



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI  
Departament Budżetu i Finansów

KBF.4010.006.03.2017  
P/17/013

# WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

## I. Dane identyfikacyjne kontroli

Numer i tytuł kontroli	P/17/013 – Przeciwdziałanie wyłudzeniom podatku VAT
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Departament Budżetu i Finansów
Kontroler	1. Sławomir Sońta, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr KBF/77/2017 z dnia 6 września 2017 r.  (dowód: akta kontroli str. 1-2)
Jednostka kontrolowana	Trzeci Mazowiecki Urząd Skarbowy w Radomiu, ul. A. Struga 26/28, 26-600 Radom
Kierownik jednostki kontrolowanej	Barbara Kalbarczyk – Naczelnik Trzeciego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego od 1 marca 2017 r., p.o. Naczelnika Trzeciego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego od 23 do 28 lutego 2017 r. Poprzednio w okresie od 15 marca 2012 r. do 22 lutego 2017 r. Naczelnikiem Urzędu był Jerzy Krekora.  (dowód: akta kontroli str. 3)

## II. Ocena kontrolowanej działalności<sup>1</sup>

### Ocena ogólna

W Trzecim Mazowieckim Urzędzie Skarbowym w kontrolowanym okresie (od 1 stycznia 2016 r. do 30 czerwca 2017 r.) rzetelnie realizowane były zadania w zakresie przeciwdziałania wyłudzeniom podatku VAT. Prawidłowo weryfikowano zasadność zwrotów VAT. Działania prowadzono zgodnie z wytycznymi Ministra Finansów oraz wewnętrznymi uregulowaniami. Urząd typował do kontroli podmioty o wysokim ryzyku wystąpienia nieprawidłowości. Nie stwierdzono przypadków odstąpienia od sprawdzenia zasadności zwrotu jeżeli wystąpiły przesłanki do działań weryfikacyjnych. W badanych sprawach nie stwierdzono także wypłaty nienależnego zwrotu VAT.

Poprawie uległa skuteczność kontroli zasadności zwrotów VAT mierzona relacją liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości do liczby przeprowadzonych kontroli ogółem i wyniosła 83,3% w I półroczu 2017 r., natomiast 54,0% w 2016 r. oraz 53,3% w 2015 r. W wyniku kontroli podatkowych dotyczących zasadności zwrotów VAT ustalono nieprawidłowości na kwotę 3,3 mln zł w 2015 r., 3,4 mln zł w 2016 r. oraz 8,6 mln zł w I półroczu 2017 r. Obniżyły się kwoty nieprawidłowości stwierdzonych w wyniku czynności sprawdzających i wyniosły 28,9 mln zł w 2015 r., 12,1 mln zł w 2016 r. oraz 3,5 mln zł w I półroczu 2017 r.

Prawidłowo prowadzona była analiza ryzyka rejestracji podatników VAT, monitorowano podmioty o wysokim ryzyku wystąpienia nieprawidłowości oraz wykreślano podmioty nierzetelne z rejestru podatników VAT. Stwierdzone w toku kontroli NIK nieprawidłowości polegały na niepodejmowaniu na bieżąco we wszystkich przypadkach czynności weryfikacyjnych w celu wykreślenia z urzędu podatników z rejestrów VAT oraz w jednym przypadku późnym zawiadomieniu podmiotu o wykreśleniu z rejestrów VAT.

<sup>1</sup> Najwyższa Izba Kontroli stosuje 3-stopniową skalę ocen: pozytywna, pozytywna mimo stwierdzonych nieprawidłowości, negatywna. Jeżeli sformułowanie oceny ogólnej według proponowanej skali byłoby nadmiernie utrudnione, albo taka ocena nie dawałaby prawdziwego obrazu funkcjonowania kontrolowanej jednostki w zakresie objętym kontrolą, stosuje się ocenę opisową, bądź uzupełnia ocenę ogólną o dodatkowe objaśnienie.

W okresie objętym kontrolą wydłużył się proces rejestracji podatników VAT. Wpłynęło na to przede wszystkim zwiększenie liczby przeprowadzanych czynności weryfikacyjnych, mających na celu niedopuszczenie do rejestracji podmiotów nierzetelnych, wynikających z wytycznych Ministerstwa Finansów.

### III. Opis ustalonego stanu faktycznego

#### 1. Rejestrowanie podatników VAT oraz wykreślanie z rejestru podatników VAT

Opis stanu faktycznego

1. Liczba podatników VAT czynnych zarejestrowanych w Urzędzie wzrosła z 3.580 na koniec 2015 r. do 3.827 na dzień 30 czerwca 2017 r., tj. o 6,9%. W tym okresie liczba podatników VAT-UE wzrosła z 3.357 do 3.391, tj. o 1,0%.<sup>2</sup> Co dziewiąty podmiot VAT był zarejestrowany do transakcji wewnątrzwspólnotowych (VAT-UE).

W 2016 r. zostało zarejestrowanych 106 nowych podatników, tj. o 45 (o 73,8%) więcej niż w 2015 r., a w I półroczu 2017 r. 77 podatników VAT<sup>3</sup>.

(dowód: akta kontroli str. 329)

2. W Urzędzie zostały ustalone wewnętrzne regulacje dotyczące procesów rejestracji oraz wykreślania podatników z rejestrów podatników VAT ujęte w instrukcjach w sprawie: rejestracji podmiotów oraz aktualizacji danych rejestracyjnych, w sprawie postępowania zmierzającego do wykreślenia podatników VAT i VAT-UE w związku z zaprzestaniem przez podatników VAT składania deklaracji oraz w instrukcji w sprawie procedury użytkowania bazy podmiotów szczególnych. W okresie objętym kontrolą obowiązywały między innymi wytyczne Ministerstwa Finansów do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług oraz zalecenia Izby Skarbowej w Warszawie i Ministerstwa Finansów, w tym z sierpnia 2016 r., w których naczelnicy urzędów skarbowych zostali zobowiązani do każdorazowego sprawdzania, przy pierwszej rejestracji na potrzeby podatku VAT, czy podmiot znajduje się pod adresem rejestracyjnym, jak również sprawdzenia miejsc prowadzenia działalności gospodarczej. We wrześniu 2017 r. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie przekazał Urzędowi do stosowania opracowane przez Ministerstwo Finansów procedury w sprawie: prowadzenia rejestru podatników i płatników, prowadzenia rejestru podatników podatku od towarów i usług, prowadzenie rejestru podatników dokonujących transakcji wewnątrzwspólnotowych oraz analizy ryzyka rejestracji podmiotu.

(dowód: akta kontroli str.10-13, 51-328)

Zadania związane z rejestracją podatkową, wykreślaniem z rejestru podatników VAT, aktualizacją danych rejestracyjnych w zakresie podatku od towarów i usług oraz analizą i weryfikacją danych rejestracyjnych realizowali pracownicy Samodzielnego Referatu Identyfikacji i Rejestracji Podatkowej (OB.-2) – do 28 lutego 2017 r., a od 1 marca 2017 r. – Referatu Identyfikacji i Weryfikacji Poprawności Rejestracji Podatników (SKI). Zakres zadań Referatu OB.-2 został określony w §12 Regulaminu Organizacyjnego Trzeciego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Radomiu wprowadzonego zarządzeniem Nr 77/2015 Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 1 kwietnia 2015 r., a Referatu SKI – w §16 Regulaminu Organizacyjnego Urzędu wprowadzonego zarządzeniem Nr 44/2017 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie z dnia 7 marca 2017 r.<sup>4</sup>

(dowód: akta kontroli str. 1947-1948, 2001-2002)

<sup>2</sup> Liczba podatników czynnych zarejestrowanych w Urzędzie wzrosła z 3.580 na koniec 2015 r. do 3.661 na koniec 2016 r., tj. o 2,3%. Liczba podatników VAT-UE wzrosła z 3.357 na koniec 2015 r. do 3.459 na koniec 2016 r., tj. o 3,0 %.

Liczba podatników czynnych zarejestrowanych w Urzędzie według stanu na 30 czerwca 2017 r. była wyższa o 274 podatników (o 7,7%) od liczby podatników zarejestrowanych na koniec czerwca 2016 r. a liczba podatników VAT-UE wzrosła o 67 podatników (o 2,0%).

<sup>3</sup> W I półroczu 2016 r. zarejestrowano 78 nowych podatników VAT.

<sup>4</sup> Zmiany w Regulaminie Organizacyjnym Urzędu zostały wprowadzone zarządzeniami Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie Nr 166/2015 s dnia 1 września 2015 r., 39/2016 z dnia 1 kwietnia 2016 r., 82/2016 z dnia 24 czerwca 2016 r., oraz Dyrektor IAS 160/2017 z dnia 10 maja 2017 r.

Pracownicy komórki do spraw rejestracji analizowali i weryfikowali dane rejestracyjne podatników w celu wytypowania podmiotów o zwiększonym ryzyku wystąpienia nieprawidłowości wykorzystując dostępne systemy i aplikacje informatyczne, w tym kryteria zawarte w Karcie Oceny Ryzyka Rejestracji Podmiotu (KORRP) oraz zgromadzone dokumenty i informacje.

