta kontroli str. 3)

II. Ocena kontrolowanej działalności

Ocena ogólna	Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie ¹ działalność kontrolowanej jednostki w zbadanym zakresie.
<i>Uzasadnienie oceny ogólnej</i>	UKS prawidłowo realizuje zadania z zakresu koordynowania i typowania jednostek prowadzących działalność handlową za pośrednictwem internetu. Korzysta ze specjalistycznych narzędzi służących do typowania podmiotów zajmujących się taką działalnością. Pracownicy mają w swoich zakresach czynności zapisy o powierzeniu im obowiązków z zakresu e-handlu, ponadto zostali odpowiednio przeszkoleni w tym zakresie.

¹ Najwyższa Izba Kontroli stosuje 3-stopniową skalę ocen: pozytywna, pozytywna mimo stwierdzonych nieprawidłowości, negatywna.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego

1. Gromadzenie informacji o handlu prowadzonym za pośrednictwem internetu i sieci elektronicznych

Opis stanu
faktycznego

Problematyka handlu internetowego była obecna w szkoleniach jakie odbywali pracownicy UKS. W 2010 r. dwóch pracowników odbyło tygodniowe szkolenie „Kontrola handlu internetowego oraz kontrola systemów księgowych.” W następnym roku jeden z pracowników odbył dwudniowe szkolenie „Ochrona danych osobowych przetwarzanych przy użyciu systemów informatycznych”, tygodniowe szkolenie „Zasady i metody wyszukiwania informacji w internecie, ustalanie powiązań oraz tożsamości – program Maltego” oraz dwudniowe szkolenie „Monitorowanie działalności gospodarczej prowadzonej za pośrednictwem internetu”. Drugi pracownik uczestniczył w trzydniowym szkoleniu „E-handel”.

W roku 2012 jeden pracownik odbył czterodniowe szkolenie „E-handel – monitoring i typowanie do kontroli, metodyka kontroli sprzedaży internetowej”. W 2013 i 2014 r. dwie pracownice uczestniczyły w trzydniowych szkoleniach „E-handel”.

Organizatorem wszystkich ww. szkoleń było Centrum Edukacji Zawodowej Resortu Finansów. (dowód: akta kontroli str. 4-5, 6-12)

Poza szkoleniami zewnętrznymi, w roku 2010 odbyły się dwa szkolenia wewnętrzne: „Sposób dokumentowania sprzedaży e-fakturami”, w którym uczestniczyło 47 pracowników oraz „Metodyka wyszukiwania podmiotów w internecie”, w którym uczestniczyło 36 pracowników. (dowód: akta kontroli str. 13)

We wrześniu 2011 r. Departament Kontroli Skarbowej Ministerstwa Finansów przesłał do Urzędu „Informator e-handlu” zawierający ogólną charakterystykę e-handlu, opis najczęściej występujących form działalności, podstawowe informacje z zakresu pozyskiwania informacji zawartych w internecie, opis specjalistycznych narzędzi wspomagających proces przeszukiwania internetu. Ponadto wskazano obszary największego ryzyka związanego z handlem internetowym. W „Informatorze...” stwierdzono m.in., iż „handlu internetowego nie definiuje żaden przepis prawny. Jest to działalność handlowa obejmująca jedną lub kilka branż, prowadzona z wykorzystaniem internetu. Do tego rodzaju działalności mają zastosowanie przepisy ogólne, regulujące zasady prowadzenia działalności gospodarczej, tj. ustawa z 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. z 2010 r., nr 222, poz. 1447 ze zm.). Dla celów podatkowych handel internetowy kwalifikowany jest jako działalność gospodarcza opodatkowana w oparciu o przepisy i definicje zawarte w ustawach podatkowych. Należy zaznaczyć, że przepisy podatkowe nie przewidują szczególnych zasad opodatkowania handlu internetowego lub prowadzenia dokumentacji dla celów podatkowych i w związku z tym dla prawidłowego wykonywania ustawowych zadań np. przez kontrolę skarbową, nie jest niezbędne stosowanie jednolitej definicji handlu internetowego.”

Określono również pojęcie usługi definiując ją w następujący sposób: „W działalności gospodarczej, w której wykorzystywany jest internet mamy do czynienia z różnym pojęciem usługi. Dlatego ważnym jest określenie, czym jest usługa i jakie są jej rodzaje. W niniejszym opracowaniu usługa traktowana jest jako wszelkie działanie w celu zaspokojenia określonych potrzeb danego podmiotu (człowieka lub organizacji), zazwyczaj w celu osiągnięcia zysku. W handlu internetowym usługę możemy podzielić następująco: a) porada techniczna – forma bezpłatna występująca głównie na forach internetowych; b) usługa wirtualna, czyli

czynność realizowana za pomocą i w internecie; c) usługa rozumiana jako oferta, czyli realizacja następuje poza siecią.”