Uprawnienia do obsługi aplikacji KORRP posiadało dziewięciu pracowników Urzędu. Jak wyjaśniła Kierownik Referatu ds. Sekretariatu pracownicy Urzędu nie uczestniczyli w szkoleniach w zakresie obsługi aplikacji KORRP, ponieważ nie otrzymali zaproszeń/skierowań na szkolenia organizowane przez Izbę Administracji Skarbowej w Warszawie. Wiedzę w zakresie obsługi KORRP zdobywali w ramach samokształcenia wykorzystując dostępne instrukcje.

(dowód: akta kontroli str. 42, 330-332)

**2.** W Urzędzie w wyniku analizy ryzyka rejestracji do grupy wysokiego ryzyka zakwalifikowano:

- 43 podmioty w 2016 r. (w tym 29 w I półroczu 2016 r.),
- 5 podmiotów w I półroczu 2017 r.

W 2015 r. żaden podmiot nie został zakwalifikowany do podatników o wysokim ryzyku rejestracyjnym.

Pracownicy Urzędu działaniami weryfikacyjnymi objęli w 2016 r. oraz w I półroczu 2017 r. wszystkich podatników, dla których z zastosowaniem aplikacji KORRP ustalono wysokie ryzyko rejestracji. W wyniku tych działań:

- w 2016 r. nie zarejestrowano ośmiu podmiotów oraz dwa podmioty w I półroczu 2017 r., tj. odpowiednio 18,6% oraz 40,0% wszystkich podmiotów należących do grupy wysokiego ryzyka;
- w I półroczu 2017 r. wykreślono jednego podatnika (20,0%) należącego do grupy wysokiego ryzyka (w 2016 r. nie było wykreśleń takich podmiotów).

Podmioty niezarejestrowane oraz wykreślone z rejestru VAT stanowiły 18,6% w 2016 r. oraz 60% w I półroczu 2017 r. podmiotów zaliczonych do grupy wysokiego ryzyka rejestracji.

(dowód: akta kontroli str. 41, 333-337)

**3.** W wyniku badania działań Urzędu wobec 10 podmiotów<sup>5</sup>, które wystąpiły o uzyskanie statusu podatnik VAT czynny oraz którym z zastosowaniem aplikacji KORRP określono wysokie ryzyko rejestracji, ustalono:

- w każdym przypadku przeprowadzono rzetelną analizę ryzyka rejestracji oraz przestrzegano obowiązujących regulacji wewnętrznych dotyczących procesu rejestracji podatników VAT;
- postępowanie rejestracyjne zakończone rejestracją trwało średnio 70 dni, a odmową rejestracji – 126 dni<sup>6</sup>;
- w ramach postępowania dokonano weryfikacji zgłoszenia rejestracyjnego pod względem formalnym i merytorycznym, w szczególności wzywano podatników do uzupełnienia wniosków rejestracyjnych, aktualizacji danych adresowych, rachunków bankowych, przedłożenia umów najmu lokalu, przeprowadzono wizje lokalne miejsc prowadzenia działalności wskazanych w zgłoszeniach rejestracyjnych.
- w pięciu sprawach podmioty zostały zarejestrowane jako podatnicy VAT, a w pozostałych pięciu uzasadnionych przypadkach podatnikom odmówiono rejestracji w formie decyzji; sprawy zostały załatwione w wyznaczonych postanowieniami terminach;
- czynności weryfikacyjne zostały udokumentowane w formie akt sprawy zawierających notatki, adnotacje urzędowe, wezwania, postanowienia, decyzje, druki i raporty, dokumenty przedłożone przez podatnika (deklaracje, wyjaśnienia) – potwierdzające działania weryfikacyjne Urzędu.

<sup>5</sup> Badaniem objęto 10 podmiotów, które złożyły na podstawie ustawy o podatku od towarów i usług zgłoszenie rejestracyjne VAT-R, z tego pięć podmiotów, którym odmówiono rejestracji oraz pięć podmiotów, które uzyskały status podatnika VAT czynnego.

<sup>6</sup> Czasookres liczony od dnia wpływu zgłoszenia rejestracyjnego do Urzędu do dnia zarejestrowania lub dnia wydania decyzji o odmowie rejestracji.

- we wszystkich zbadanych sprawach przed zarejestrowaniem oraz odmową rejestracji sporządzono Arkusze oceny ryzyka w aplikacji KORRP.

(dowód: akta kontroli str. 338-388)

**4.** Proces rejestracji podatników VAT – według danych przedłożonych przez kontrolowanego – wydłużył się. Dla podmiotów, którym ustalono:

- wysoki poziom ryzyka wyniósł 51 dni w 2016 r. oraz 61 dni w I półroczu 2017 r.;
- średni poziom ryzyka wyniósł 27 dni w 2016 r. oraz 74 dni w I półroczu 2017 r.;
- niski poziom ryzyka wyniósł 33 dni w 2015 r., 41 dni w 2016 r. oraz 52 dni w I półroczu 2017 r.

W 2015 r. nie było podmiotów należących do grupy średniego i wysokiego ryzyka.

Zdaniem Kierownika Referatu Identyfikacji i Weryfikacji Poprawności Rejestracji Podatników, czas postępowań rejestracyjnych wydłużył się w związku ze zwiększeniem się ilości czynności weryfikacyjnych mających na celu niedopuszczenia do rejestracji podmiotów nierzetelnych wynikających z wytycznych Ministerstwa Finansów w tym zakresie.

(dowód: akta kontroli str. 389-390)

**5.** Naczelnik Urzędu nie zarejestrował w I półroczu 2017 r. na podstawie art. 96 ust. 4a pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>7</sup> jednego podmiotu i nie zawiadomił go o tym, ponieważ dane podane w zgłoszeniu rejestracyjnym były niezgodne z prawdą. W III kwartale 2017 r. nie było przypadków odmowy rejestracji na podstawie art. 96 ust. 4a ustawy.

(dowód: akta kontroli str. 391-393)

**6.** W okresie od 1 stycznia 2016 r. do 30 września 2017 r. z rejestru podatników VAT wykreślono 650 podatników VAT czynnych, z tego:

- a) 395 podmiotów w 2016 r., w tym:
  - 291 podmiotów na podstawie art. 96 ust. 9 ustawy o podatku od towarów i usług,
  - 43 na podstawie art. 96 ust. 8 ustawy o podatku od towarów i usług,
- b) 195 podmiotów w I półroczu 2017 r., w tym:
  - 103 podmioty na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 1 ustawy,
  - 61 podmiotów na podstawie art. 96 ust. 9 pkt 2 ustawy,
- c) 60 podmiotów w III kwartale 2017 r., w tym 45 na podstawie art. 96 ust. 9 pkt 2 ustawy.

W 2016 r. wykreślono z rejestru podatników VAT o 5,0% pomiotów mniej niż w 2015 r.

(dowód: akta kontroli str. 394)

**7.** Badaniem objęto 32 sprawy, w których podatnicy zostali wykreśleni z rejestru podatników VAT, w tym 10 wykreśleń dokonanych w 2016 r. oraz 22 wykreślenia dokonane w I półroczu 2017 r. Badanie wykazało:

- wykreślenia nastąpiły w formie adnotacji urzędowej, jak wyjaśniła Kierownik Referatu Identyfikacji i Weryfikacji Poprawności Rejestracji Podatników (Referat SKI), zgodnie z zaleceniami Izby Skarbowej w Warszawie zawartymi w piśmie 1401/NU-II/071-68/13/DN z 17 maja 2013 r.;
- o wykreśleniu z ewidencji VAT oraz z ewidencji VAT-UE zostali powiadomieni – w formie zawiadomienia – wszyscy podatnicy wykreśleni w trybie art. 96 ust. 8 i art. 96 ust. 9a ustawy oraz odpowiednio wykreśleni na podstawie art. 96 ust. 16 ustawy podatnicy VAT-UE; zgodnie z zaleceniami IS z 17 maja 2013 r. w badanych sprawach, w zawiadomieniach zamieszczano pouczenie o możliwości zaskarżenia czynności wykreślenia na podstawie art. 3 § 2 pkt 4 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi<sup>8</sup>;
- podatnicy zostali wykreśleni z rejestru podatników VAT i VAT UE średnio po 24 dniach od wpływu do komórki do spraw rejestracji wniosków o wykreślenie podatnika z rejestru kierowanych przez kierowników komórek czynności analitycznych i sprawdzających

<sup>7</sup> Dz.U. z 2017 r. poz. 1221, ze zm.

<sup>8</sup> Dz.U. z 2017 r. poz. 1369, ze zm.

oraz po trzech dniach od zatwierdzeniu adnotacji urzędowych przez zastępcę naczelnika;

- w dwóch sprawach (nr 1 i 14) podatnicy zostali wykreśleni z rejestru podatników VAT na podstawie art. 96 ust. 8 ustawy o podatku od towarów i usług w związku z zaprzestaniem wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu, w deklaracjach VAT-7 nie wykazywali czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług odpowiednio:
  - o od października 2009 r., podmiot został wykreślony z rejestru VAT 20 grudnia 2016 r.,
  - o od marca 2012 r., podmiot został wykreślony z rejestru VAT 23 stycznia 2017 r.,
- w jednym przypadku podatek został wykreślony w dniu 8 czerwca 2017 r. z rejestru VAT i VAT-UE w trybie art. 96 ust. 9a pkt 3 ustawy oraz art. 97 ust. 16 ustawy, a zawiadomienie o wykreśleniu zostało wysłane do podatnika w dniu 9 października 2017 r. (w trakcie kontroli NIK).

(dowód: akta kontroli str. 395-602, 1928, 1930)

**8.** Zadania związane z bieżącą obsługą i analizą informacji podsumowujących VAT-UE oraz weryfikacją raportów o podatnikach zarejestrowanych dla VIES, którzy nie złożyli deklaracji VAT lub informacji VAT-UE realizował Referat Wymiany Informacji Międzynarodowej<sup>9</sup>. Generowano raporty o podmiotach, które nie składały deklaracji podatkowych, w celu ustalenia podmiotów, które należy wykreślić z rejestru podatników VAT UE, w tym: raport z systemu VIES *R\_VS\_VAKT\_DOK Raport o podatnikach zarejestrowanych dla VIES, którzy nie złożyli deklaracji VAT lub informacji VAT UE* – generowany w okresach kwartalnych oraz raport z systemu e-ORUS *Wykaz VAT-7 zerowe przez x msc* – generowany co dwa miesiące, udostępniony 5 stycznia 2017 r.

W okresie objętym kontrolą (do marca 2017 r.) weryfikacja i wykreślanie podatników z rejestru podatników VAT czynnych była także prowadzona na podstawie raportów generowanych w odstępach miesięcznych, w oparciu o skrypty przygotowane na polecenie Ministerstwa Finansów dla wszystkich urzędów skarbowych w kraju przez Izbę Skarbową w Zielonej Górze. Skrypty umożliwiały w szczególności monitorowanie podmiotów, które zaprzestały składania deklaracji podatkowych lub składały deklaracje „zerowe”.

W trzech sprawach spośród 16 objętych badaniem podatnicy VAT UE zostali wykreśleni z rejestru podatników VAT UE z opóźnieniem:

- a) O. Sp. z o.o. została wykreślona z rejestru VAT UE w dniu 25 września 2017 r.; wniosek o wykreślenie podmiotu z rejestru podatników VAT UE na podstawie art. 97 ust 15a ustawy o podatku od towarów i usług Kierownik Referatu Wymiany Informacji Międzynarodowej sporządził i przekazał do komórki do spraw rejestracji – 25 września 2017 r., tj. 38 dni po zaistnieniu przesłanki do wykreślenia – podatnik w deklaracji VAT nie wykazał transakcji wewnątrzwspólnotowych, pierwsze informacje w systemie VIES o dostawach kontrahentów UE do polskiego podatnika pojawiły się 18 sierpnia 2017r.
- b) H. Sp. z o.o. została wykreślona z rejestru VAT UE w dniu 26 września 2017 r. Wniosek o wykreślenie podmiotu z rejestru podatników VAT UE na podstawie art. 97 ust 15a ustawy o podatku od towarów i usług Kierownik Referatu Wymiany Informacji Międzynarodowej sporządził i przekazał do komórki do spraw rejestracji – 25 września 2017 r., tj. 57 dni po zaistnieniu przesłanki do wykreślenia – podatnik w deklaracji VAT nie wykazał transakcji wewnątrzwspólnotowych, pierwsze informacje w systemie VIES o dostawach kontrahentów UE do polskiego podatnika pojawiły się 29 lipca 2017 r.
- c) A. Sp. z o.o. została wykreślona z rejestru VAT UE w dniu 13 października 2017 r. Wniosek o wykreślenie podmiotu z rejestru podatników VAT UE na podstawie art. 97 ust 15 ustawy o podatku od towarów i usług Kierownik Referatu Wymiany Informacji Międzynarodowej sporządził i przekazał do komórki do spraw rejestracji – 25 września 2017 r., tj. 157 dniach po zaistnieniu przesłanki do wykreślenia – podatnik przez trzy kolejne miesiące (01-03.2017 r.) złożył tzw. „zerowe” deklaracje VAT.

(dowód: akta kontroli str. 603-632)

<sup>9</sup> Wcześniej, tj. do 29 lutego 2016 r. – Samodzielny Referat Współpracy Międzynarodowej.

Ustalone  
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następujące nieprawidłowości:

1. W wyniku badania 32 spraw, w których podatnicy VAT zostali wykreśleni z rejestru podatników VAT, ustalono:

a) W dwóch sprawach Urząd nie podejmował na bieżąco czynności wyjaśniających przyczyny składania „zerowych” deklaracji, tj. nie były na bieżąco ustalane przesłanki uzasadniające wykreślenie podatnika z rejestru podatników VAT na podstawie art. 96 ust. 8 ustawy.

Kierownik komórki do spraw czynności sprawdzających wyjaśnił, że skrypty umożliwiające identyfikację podmiotów nieskładających deklaracji lub składających deklaracje „zerowe” zostały udostępnione Urzędowi w listopadzie 2015 r.

Zgodnie z wytycznymi Ministra Finansów do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług z marca 2016 r. urząd skarbowy powinien podjąć czynności sprawdzające również jeżeli powstały wątpliwości co do statusu zarejestrowanego podatnika (§ 2 ust. 6d).

Za późne zweryfikowanie przesłanek uzasadniających wykreślenie podatników z rejestrów VAT odpowiedzialni byli pracownicy Drugiego Działu Czynności Sprawdzających oraz z tytułu sprawowanego nadzoru Kierownik Działu i Drugi Zastępca Naczelnika Urzędu.

b) W jednym przypadku podatnik został zawiadomiony o wykreśleniu z rejestru podatników VAT oraz VAT UE po czterech miesiącach od wykreślenia.

Za późne zawiadomienie podatnika o wykreśleniu z rejestrów VAT odpowiedzialni byli pracownicy Referatu Identyfikacji i Weryfikacji Poprawności Rejestracji Podatników oraz z tytułu sprawowanego nadzoru Kierownik Referatu i Pierwszy Zastępca Naczelnika Urzędu.

2. W trzech z 16 spraw objętych badaniem podatnicy VAT UE zostali wykreśleni z rejestru podatników VAT UE z opóźnieniem wynoszącym 38, 58 i 164 dni.

Naczelnik urzędu skarbowego wykreśliła podmiot z rejestru podatników VAT UE w przypadku gdy podmiot złożył za trzy kolejne miesiące lub kwartał deklaracje, w których nie wykazał sprzedaży lub nabycia towarów lub usług z kwotami podatku do odliczenia (art. 97 ust. 15 ustawy o podatku od towarów i usług), a także gdy nie składał informacji podsumowujących pomimo istnienia takiego obowiązku (97 ust. 15a).

Jak wyjaśnił Kierownik Referatu Wymiany Informacji Międzynarodowej, w Urzędzie nie w każdym przypadku został dopełniony wymóg bezzwłocznego wykreślenia podmiotów z rejestru VAT UE. Powyższe sytuacje wynikły z przeoczenia.

Za późne zweryfikowanie przesłanek uzasadniających wykreślenie podatników z rejestru VAT UE odpowiedzialni byli pracownicy Referatu Wymiany Informacji Międzynarodowej oraz z tytułu sprawowanego nadzoru Kierownik Referatu i Pierwszy Zastępca Naczelnika Urzędu.

Ocena cząstkowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie, mimo stwierdzonych nieprawidłowości, prowadzenie analizy ryzyka rejestracji podatników VAT, monitorowanie podmiotów o wysokim ryzyku wystąpienia nieprawidłowości oraz wykreślanie podmiotów nierzetelnych z rejestru podatników VAT. Stwierdzone w toku kontroli NIK nieprawidłowości polegały na niepodjęciu na bieżąco we wszystkich przypadkach czynności weryfikacyjnych w celu wykreślenia z urzędu podatników z rejestrów VAT oraz w jednym przypadku późnym zawiadomieniu podmiotu o wykreśleniu z rejestrów VAT.

## 2. Sprawdzanie zasadności zwrotów podatku VAT

Opis stanu  
faktycznego

Zadania związane z badaniem zasadności zwrotu podatku VAT realizowali pracownicy Pierwszego i Drugiego Działu Czynności Sprawdzających (OB4-1 i OB4-2) – do 28 lutego 2017 r., a od 1 marca 2017 r. – Pierwszego i Drugiego Działu Czynności Analitycznych i Sprawdzających (SKA-1 i SKA-2). Zakres zadań Działów OB4-1 i OB4-2 został określony w §13 Regulaminu Organizacyjnego Trzeciego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego

w Radomiu wprowadzonego zarządzeniem Nr 77/2015 Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 1 kwietnia 2015 r., a Działów SKA-1 i SKA-2 – w §13 Regulaminu Organizacyjnego Urzędu wprowadzonego zarządzeniem Nr 44/2017 Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 7 marca 2017 r.<sup>10</sup>

Regulacje w sprawie zwrotów VAT zostały ujęte w *Instrukcji – postępowanie przed dokonaniem zwrotu podatku od towarów i usług z deklaracji podatkowej*.