Autorzy „Informatora...” stwierdzili ponadto, iż rosnąca ilość podmiotów prowadzących handel w internecie, a co za tym idzie wzrost potencjalnych nadużyć podatkowych czy akcyzowych, nakłada na organy administracji skarbowej, podatkowej i celnej obowiązek wnikliwego monitorowania internetu, poprzez analizę podmiotów, które oferują swoje towary i/lub usługi na portalach aukcyjnych (Allegro, eBay, Świstak, Gratka, Gumtree i inne), za pośrednictwem sklepów internetowych oraz będących dostawcami (providerami) i/lub świadczącymi usługi utrzymania domen (elementów związanych z adresem strony internetowej), czy usługi webmasterskie.

Zwrócono uwagę na ustawę z 2 marca 2000 r. o ochronie niektórych praw konsumentów oraz odpowiedzialności za szkodę wyrządzoną przez produkt niebezpieczny², która porusza kwestię zawierania umów na odległość, czyli także przez internet. Podkreślono, iż przepisy ww. ustawy mają zastosowanie wyłącznie w stosunku do e-sklepów zarejestrowanych w Polsce.

Zaznaczono, iż dla celów podatku dochodowego sprzedaż rzeczy lub świadczenie usług za pośrednictwem internetu w sposób ciągły i zorganizowany posiada znamiona działalności gospodarczej niezależnie od tego, czy została ona zarejestrowana. Wiąże się to z dochodami, które należy sklasyfikować, co pozwoli określić miejsce i sposób ich opodatkowania podatkiem dochodowym. Sprzedaż za pośrednictwem internetu rzeczy ruchomych, która nie następuje w wykonywaniu działalności gospodarczej i która dokonana jest po upływie pół roku, licząc od końca miesiąca, w którym nastąpiło ich nabycie, nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym. Nie ma też obowiązku ujawniania jej w zeznaniach podatkowych. Zaś sprzedaż przed upływem pół roku, licząc od końca miesiąca, w którym nastąpiło ich nabycie, podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym, co związane jest z obowiązkiem jej ujawnienia w zeznaniu podatkowym i rozliczenia z pozostałymi dochodami, w terminie złożenia zeznania. W przypadku ofert sprzedaży nieruchomości przez internet należy pamiętać, że umowa zobowiązująca do przeniesienia własności nieruchomości powinna być zawarta w formie aktu notarialnego. Dlatego też taka forma sprzedaży nieruchomości nie jest możliwa bez dokonania dodatkowych czynności i może mieć wyłącznie charakter umowy przedwstępnej.

Podniesiono, że niedokonanie zgłoszenia działalności gospodarczej, niewypełnianie obowiązków składania deklaracji, zeznań podatkowych, opłacania należnych podatków z tytułu sprzedaży za pośrednictwem internetu, jak też niedopełnienie obowiązku ewidencjonowania sprzedaży przy zastosowaniu kasy rejestrującej może spowodować wymierzenie sankcji przewidzianych w ustawie z 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy³.

W konkluzji tej części „Informatora...” stwierdzono: „Dotychczasowe doświadczenia organów podatkowych i celnych w zakresie monitorowania działalności prowadzonej z wykorzystaniem internetu wskazują, że wiele osób (firm) prowadzących sprzedaż towarów i świadczących usługi za pośrednictwem internetu nie ujawnia swojej działalności. Najczęściej występującą przesłanką jest nie zamieszczanie w ofertach swoich danych. Częstym zjawiskiem jest wykorzystywanie rachunków bankowych należących do członków rodziny lub znajomych do pobierania należności za sprzedane towary. W wielu przypadkach zaobserwowano ukrywanie się na portalach aukcyjnych jednego użytkownika pod różnymi nazwami, tzw. nickami, co pozwala na występowanie na danym portalu aukcyjnym, czy forum dyskusyjnym

² Dz. U. nr 22, poz. 271 ze zm.

³ Dz. U. z 2007 r. nr 111, poz. 765 ze zm.

podmiotom prowadzącym działalność stacjonarną, a w konsekwencji brak deklarowania obrotów uzyskanych z e-handlu. Podczas prowadzonego monitorowania internetu stwierdzono przypadki udostępniania domen internetowych osobom trzecim, wystawiającym towary do sprzedaży, jednocześnie firmując je danymi osób udostępniających domenę, w celu ukrycia rzeczywistych rozmiarów prowadzonej działalności gospodarczej.”