(dowód: akta kontroli str. 8, 51-314, 1948-1949)

**2.1.** W 2016 r. wpłaty z podatku od towarów i usług wyniosły 15.202.133,6 tys. zł i były wyższe o 2,0 % (o 299.378,1 tys. zł) od wpłat w 2015 r., a wpłaty w I półroczu 2017 r. były wyższe o 22,2 % (o 1.570.240,9 tys. zł) od wpłat w I półroczu 2016 r.

Zwroty dokonane w 2016 r. wyniosły 3.438.789,2 tys. zł i były wyższe o 1,7% (o 57.320,1 tys. zł) od zwrotów w 2015 r. Zwroty dokonane w I półroczu 2017 r.<sup>11</sup> były niższe o 24,6% (o 402.003,7 tys. zł) od zwrotów w I półroczu 2016 r.

W 2016 r. dochody z podatku od towarów i usług wyniosły 11.763.344,4 tys. zł i były wyższe o 2,1% (o 243.058,0 tys. zł) od dochodów uzyskanych w 2015 r., a dochody uzyskane w I półroczu 2017 r. (7.399.469,4 tys. zł) były wyższe o 36,3% od dochodów uzyskanych w I półroczu 2016 r.<sup>12</sup>

Relacja zwrotów systemowych w podatku VAT do wpływów z tytułu tego podatku wyniosła 22,7% w 2015 r., 22,6% w 2016 r. oraz 14,2% w I półroczu 2017 r.

Wzrost dochodów był rezultatem wyższych wpłat deklarowanych przez podatników, w tym szczególnie przez trzy duże podmioty. O wyższych dochodach w I półroczu 2017 r. zadecydowały również niższe o 104.210,1 tys. zł zwroty dokonane w tym okresie dla trzech podmiotów oraz przedłużenie terminu zwrotów w kwocie 18.373,7 tys. zł dla czterech podmiotów (termin ich realizacji przypadła na I półrocze 2017 r.).

(dowód: akta kontroli str. 633-634, 1928, 1931-1932)

**2.2.** Badaniem objęto 12 zwrotów podatku VAT w kwocie 231.364,9 tys. zł, tj. 5,0% zwrotów dokonanych w 2016 r. i w I półroczu 2017 r. Podatnikami występującymi o zwrot podatku były spółki z o.o. (11)<sup>13</sup> oraz jedna spółka akcyjna. Zwroty nie były poprzedzone przeprowadzeniem kontroli podatkowej. Ustalono:

- weryfikację zasadności zwrotów VAT przeprowadzono zgodnie z *Instrukcją – postępowanie przed dokonaniem zwrotu podatku od towarów i usług z deklaracji podatkowej*;
- we wszystkich sprawach rozpoczynając czynności analityczne przeprowadzono wstępną analizę zasadności zwrotu VAT z wykorzystaniem aplikacji *Analiza zasadności zwrotu VAT* podsystemu Kontrola;
- czynności analityczne zostały udokumentowane w karcie oceny ryzyka zwrotu; we wszystkich sprawach przeprowadzono czynności sprawdzające udokumentowane adnotacjami urzędowymi; weryfikowano w szczególności rejestry sprzedaży i zakupów z fakturami sprzedażowymi i zakupowymi oraz dokumenty dotyczące nabyć środków trwałych i źródeł ich finansowania;
- w 11 sprawach wstępną analizę ryzyka podjęto średnio po siedmiu dniach od daty złożenia przez podatnika deklaracji VAT-7; w jednej sprawie z 60-dniowym terminem zwrotu wstępną analizę przeprowadzono po 41 dniach, a pierwszą czynność po 11 dniach;
- wszystkie zwroty zostały zaakceptowane przez upoważnione osoby i wypłacone w ustawowym terminie (10 zwrotów w terminie 60 dni, a dwa w terminie 25 dni) na aktualny rachunek podatnika.

<sup>10</sup> Zmiany w Regulaminie Organizacyjnym Urzędu zostały wprowadzone zarządzeniami Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie Nr 166/2015 z dnia 1 września 2015 r., 39/2016 z dnia 1 kwietnia 2016 r., 82/2016 z dnia 24 czerwca 2016 r. oraz 160/2017 z dnia 10 maja 2017r.

<sup>11</sup> Zwroty ogółem w I półroczu 2017 r. wyniosły 1.228.888,5 tys. zł.

<sup>12</sup> Dochody w I półroczu 2016 r. wyniosły 5.427.224,8 tys. zł.

<sup>13</sup> Jeden podatnik nie był zarejestrowany jako podatnik VAT UE.



Nie stwierdzono przypadków odstąpienia od dalszego sprawdzenia zasadności zwrotu, przy wystąpieniu przesłanek wynikających z analizy ryzyka uzasadniających podjęcie dalszych działań weryfikacyjnych. Nie stwierdzono dokonania nienależnego zwrotu VAT.

(dowód: akta kontroli str. 635-860)

**2.3.** W okresie objętym kontrolą podatnicy złożyli osiem zażaleń na opieszale weryfikowanie (w ich ocenie) zasadności zwrotu podatku od towarów i usług. Zbadano trzy sprawy, w których podatnicy złożyli skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego, w tym:

- w ramach dwóch kontroli podatkowych, które do dnia 17 listopada 2017 r. nie zostały zakończone, Naczelnik Urzędu przedłużył termin dokonania zwrotu VAT; w toku kontroli powstały uzasadnione podejrzenia, że podatnicy posłużyli się dokumentami sporządzonymi w celu wyłudzenia podatku VAT; podatnicy deklarowali wewnątrzwspólnotowe dostawy do podmiotów, które nie deklarowały wewnątrzwspólnotowych nabyć; powstały uzasadnione podejrzenia, że podmioty te nie wykonywały faktycznej działalności gospodarczej; Urząd zgodnie z *Wytycznymi do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług* badał autentyczność oraz przebieg transakcji oraz zasadność i prawidłowość odliczeń podatku naliczonego; Urząd terminowo i rzetelnie informował podatników o przedłużaniu terminu zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym; Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie utrzymał w mocy postanowienia Naczelnika Urzędu<sup>14</sup>; podatnicy złożyli skargi na powyższe postanowienia do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie (sprawy w toku)<sup>15</sup>;
- w trzeciej sprawie w ramach czynności sprawdzających, w wyniku weryfikacji kontrahentów podatnika w Bazie Podmiotów Szczególnych, stwierdzono istnienie kontrahentów posiadających status „*podmiotów nierzetelnych*”; w sprawie prowadzono czynności sprawdzające rzetelność deklarowanych transakcji w celu ustalenia, czy transakcje te zostały prawidłowo zakwalifikowane jako niepodlegające opodatkowaniu na terytorium kraju; Naczelnik Urzędu przedłużył termin dokonania zwrotu do czasu zakończenia weryfikacji rozliczeń podatnika w ramach czynności sprawdzających; Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie utrzymał w mocy postanowienie Naczelnika Urzędu<sup>16</sup>; podatnik złożył skargę na powyższe postanowienie do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie (sprawa w toku)<sup>17</sup>.

(dowód: akta kontroli str. 861-870)

**2.4.** Dane z JPK-VAT były wykorzystywane w Urzędzie od maja 2017 r. Urząd otrzymał z Izby Administracji Skarbowej w dniu 9 maja 2017 r. instrukcję użytkownika aplikacji WRO-SYSTEM. Wobec 275 podmiotów deklarujących zwroty VAT na kwotę 456.875,6 tys. zł przeprowadzono do końca października 2017 r. 339 czynności sprawdzających z użyciem plików JPK. Na ich podstawie sprawdzano zgodność deklaracji z plikiem oraz analizowano rejestry sprzedaży i zakupów. Dokonywano analizy kontrahentów krajowych pod względem wykreśleń z rejestru podatników VAT oraz występowania w BPS, a kontrahentów zagranicznych w zakresie aktywności w VIES. Analizowano wybrane faktury zakupu z pliku JPK z fakturami sprzedaży u kontrahentów.

(dowód: akta kontroli str. 871, 1930)

**2.5.** Skuteczność czynności sprawdzających mierzona relacją liczby czynności, w których stwierdzono nieprawidłowości do liczby przeprowadzonych czynności:

- wzrosła w 2016 r. w porównaniu do 2015 r.<sup>18</sup> o 6 punktów procentowych i wyniosła 39,0%,

<sup>14</sup> Postanowienia Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie z dnia 3 kwietnia 2017 r. oraz 28 kwietnia 2017r.

<sup>15</sup> W pismach z dnia 5 czerwca 2017 r. i 27 czerwca 2017 r. Dyrektor IAS poinformował Naczelnika Urzędu o przekazaniu do WSA skarg wniesionych przez podatników na jego postanowienia.