W „Informatorze...” przedstawiono i scharakteryzowano formy działalności prowadzonej w internecie. Podkreślono, iż handel internetowy nie został wyodrębniony w Polskiej Klasyfikacji Działalności (PKD) – do symboli działalności 47.91.Z przypisano zarówno „sprzedaż detaliczną prowadzoną przez domy sprzedaży wysyłkowej oraz sprzedaż prowadzoną przez internet”. Wymienione w „Informatorze...” formy to: sklepy internetowe, aukcje internetowe, gry internetowe, reklama, portale i wortalne, hosting, intranet gospodarczy, EDI – elektroniczna wymiana danych, dropshipping.

Ponadto „Informator...” zawiera informacje na temat sposobów identyfikowania podmiotów prowadzących działalność w internecie. (dowód: akta kontroli str. 14-137)

W ramach dokonywanych analiz i monitorowania handlu internetowego UKS korzysta z zakupionego w lutym 2010 r. komercyjnego serwisu Allekontrola. Serwis został zakupiony na podstawie umowy z firmą AdPilot – Paweł Chodaczek z Kobyłki. W 2014 r. roczna opłata abonamentowa za dostęp do serwisu wynosiła 5.500 zł netto (6.765 zł brutto). Zakup powyższego systemu uwarunkowany został tym, iż dane o aukcjach usuwane są z Allegro po około 2 miesiącach od ich zakończenia, natomiast system Allekontrola oparty został na bazie danych archiwalnych aukcji i transakcji, archiwizowanych przez kilka lat i jest aktualizowany o bieżące aukcje.

System Allekontrola wspomaga analizę działalności użytkowników portalu Allegro, pozwalając m.in. na analizę powiązań poszczególnych nicków, numerów telefonów, GG, podgląd transakcji archiwalnych, ustalenie użytkowników wg miejscowości lub prefiksu US, ustalenie listy najaktywniejszych użytkowników, przeszukiwanie treści aukcji w celu odnalezienia podejrzanych fraz, generowanie raportów, m.in. o wielkości obrotów użytkownika portalu, o statystykach ilości komentarzy. (dowód: akta kontroli str. 138-163)

Zarządzeniem nr UKS 2691/DO/0210/23/2013 Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w Kielcach z 20 grudnia 2013 r. wprowadzone zostały „Procedury w sprawie realizacji doniesień i wniosków o kontrolę oraz typowania podmiotów do kontroli i sporządzania planów kontroli”. W „Procedurach...” określono sposób postępowania z wnioskami o kontrolę ze źródeł wewnętrznych i źródeł zewnętrznych. Określono zasady typowania podmiotów do kontroli, sporządzania analizy ryzyka, tryb działania komisji ds. typowania podmiotów do kontroli.

Określając kryteria typowania podmiotów do kontroli, w przypadku osób fizycznych zwrócono uwagę na: brak rejestracji działalności gospodarczej w urzędzie skarbowym, skalę prowadzonej działalności gospodarczej z uwzględnieniem liczby zatrudnionych pracowników, wiek osoby prowadzącej działalność gospodarczą – poniżej 25 i powyżej 70 roku życia, prowadzenie działalności gospodarczej, z której wykazywane są straty, a jednocześnie podatnik nabywa dobra materialne lub realizuje znaczną inwestycję, nabywanie mienia o znacznej wartości, dokonywanie dopłat do kapitału przedsiębiorstwa oraz nabywanie udziałów w spółkach znacznej wartości. Przy określaniu kryteriów ekonomicznych zwrócono uwagę na podmioty dokonujące transakcji gospodarczych za pośrednictwem internetu. (dowód: akta kontroli str. 164-190)

Zarządzenie z 20 grudnia 2013 r. zastąpiło zarządzenia nr UKS 2691/DO/0210/4/2013 z 21 lutego 2013 r. w sprawie zasad typowania do kontroli,

weryfikacji i analizy wniosków o kontrole oraz sposobu ich dokumentowania i akceptacji oraz nr UKS 2691/DO/0210/5/2013 z 21 lutego 2013 r. w sprawie zasad rozpatrywania doniesień i anonimów wpływających do Urzędu Kontroli Skarbowej w Kielcach. (dowód: akta kontroli str. 191-193, 194-197)

Pismem z 9 maja 2014 r. Departament Kontroli Skarbowej Ministerstwa Finansów przesłał do UKS wykaz obszarów tematycznych, w których poszczególne urzędy kontroli skarbowej pełnić będą rolę centrów kompetencyjnych. Jak stwierdzono w ww. piśmie, *celem powierzenia funkcji centrów kompetencyjnych jest zapewnienie kompleksowego (ponadregionalnego) podejścia w realizacji zadań kontroli skarbowej w zakresie zarządzania ryzykiem i analizy oraz koordynacji działań kontrolnych w obszarach uznanych za szczególnie narażone na negatywne oddziaływanie szarej strefy lub wobec zjawisk w znacznym stopniu negatywnie oddziałujących na dochody budżetu państwa. Utworzenie centrów kompetencyjnych ma również zapewnić Generalnemu Inspektorowi Kontroli Skarbowej oraz pozostałym organom kontroli skarbowej i ich pracownikom możliwie szeroką wiedzę w zakresie ww. obszarów, niezbędną dla realizacji ich zadań ustawowych, w tym realizacji postępowań kontrolnych.*

Do zadań centrów kompetencyjnych należeć mają m.in. kompleksowa działalność analityczna i monitorująca wyznaczonych obszarów, w tym opracowanie metodologii i standardów analiz na etapie typowania podmiotów do kontroli oraz współpracy z innymi urzędami kontroli skarbowej, dostarczanie kierownictwu kontroli skarbowej informacji wspomagających podejmowanie decyzji w zakresie określania zadań urzędów kontroli skarbowej oraz zapewnienia efektywnego prowadzenia kontroli w poszczególnych obszarach, w tym propozycji działań m.in. o charakterze kontrolnym, koordynacyjnym, legislacyjnym i organizacyjnym. Kolejnym zadaniem centrów będzie wskazywanie, w uzasadnionych przypadkach, podmiotów do kontroli, koordynacja kontroli prowadzonych przez organy kontroli skarbowej w poszczególnych obszarach, wypracowanie metodologii działań kontrolnych zapewniających jednolite podejście, zapewnienie inspektorom urzędów kontroli skarbowej jak najszerszej pomocy merytorycznej w kontrolach prowadzonych w poszczególnych obszarach.

W ramach powierzenia konkretnych zadań poszczególnym urzędom kontroli skarbowej, zadania z zakresu kontroli sprzedaży z wykorzystaniem internetu otrzymał Urząd Kontroli Skarbowej w Białymstoku. (dowód: akta kontroli str. 198-201)

Dwoje pracowników UKS (Z.B. i A.Ch.) posiada w zakresach czynności zadania z zakresu koordynowania i typowania do kontroli podmiotów z obszaru handlu elektronicznego (e-handel). (dowód: akta kontroli str. 202-205)

*Ustalone
nieprawidłowości*

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

Ocena częściowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie działalność kontrolowanej jednostki w zbadanym zakresie.

2. Prowadzenie systemu identyfikowania oraz monitorowania obszarów ryzyka występowania nieprawidłowości w zakresie obowiązków podatkowych

Opis stanu faktycznego

Pismem z 23 grudnia 2009 r. Dyrektor Izby Skarbowej w Kielcach przekazał do Urzędu, otrzymany z Izby Skarbowej w Bydgoszczy, elektroniczny wykaz zidentyfikowanych podmiotów dokonujących sprzedaży za pośrednictwem portalu aukcyjnego Allegro według województw, z adnotacją, iż wykaz został przesłany do ewentualnego wykorzystania służbowego. (dowód: akta kontroli str. 126)

W przesłanym wykazie znajdowały się dane 191 podmiotów (z całego województwa świętokrzyskiego) i zawierały one: nick (nazwa podmiotu), numer rachunku bankowego, numer NIP i numer PESEL, REGON, imię i nazwisko, lub nazwa, adres. (dowód: akta kontroli str. 127-130)

Z przesłanego wykazu wytypowano pięć podmiotów i w piśmie z 22 stycznia 2010 r. skierowanym do dyrektora UKS w Kielcach, Naczelnik Urzędu poinformowała, że w stosunku do tychże podmiotów planowane jest podjęcie działań analitycznych i w zależności od liczby i rodzaju zebranego materiału dowodowego, jak również działań kontrolnych w zakresie aktywności gospodarczej w internecie. (dowód: akta kontroli str. 131)

Pismem z 7 czerwca 2010 r. dyrektor Izby Skarbowej w Kielcach przesłał do wszystkich naczelników urzędów skarbowych województwa świętokrzyskiego kolejny, otrzymany z Izby Skarbowej w Bydgoszczy, wykaz zidentyfikowanych podmiotów dokonujących sprzedaży za pośrednictwem portalu aukcyjnego Allegro zawierający 741 nicków. (dowód: 132, 133, 134-150)

Z przesłanego wykazu wytypowano 9 podmiotów, dla których Urząd był właściwy miejscowo. Po skonfrontowaniu wytypowanej listy z danymi posiadanymi przez UKS stwierdzono, że jeden z podmiotów jest przedmiotem rozpoznania UKS i Urząd nie powinien podejmować w tym zakresie działań. O powyższym Naczelnik Urzędu poinformowała pismem z 9 lipca 2010 r. dyrektora Izby Skarbowej w Kielcach. (dowód: akta kontroli str. 151, 152)

Ustalone nieprawidłowości

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

Ocena częściowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie działalność kontrolowanej jednostki w badanym obszarze.