<sup>16</sup> Postanowienie Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie z dnia 17 października 2017 r.

<sup>17</sup> W piśmie z dnia 28 grudnia 2017 r. Dyrektor IAS poinformował Naczelnika Urzędu o przekazaniu do WSA skargi wniesionej przez podatnika na jego postanowienie.

<sup>18</sup> W 2015 r. skuteczność wyniosła 33,0 %.

- obniżyła się w I półroczu 2017 r. w porównaniu do I półrocza 2016 r.<sup>19</sup> o 13 punktów procentowych i wyniosła 30,0%.

Obniżyły się kwoty stwierdzonych w wyniku czynności sprawdzających nieprawidłowości, w tym kwoty zatrzymanych nienależnych zwrotów VAT.

W 2016 r. przeprowadzono 2.913 czynności sprawdzających w zakresie VAT (w 2015 r. – 3.301), w tym 1.141, w których stwierdzono nieprawidłowości na kwotę 12.120,5 tys. zł, a w 2015 r. – 1.120, w których stwierdzono nieprawidłowości na kwotę 28.873,1 tys. zł.

W wyniku 69 czynności sprawdzających ujawniono nienależne zwroty w wysokości 1.636,2 tys. zł (w 2015 r. – 97 na kwotę 2.736,5 tys. zł).

Podatnicy złożyli 878 korekt deklaracji uwzględniających ustalenia czynności sprawdzających w kwocie 5.828,3 tys. zł (w 2015 r. – 870 w kwocie 15.525,3 tys. zł), w tym 40 dotyczących kwoty nienależnych zwrotów VAT na kwotę 772,8 tys. zł (w 2015 r. – 79 na kwotę 2.338,9 tys. zł).

W I półroczu 2017 r. przeprowadzono 1.202 czynności sprawdzających w zakresie VAT (w I półroczu 2016 r. – 1.669), w tym 365, w których stwierdzono nieprawidłowości na kwotę 3.451,4 tys. zł (w I półroczu 2016 r. – 730 na kwotę 7.543,7 tys. zł).

W wyniku 57 czynności sprawdzających ujawniono nienależne zwroty w wysokości 342,5 tys. zł (w I półroczu 2016 r. – 35 na kwotę 586,4 tys. zł). Podatnicy złożyli 256 korekt deklaracji uwzględniających ustalenia czynności sprawdzających na kwotę 1.325,2 tys. zł (w I półroczu 2016 r. – 556 na kwotę 2.481,8 tys. zł), w tym 17 dotyczących kwoty nienależnych zwrotów VAT w wysokości 260,9 tys. zł (w I półroczu 2016 r. – 23 na kwotę 654,3 tys. zł).

(dowód: akta kontroli str. 872)

**2.6.** W 2016 r. przeprowadzono 63 kontrole podatkowe zwrotów zadeklarowanych przez podatników na kwotę 58.139 tys. zł (w 2015 r. 15 kontroli na kwotę 70.018 tys. zł). W wyniku 34 kontroli ujawniono nieprawidłowości na kwotę 3.378 tys. zł (w 2015 r. – w ośmiu kontrolach na kwotę 3.306 tys. zł).

Zatrzymano nienależne zwroty VAT (w części lub całości) w wysokości 2.918 tys. zł w toku 20 kontroli (w 2015 r. – 1.528 tys. zł w toku sześciu kontroli).

Podatnicy złożyli 24 deklaracje uwzględniające (częściowo lub w całości) ustalenia kontroli podatkowych (według stanu na 30 września 2017 r.) na kwotę 1.387 tys. zł (w 2015 r. pięć deklaracji na kwotę 305 tys. zł), w tym 10 uwzględniających ustalenia w zakresie kwoty zatrzymanych zwrotów VAT na kwotę 989 tys. zł (w 2015 r. cztery na kwotę 9 tys. zł).

Do dnia 30 września 2017 r. Urząd wszczął 10 postępowań podatkowych na kwotę 1.991 tys. zł (po kontrolach w 2015 r. trzy postępowania na kwotę 3.001 tys. zł), z których zakończonych zostało pięć na kwotę 765 tys. zł, w tym pięć postępowań na kwotę 689 tys. zł w zakresie zatrzymanych zwrotów VAT (2015 r. – zakończono trzy postępowania na kwotę 3.006 tys. zł, w tym trzy na kwotę 1.519 tys. zł w zakresie zatrzymanych zwrotów VAT).

W I półroczu 2017 r. w porównaniu do I półrocza 2016 r. zmniejszyła się liczba kontroli zasadności zwrotów VAT (z 18 do 12) natomiast wzrosła liczba kontroli, w których ujawniono nieprawidłowości (z ośmiu do 10). Jednocześnie zmniejszyła się kwota zadeklarowanych zwrotów objętych kontrolą (z 39.096 tys. zł do 6.203 tys. zł) a wzrosła kwota ujawnionych nieprawidłowości (z 972 tys. zł do 8.590 tys. zł) oraz kwota zatrzymanych nienależnych zwrotów VAT (z 947 tys. zł do 1.796 tys. zł).

Kierownik Referatu Czynności Analitycznych i Sprawdzających wyjaśniła, że wzrost liczby kontroli w 2016 r. w porównaniu do 2015 r. był związany z oddelegowaniem do komórek kontroli 30 pracowników z innych urzędów skarbowych celem wsparcia kontroli w zakresie zasadności zwrotów VAT.

(dowód: akta kontroli str. 873-883)

**2.7.** Relacja liczby kontroli podatkowych dotyczących zasadności zwrotów VAT, w których stwierdzono nieprawidłowości do liczby przeprowadzonych kontroli wyniosła:

- w 2016 r. – 54,0%, podobnie jak w 2015 r. (53,3%),
- w I półroczu 2017 r. – 83,3%, w I półroczu 2016 r. – 44,4%.

<sup>19</sup> W I półroczu 2016 r. skuteczność wyniosła 43,0 %.

Kwota nieprawidłowości ustalonych w wyniku kontroli podatkowych dotyczących zasadności zwrotów VAT wyniosła:

- w 2016 r. – 3.378 tys. zł, podobnie jak w 2015 r. (3.306 tys. zł),
- w I półroczu 2017 r. – 8.590 tys. zł, a w I półroczu 2016 r. 972 tys. zł.

(dowód: akta kontroli str. 873-874)

**2.8.** W 2016 r. organ podatkowy zakończył 11 postępowań podatkowych po kontrolach zasadności zwrotu VAT. W decyzjach wymiarowych uznano za niezasadne zwroty na kwotę 28.754 tys. zł (w 2015 r. na kwotę 15.223 tys. zł). W I półroczu 2017 r. zakończono dwa postępowania podatkowe i uznano za niezasadne zwroty na kwotę 54 tys. zł<sup>20</sup>.

W 2016 r. podatnicy wnieśli odwołania od pięciu decyzji Naczelnika Urzędu Skarbowego wydanych na kwotę 4.331 tys. zł, a w 2015 r. od siedmiu decyzji na kwotę 14.688 tys. zł. Organ II instancji utrzymał w mocy cztery zaskarżone decyzje Naczelnika Urzędu na kwotę 2.933 tys. zł, a w 2015 r. cztery decyzje na kwotę 4.619 tys. zł. W I półroczu 2017 r. nie zostały wniesione odwołania od decyzji Naczelnika Urzędu Skarbowego (wydanych po kontrolach zasadności zwrotów VAT).

(dowód: akta kontroli str. 884-885)

**2.9.** Badaniem objęto 10 zadeklarowanych przez podatników zwrotów na kwotę 23.684,3 tys. zł, których zasadność została sprawdzona w wyniku przeprowadzonej przez Urząd kontroli podatkowej, w tym pięciu, w których kontrola podatkowa zakończyła się zatrzymaniem nienależnego zwrotu podatku VAT w kwocie 768,0 tys. zł (całość ustaleń wyniosła 827,2 tys. zł) oraz pięciu na kwotę 22.857,1 tys. zł, w toku których potwierdzono zasadność zwrotu. Ustalono:

- w ośmiu sprawach ustawowy termin zwrotu wynosił 60 dni, w jednej 180 dni i w jednej 25 dni;
- wstępną analizę ryzyka podjęto po upływie średnio siedmiu dni od wpływu deklaracji do Urzędu; osiem zwrotów było zadeklarowanych za okresy rozliczeniowe poprzedzające wprowadzenie obowiązku składania przez podatników JPK, natomiast w dwóch sprawach podatnicy nie byli obowiązani do składania JPK;
- sprawy kierowane były do komórki kontroli w terminie ośmiu dni przy zwrocie 25-dniowym i 162 dni przy zwrocie 180-dniowym od daty wpływu deklaracji do Urzędu; przy zwrotach 60-dniowych siedem spraw skierowano do komórki kontroli po średnio 36 dniach<sup>21</sup>, a jedną po 126 dniach od daty wpływu deklaracji do Urzędu; w sprawie, którą skierowano do komórki kontroli po 162 dniach: najpierw przeprowadzono czynności sprawdzające, pierwsze wezwanie do podatnika o przedstawienie dokumentacji zostało wysłane 16 dni po wpływie deklaracji do Urzędu, a po 72 dniach sprawę skierowano do komórki planowania kontroli; w sprawie, którą skierowano do komórki kontroli po 126 dniach: przeprowadzono czynności sprawdzające, wezwanie o przedstawienie dokumentacji zostało wysłane do podatnika siedem dni po wpływie deklaracji do Urzędu, a po 54 dniach sprawę skierowano do komórki planowania kontroli;
- w jednej sprawie w trakcie kontroli korzystano z możliwości współpracy z innymi krajami członkowskimi UE – skierowano wnioski do Finlandii, Litwy, Łotwy, Holandii, Portugalii i Włoch o potwierdzenie transakcji; administracje podatkowe tych państw potwierdziły transakcje zgłoszone przez polskiego podatnika;
- w siedmiu kontrolach zastosowano narzędzia informatyczne, z tego w czterech kontrolach zweryfikowano rejestry podatkowe za pomocą Weryfikatora, a w trzech – za pomocą ACL;
- w pięciu sprawach, w których zwrot został zatrzymany, ustalenia kontroli zostały potwierdzone na etapie postępowania podatkowego.

(dowód: akta kontroli str. 886-1196)

<sup>20</sup> W I półroczu nie 2016 r. nie zakończono żadnego postępowania podatkowego po kontrolach zasadności zwrotu VAT.

<sup>21</sup> 17, 26, 27, 38, 41, 47, 53 dni.

Ustalone  
nieprawidłowości

Uwagi dotyczące  
badanej działalności

Ocena cząstkowa

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

NIK zwraca uwagę na wydłużone okresy kierowania do kontroli zasadności zwrotu VAT dwóch z 10 badanych spraw.

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie działalność Urzędu w badanym obszarze. W Urzędzie rzetelnie weryfikowano zasadność zwrotów VAT. Działania prowadzono zgodnie z wytycznymi Ministra Finansów oraz wewnętrznymi uregulowaniami. W I półroczu 2017 r. poprawie uległa skuteczność kontroli zasadności zwrotów VAT, podczas gdy w 2016 r. utrzymywała się na podobnym poziomie jak w 2015 r. Obniżyły się natomiast kwoty nieprawidłowości stwierdzonych w wyniku czynności sprawdzających.

### 3. Typowanie podmiotów do kontroli, kontrole podatkowe oraz postępowania podatkowe

Opis stanu  
faktycznego

W okresie objętym kontrolą typowaniem podmiotów do kontroli zajmował się Samodzielny Referat Analiz i Planowania, a od 1 marca 2017 r. – Referat Czynności Analitycznych i Sprawdzających (SKA-3) oraz Zespół ds. typowania podmiotów do kontroli powołany przez Naczelnika Urzędu.

(dowód: akta kontroli str. 1949-1950, 2001)

**3.1.** W badanym okresie obowiązywały w szczególności: *Polityka zarządzania ryzykiem zewnętrznym w administracji podatkowej, Procedury prowadzenia analizy ryzyka, typowania podmiotów do kontroli i czynności sprawdzających oraz postępowania z informacjami zewnętrznymi*<sup>22</sup> oraz *Instrukcje prowadzenia analizy ryzyka, typowania podmiotów do kontroli i czynności sprawdzających oraz postępowania z informacjami sygnałnymi*<sup>23</sup>.

(dowód: akta kontroli str. 1197-1233)

**3.2.** Typując podmioty do kontroli wykorzystywano zarówno informacje zewnętrzne oraz wewnętrzne. Do źródeł zewnętrznych należały informacje uzyskane od osób i podmiotów zgłaszających działania niezgodne z przepisami prawa podatkowego, wnioski innych organów i instytucji oraz informacje uzyskane za pośrednictwem źródeł masowego przekazu. Źródła wewnętrzne stanowiły wnioski przekazywane do komórki analiz i planowania przez inne komórki organizacyjne Urzędu oraz wyniki analiz przeprowadzanych przez komórkę analiz i planowania na podstawie raportów uzyskanych z wykorzystaniem funkcjonujących w Urzędzie narzędzi informatycznych. Informacje sygnałne były analizowane z wykorzystaniem systemów lokalnych i centralnych oraz, jeżeli sprawa tego wymagała, innych źródeł dostępnych na stronach internetowych. Na podstawie tych analiz sporządzano *Kartę analizy ryzyka podmiotu*, w której wskazywano propozycję podjęcia działań wobec podmiotu, w szczególności skierowanie do kontroli, czynności sprawdzających, postępowania podatkowego, odstąpienie od dalszych działań, skierowanie wniosku do urzędu kontroli skarbowej/urzędu celno-skarbowego, wykreślenie podatnika z rejestru. W przypadku wskazania przeprowadzenia kontroli podatkowej sprawa była kierowana na posiedzenie Zespołu ds. typowania podmiotów do kontroli, który podejmował decyzję o przyjęciu bądź odrzuceniu propozycji przeprowadzenia kontroli. Podmiot, co do którego podjęto decyzję o kontroli, był ujmowany w kwartalnym lub miesięcznym planie kontroli. Do kontroli pozaplanowych były kierowane sprawy wymagające natychmiastowej realizacji, tj. wymagające pilnego wszczęcia (wniosek z organów ścigania, wniosek o kontrolę zasadności zwrotu VAT z 25-dniowym terminem zwrotu lub inne wnioski z IS/IAS z terminem wykonalności).

(dowód: akta kontroli str. 9, 1229, 1234, 1251-1392)

<sup>22</sup> Procedura została wprowadzona do stosowania zarządzeniem Nr 131/2015 Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 29 kwietnia 2015 r. W procedurze zostały określone m.in. zadania Zespołu ds. typowania podmiotów do kontroli.

<sup>23</sup> Instrukcje zostały wprowadzona do stosowania zarządzeniami Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie Nr 172/2015 z dnia 30 września 2015 r. (obowiązująca do 19 października 2016 r.) oraz Nr 126/2016 z dnia 20 października 2016 r.

**3.3.** Obszarami szczególnego zainteresowania kontroli podatkowej były branże wysokiego ryzyka wskazane w Krajowym Planie Działań. Kontrole w tych obszarach w 2016 r. i w I połowie 2017 r. stanowiły: 61,8% kontroli rozliczeń podatku VAT ujętych w miesięcznych planach kontroli oraz 80,0% kontroli ujętych w kwartalnych planach kontroli.

(dowód: akta kontroli str. 1235)

**3.4.** W badanym okresie podmioty do kontroli typowano przeważnie na podstawie wniosków komórek Urzędu innych niż komórka analiz i planowania (164 na 205 kontroli ujętych w miesięcznych i kwartalnych planach kontroli). Urząd przyjął także do realizacji 40 wniosków jednostek resortu finansów, w tym dwa Ministerstwa Finansów.

Podmioty wytypowane do kontroli zasadności zwrotu podatku VAT stanowiły: 38,0% podmiotów ujętych w miesięcznych planach kontroli w 2016 r. oraz 19,5% w miesięcznych planach kontroli w I półroczu 2017 r.

(dowód: akta kontroli str. 1236-1240)

**3.5.** Typując podmioty do kontroli brano pod uwagę kwestie związane z możliwością wyegzekwowania po kontroli zobowiązań podatkowych. Dane w tym zakresie były ujęte w karcie informacyjnej podmiotu typowanego do kontroli, wydrukach z e-Orus, bądź załączonych do wniosku o kontrolę zestawieniach deklaracji VAT – w kolumnie dotyczącej nabyć środków trwałych oraz załączonych sprawozdaniach finansowych.

Kierownik Referatu Czynności Analitycznych i Sprawdzających podała, że jednym z kryteriów decydującym o podjęciu kontroli było posiadanie przez podmiot majątku i możliwość wyegzekwowania ewentualnych należności. Odstępowano od tej zasady, gdy kontrola dotyczyła wprowadzania do obrotu fikcyjnych faktur, lub była zlecona przez Izbę Skarbową. Jednakże priorytetowe były kontrole w podmiotach o zidentyfikowanym wysokim ryzyku wystąpienia nieprawidłowości, aktywne, posiadające majątek, z których można było wyegzekwować wymierzone zobowiązania podatkowe.

(dowód: akta kontroli str. 1241-1242)

**3.6.** Przy typowaniu podmiotów do kontroli pomocniczo wykorzystywano wyniki segmentacji ogólnej oraz analizy grupowej. Innych analiz z wykorzystaniem kryteriów selekcji automatycznej nie prowadzono, z uwagi na inne wystarczające w opinii Zastępcy Naczelnika Urzędu źródła danych do typowania podmiotów do kontroli.

(dowód: akta kontroli str. 1243-1246)

**3.7.** Kierownik Referatu Czynności Analitycznych i Sprawdzających podała, że najczęściej wykorzystywanym w Referacie przy typowaniu podmiotów do kontroli jest podsystem Kontrola w Poltax. Ponadto wykorzystywane są w szczególności e-Orus, BPS oraz Ewikon.