3. Procedury służące do ujawniania niezarejestrowanej działalności gospodarczej i niewidencjonowanych zdarzeń gospodarczych podlegających opodatkowaniu

Opis stanu faktycznego

UKS nie posiadał odrębnych procedur służących do kontrolowania zdarzeń gospodarczych podlegających opodatkowaniu, a wynikających z prowadzenia handlu za pośrednictwem internetu. Kontrole podmiotów prowadzących handel internetowy prowadzono na zasadach ogólnych, tak jak wszystkich innych podmiotów.

*Ustalono
nieprawidłowości*

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

Ocena częściowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie działalność w badanym obszarze.

4. System kontroli realizacji obowiązku podatkowego

W 2010 r. UKS przeprowadził 22 postępowania dotyczące 17 podmiotów działających w obszarze e-handlu. W 18 postępowaniach wydane zostały decyzje, a ogólna kwota stwierdzonych uszczupień wyniosła 1 382 197 zł, z czego kwota 624 546 zł wynikała z uszczupień PIT i kwota 757 651 zł z tytułu uszczupień VAT. W przypadku 3 postępowań dokonano korekty deklaracji na ogólną kwotę 278 718 zł. W jednym postępowaniu nie stwierdzono nieprawidłowości.

W 2011 r. przeprowadzono 14 postępowań w 14 podmiotach. W wyniku 7 postępowań wydano decyzje na ogólną kwotę 543 884 zł (PIT – 135 928 zł, VAT – 409 950 zł). W przypadku 7 postępowań dokonano korekty deklaracji na ogólną kwotę 299 061 zł.

W 2012 r. przeprowadzono 21 postępowań u 18 podmiotów. W wyniku 10 postępowań wydano decyzje na ogólną kwotę 474 867 zł (PIT – 53 351 zł, VAT – 421 516 zł). W przypadku 11 postępowań dokonano korekty na kwotę 411 348 zł. W przypadku 2 postępowań nie stwierdzono nieprawidłowości.

W 2013 r. przeprowadzono 22 postępowania w 14 podmiotach. W wyniku 14 postępowań wydano decyzje na ogólną kwotę 500 983 zł (PIT – 74 758 zł, VAT – 426 198 zł). W 3 postępowaniach dokonano korekt na kwotę 12 029 zł. W przypadku 6 postępowań nie stwierdzono nieprawidłowości.

W 2014 r. przeprowadzono jedno postępowanie, w wyniku którego stwierdzono uszczuplenie w podatku VAT na kwotę 69 552 zł. (dowód: akta kontroli str. 206-210) Analiza postępowań, w których stwierdzono najwyższe kwoty uszczupień podatkowych wykazała, że w każdym przypadku korzystano z wydruków transakcji prowadzonych za pośrednictwem portalu Allegro oraz posiłkowano się systemem Allekontrola. Korzystano również z bazy podatników RemDat. We wszystkich przypadkach UKS dysponował historią rachunku bankowego – przedstawioną przez podmiot, w stosunku do którego toczyło się postępowanie lub uzyskany z banku, w którym podmiot prowadził swój rachunek.

W przypadku podmiotu Zakład Produkcyjno-Usługowy STOL-AM s.c. przeprowadzenie kontroli zlecone zostało przez NIK. W wyniku postępowania przeprowadzonego zarówno w spółce, jak i u jej udziałowców (ogółem 7 postępowań) ustalono nieprawidłowości na ogólną kwotę 794 985 zł. (dowód: akta kontroli str. 211-224)

*Ustalono
nieprawidłowości*

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

Ocena częściowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie działalność w badanym obszarze.

V. Pozostałe informacje i pouczenia

*Prawo zgłoszenia
zastrzeżeń*

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

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 Delegatury NIK w Kielcach.

Kielce, dnia lutego 2015 r.

Kontroler
Roman Wilk
doradca prawny

Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Kielcach

Dyrektor
Grzegorz Walendzik

.....
podpis

.....
podpis