(dowód: akta kontroli str. 1247)

**3.8.** W okresie objętym kontrolą pracownicy Urzędu brali udział w dwóch kontrolach koordynowanych:

- prawidłowości i rzetelności rozliczania podatku od towarów i usług podmiotów dokonujących obrotu hurtowego wyrobami tekstylnymi,
- prawidłowości rzetelności rozliczania podatku od towarów i usług podmiotów dokonujących handlu kawą, słodyczami, napojami energetycznym, płynem do płukania.

Kontrole zostały zlecone odpowiednio przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie oraz Dyrektora Izby Skarbowej w Zielonej Górze. W wyniku pierwszej kontroli Naczelnik Trzeciego MUS w wydanej decyzji określił zobowiązanie podatkowe z tytułu podatku VAT za marzec 2015 r. w kwocie 285,6 tys. zł. Do dnia zakończenia kontroli NIK nie wyegzekwowano żadnych kwot. Druga kontrola była w toku.

(dowód: akta kontroli str. 1249-1250)

Typowanie podmiotów do kontroli uwzględniało branże wysokiego ryzyka wskazane w Krajowym Planie Działań. Podmioty do kontroli typowano przeważnie na podstawie indywidualnych wniosków kierowanych z innych komórek Urzędu oraz wniosków zewnętrznych, w szczególności z innych urzędów skarbowych. Plany kontroli były opracowywane zgodnie z przyjętymi procedurami, a do kontroli poza planem kierowano

sprawy tego wymagające. Przyjęte rozwiązania systemowe oraz podjęte działania Urzędu pozwoliły na wytypowanie podmiotów do kontroli podatkowej o wysokim ryzyku wystąpienia nieprawidłowości, które powinny być skontrolowane.

**3.9.** W 2016 r. przeprowadzono 137 kontroli podatkowych rozliczeń VAT, w których stwierdzono nieprawidłowości na kwotę 168.749,0 tys. zł (w 2015 r. – 157 kontroli i nieprawidłowości na kwotę 216.956,0 tys. zł), w tym kwota 60.501 tys. zł podatku wymierzonego na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług (w 2015 r. – 79.269 tys. zł).

W I półroczu 2017 r. przeprowadzono 47 kontroli podatkowych rozliczeń VAT, w których stwierdzono nieprawidłowości na kwotę 29.607,0 tys. zł (w I półroczu 2016 r. – 56 i nieprawidłowości na kwotę 118.018,0 tys. zł), w tym kwota 5.305,0 tys. zł podatku wymierzonego na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług (w I półroczu 2016 r. – 50.321,0 tys. zł).

W 2016 r. relacja liczby kontroli podatkowych, w których stwierdzono nieprawidłowości do liczby przeprowadzonych kontroli wyniosła 77,8 % i była niższa o 6,6 punktów procentowych niż w 2015 r. Natomiast analogiczna relacja w I półroczu 2017 r. była wyższa o 13,3 punkty procentowe niż w I półroczu 2016 r. i wyniosła 92,2%.

(dowód: akta kontroli str. 1393, 1928, 1933)

**3.10.** W okresie objętym kontrolą odnotowano wahania w czasie (2016/2015; I półrocze 2017/I półrocze 2016) kształtowania się takich wielkości jak: ustalenia z korekt deklaracji złożonych przez podatników; kwoty faktycznie wpłacone z tytułu złożonych korekt pokontrolnych; relacja kwot wpłaconych do kwot wykazanych w korektach.

W 2016 r. ustalenia ze złożonych po kontrolach podatkowych korekt deklaracji wyniosły 45.118 tys. zł i były ośmiokrotnie wyższe niż w 2015 r. Natomiast w I półroczu 2017 r. wyniosły 587 tys. zł, podczas gdy w I półroczu 2016 r. 43.459 tys. zł.

W 2016 r. wpłaty z korekt wyniosły 130 tys. zł, a w 2015 r. – 718 tys. zł. W I półroczu 2017 r. wpłaty z korekt wyniosły 105 tys. zł, a w I półroczu 2016 r. – 130 tys. zł.

Relacja kwot wpłaconych do kwot wykazanych w korektach wyniosła:

- 28,8% w 2016 r. i była dwukrotnie wyższa niż w 2015 r.,
- 17,9% w I półroczu 2017 r. i była niższa o 11,9 punktów procentowych niż w I półroczu 2016 r.

(dowód: akta kontroli str. 1394, 1928, 1934-1935)

**3.11.** Ustalenia z wydanych decyzji wymiarowych w 2016 r. wyniosły 134.595,0 tys. zł i były niższe o 10.900,0 tys. zł (o 7,5%) od ustaleń w 2015 r. Natomiast ustalenia w I połowie 2017 r. były wyższe o 27.284,0 tys. zł (o 50,9%) od ustaleń w I półroczu 2016 r.

Kwoty odzyskane z wymierzonych kwot podatków wyniosły:

- 1.844,0 tys. zł w 2016 r. i były dwukrotnie wyższe od wpłat w 2015 r.<sup>24</sup>;
- 324 tys. zł w I półroczu 2017 r., a w I półroczu 2016 r. – 35 tys. zł.

Relacja kwot odzyskanych do ujawnionych zobowiązań wyniosła:

- 1,4% w 2016 r. i była dwukrotnie wyższa niż w 2015 r.<sup>25</sup>;
- 0,4% w I półroczu 2017 r., a w I półroczu 2016 r. – 0,1%.

(dowód: akta kontroli str. 1395)

**3.12.** Relacja liczby uchylonych w II instancji decyzji Naczelnika Urzędu, w tym uchylonych i przekazanych do ponownego rozpatrzenia, do liczby wydanych decyzji wyniosła:

- 5,0% w 2016 r. i była wyższa niż w 2015 r. o 1,6 punktu procentowego;
- 2,4% w I półroczu 2017 r. i była prawie dwukrotnie niższa niż w I półroczu 2016 r.

Relacja kwoty uchylonych w II instancji decyzji Naczelnika Urzędu, w tym uchylonych i przekazanych do ponownego rozpatrzenia, do kwoty ustaleń wyniosła:

- 5,5% w 2016 r. i była pięciokrotnie niższa od relacji w 2015 r.

<sup>24</sup> Wpłaty z decyzji w 2015 r. wyniosły 900 tys. zł.

<sup>25</sup> Relacja w 2015 r. wyniosła 0,6%.

- 0,1% w I półroczu 2017 r., a w I półroczu 2016 r. 5,1%.

Relacja liczby uchylonych decyzji wymierzających podatek na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług do liczby postępowań podatkowych zakończonych decyzją wymierzającą podatek na podstawie art. art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług wyniosła 16,6% w 2016 r.

Relacja kwoty z uchylonych w II instancji decyzji Naczelnika Urzędu wymierzających podatek na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług do kwoty podatku wymierzonego na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług wyniosła 4,6% w 2016 r.

W 2015 r. oraz w I półroczu 2017 r. nie wydano decyzji wymierzających podatek na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług.

(dowód: akta kontroli str. 1396-1397)

**3.13.** Badaniem objęto 76,0% należności w podatku VAT przypisanych na podstawie decyzji pokontrolnych Naczelnika Urzędu wydanych w 2016 r. i I półroczu 2017 r. Sprawdzono dokumentację 13 postępowań wobec podmiotów, którym przypisano należności w podatku VAT na kwotę 163.741,7 tys. zł<sup>26</sup>. Ponadto zbadano dwa postępowania, w wyniku których podmioty złożyły korektę deklaracji na najwyższe kwoty (67,4 tys. zł oraz 84,0 tys. zł). Ustalono:

- w 12 podmiotach przeprowadzono kontrole planowe oraz w trzech podmiotach kontrolne poza planem;
- dla kontroli planowych upłynęło średnio 116 dni, a dla kontroli poza planem 115 dni od powzięcia informacji wskazujących na duże ryzyko wystąpienia nieprawidłowości do rozpoczęcia kontroli; nie stwierdzono nieuzasadnionych przerw w prowadzeniu spraw przed rozpoczęciem kontroli;
- ustalenia 12 kontroli znalazły potwierdzenie w decyzjach pokontrolnych, a ustalenia dwóch kontroli – w złożonych przez podatnika korektach deklaracji (ujawnione w toku kontroli nieprawidłowości w całości zostały uwzględnione); w jednej decyzji (nr 2) nie uwzględniono w całości ustaleń kontroli na kwotę 8.999,8 tys. zł ponieważ brak było podstaw do zastosowania art. 108 ustawy o VAT;
- podejście organu podatkowego w podobnych sprawach było jednolite; badano rzetelność i autentyczność wystawianych faktur, rzeczywisty przebiegu transakcji, zasadność i prawidłowość odliczeń podatku naliczonego; postępowania charakteryzowały się jednolitym podejściem Urzędu do sposobu pozyskiwania i gromadzenia materiału dowodowego oraz formułowania ocen;
- ujawnione kwoty zaniżonych zobowiązań wynikające z wydanych decyzji pokontrolnych wyniosły 163.741,7 tys. zł, w tym kwoty wymierzone na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług – 62.430,6 tys. zł; odzyskano kwotę 727,0 tys. zł, tj. 0,4% kwot wynikających z wydanych decyzji pokontrolnych; w wyniku korekt deklaracji odzyskano 151,4 tys. zł, tj. 100% kwoty ujawnionych zaniżonych zobowiązań;
- w trakcie kontroli zostały ujawnione fikcyjne faktury na kwotę 162.960,3 tys. zł;
- w dwóch sprawach (nr 1 i 13) współpracowano z administracjami innych państw na podstawie art. 7 Rozporządzenia Rady Nr 904/2010/WE z dnia 7 października 2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej; w sprawach tych skierowano wnioski do innych państw o ustalenie prawidłowości transakcji wewnątrzwspólnotowych deklarowanych przez polskich podatników; stwierdzone zostały nieprawidłowości w rozliczeniach transakcji przez polskich podatników; w kontrolach, w których prowadzono współpracę ujawniono nieprawidłowości na kwotę 6.491,1 tys. zł;
- postępowanie podatkowe trwało średnio 219 dni; trzy postępowania (nr 1, 3 i 6) zakończyły się w terminie określonym w art. 139 § 1 Ordynacji podatkowej<sup>27</sup>; pozostałe (10) trwały od 107 do 487 dni; pięć najdłuższych postępowań (nr 8, 9, 10, 12 i 13) trwały 314, 340, 404, 399 i 487 dni; głównymi przyczynami przedłużania postępowań była

<sup>26</sup> Sprawdzono dokumentację 13 postępowań podatkowych wobec podmiotów, którym przypisano na podstawie decyzji pokontrolnych dotyczących nieprawidłowości w rozliczeniu VAT, w okresie objętym kontrolą, największe kwoty należności.

<sup>27</sup> W trzech sprawach postępowanie trwało odpowiednio 50, 60 i 40 dni.

konieczność uzupełnienia materiału dowodowego, umożliwienie stronie czynnego udziału w sprawie, złożoność spraw, obszerność zgromadzonego materiału dowodowego oraz konieczność przeanalizowania zebranego materiału dowodowego; w przypadku braku możliwości zakończenia postępowania w ustawowym terminie, Urząd na podstawie art. 140 §1 Ordynacji podatkowej zawiadamiał stronę o wyznaczeniu nowego terminu załatwienia sprawy;

- w pięciu sprawach, gdy zachodziła uzasadniona obawa, że zobowiązania podatkowe nie zostaną wykonane, dokonano zabezpieczenia zobowiązań podatkowych na majątku podatnika na podstawie art. 33 Ordynacji podatkowej, co przyczyniło się do wyegzekwowania w dwóch sprawach 726,1 tys. zł (z kwoty 90.509,4 tys. zł ujętej w decyzjach zabezpieczających);
- w dwóch sprawach kontrola przeprowadzona została po zaprzestaniu działalności gospodarczej przez podatnika; w czterech przypadkach siedzibą firmy było „wirtualne biuro”; w ośmiu sprawach zobowiązanie wymierzono tzw. „słupom”;
- wszystkie sprawy bezzwłocznie skierowano do komórki karnej skarbowej; spośród 13 spraw osiem zostało przekazanych do prowadzenia innym organom (CBSP i UCS); w pozostałych pięciu śledztwach prowadzonych przez Urząd pod nadzorem prokuratury ustalono sześciu sprawców przestępstw, w tym w dwóch sprawach postawiono i ogłoszono zarzuty trzem sprawcom przestępstw (dwóm obywatelom Wietnamu i jednemu obywatelowi Litwy); w dwóch sprawach przeciwko dwóm osobom (obywatelom Wietnamu) do sądu zostały skierowane akty oskarżenia a postępowania przed sądem są prowadzone w trybie dla nieobecnych; w jednej sprawie trwają poszukiwania sprawcy (postępowanie zawieszono); nie dopuszczono do przedawnienia karalności przestępstw skarbowych;
- w czterech sprawach (nr 6, 8, 10 i 11) podatnicy złożyli do Dyrektora Izby Skarbowej/Izby Administracji Skarbowej odwołania od decyzji Naczelnika Urzędu – decyzje zostały utrzymane w mocy;
- w dwóch sprawach (nr 6 i 10) podatnicy złożyli skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie odpowiednio 15 lutego i 19 sierpnia 2017 r. – sprawy w toku.

(dowód: akta kontroli str. 1398-1898, 1929, 1936)

**3.14.** Według danych przedłożonych przez kontrolowanego najczęściej stosowanymi w kontroli narzędziami informatycznymi były ACL, Weryfikator oraz IDEA. W badanym okresie w 194 kontrolach (na 227 przeprowadzonych kontroli rozliczeń VAT) wykorzystano analityczne narzędzia informatyczne. W 120 kontrolach zastosowanie miał ACL, a w 115 WERYFIKATOR.

W ocenie Naczelnika Urzędu ww. narzędzia są najbardziej przydatnymi w identyfikowaniu nierzetelnych rozliczeń podatników na etapie prowadzenia kontroli podatkowych. Są narzędziami informatycznymi pomagającymi w wykrywaniu nieprawidłowości, szczególnie przy bardzo dużej ilości danych. Za ich pomocą w prosty i szybki sposób można sprawdzić np. poprawność podsumowania rejestrów VAT, poprawność wyliczeń stawki podatku VAT wykazanej w rejestrach VAT, czy w rejestrach zakupów VAT są powtórzenia (czy ten sam dokument nie został ujęty kilkakrotnie), czy w rejestrach sprzedaży VAT nie ma luk w numeracji faktur, czy kontrahenci kontrolowanego podmiotu wykazani w rejestrach VAT znajdują się w Bazie Podmiotów Szczególnych.

Według stanu na 30 czerwca i 30 października 2017 r. do wykorzystywania w kontrolach podatkowych narzędzi informatycznych do analizy danych podatkowych (ACL) przygotowanych było 10 osób.

W okresie od marca do października 2017 r. sześciu pracowników Urzędu uczestniczyło w szkoleniach obejmujących wykorzystanie JPK, zorganizowanych przez Krajową Szkołę Skarbowości oraz Pierwszy Mazowiecki Urząd Skarbowy w Warszawie. Według stanu na 30 czerwca 2017 r. uprawnionych do korzystania z bazy JPK\_VAT było 46 pracowników Urzędu, a według stanu na 31 października 2017 r. – 81 pracowników.

(dowód: akta kontroli str. 1899-1927)



Ustalone  
nieprawidłowości

Ocena cząstkowa

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

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie działalność Urzędu w badanym obszarze. Prawidłowo przeprowadzona była analiza źródeł kontroli. Plany kontroli były opracowywane zgodnie z przyjętymi procedurami, a do kontroli poza planem kierowano sprawy tego wymagające. Przyjęte rozwiązania systemowe oraz podjęte działania Urzędu pozwoliły na wytypowanie podmiotów do kontroli podatkowej o wysokim ryzyku wystąpienia nieprawidłowości, które powinny być skontrolowane. Zapewniono jednolite podejście w podobnych sprawach oraz skutecznie prowadzono kontrole podatkowe. Udział kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości w ogólnej liczbie kontroli rozliczeń VAT w 2016 r. wyniósł 78%, a w I półroczu 2017 r. 92%.

## IV. Uwagi i wnioski

Wnioski pokontrolne

Przedstawiając powyższe oceny i uwagi wynikające z ustaleń kontroli, Najwyższa Izba Kontroli, na podstawie art. 53 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli<sup>28</sup>, wnosi o:

1. bezzwłoczne wykreślanie podmiotów nierzetelnych z rejestrów podatników VAT w celu zapewnienia wiarygodnych danych o ważności numerów identyfikacyjnych podatników,
2. bezzwłoczne zawiadamianie podatników o wykreśleniu z urzędu z rejestrów VAT w okolicznościach wymaganych ustawą o podatku od towarów i usług.

## 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 Departamentu Budżetu i Finansów Najwyższej Izby Kontroli.

Obowiązek  
poinformowania  
NIK o sposobie  
wykorzystania uwag  
i wykonania wniosków

Zgodnie z art. 62 ustawy o NIK proszę o poinformowanie Najwyższej Izby Kontroli, w terminie 14 dni od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o sposobie wykorzystania uwag i wykonania wniosków pokontrolnych oraz o podjętych działaniach lub przyczynach niepodjęcia tych działań.

W przypadku wniesienia zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, termin przedstawienia informacji liczy się od dnia otrzymania uchwały o oddaleniu zastrzeżeń w całości lub zmienionego wystąpienia pokontrolnego.

Warszawa, dnia            grudnia 2017 r.

Kontroler  
Sławomir Sońta  
Główny specjalista kontroli państwowej

Najwyższa Izba Kontroli  
Departament Budżetu i Finansów

Dyrektor  
Stanisław Jarosz

.....  
*Podpis*

.....  
*Podpis*

<sup>28</sup> Dz.U. z 2017 r. poz. 524.