



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Opolu

LOP.411.004.03.2018

R/18/004

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Opolu

ul. Krakowska 28, 45-075 Opole

T +48 77 449 70 00, F +48 77 449 70 44

lop@nik.gov.pl

I. Dane identyfikacyjne kontroli

Numer i tytuł kontroli	R/18/004 – Dochodzenie należności Skarbu Państwa z tytułu mandatów karnych
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Opolu
Kontrolerzy	1. Przemysław Sperczyński, specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LOP/65/2018 z dnia 2 lipca 2018 r. 2. Krzysztof Rajczyk, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LOP/60/2018 z dnia 26 czerwca 2018 r. (dowód: akta kontroli str. 1-2, 1007-1008)
Jednostka kontrolowana	Pierwszy Urząd Skarbowy w Bydgoszczy, ul. Fordońska 77, 85-752 Bydgoszcz ¹
Kierownik jednostki kontrolowanej	Wojciech Purczyński, Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Bydgoszczy ² (dowód: akta kontroli str. 3-5)

II. Ocena kontrolowanej działalności

Ocena ogólna

Uzasadnienie oceny ogólnej

Najwyższa Izba Kontroli ocenia negatywnie³ realizację przez Urząd w latach 2016-2018 (I półrocze) obowiązków sprawozdawczych w zakresie dochodów i należności z tytułu grzywien nałożonych w drodze mandatów karnych, a także realizację zadań organu egzekucyjnego w stosunku do takich należności.

Od 1 stycznia 2016 r. Naczelnik Urzędu sporządzał i przekazywał do Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy jednostkowe sprawozdania budżetowe Rb-27 z wykonania planu dochodów budżetowych Urzędu, wykazując w nich dochody i należności z tytułu grzywien nałożonych w drodze mandatów karnych. Stan taki miał miejsce pomimo tego, że organem uprawnionym do poboru należności z ww. tytułu był Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Opolu, będący dysponentem środków budżetu państwa trzeciego stopnia w zakresie tych dochodów i należności.

Wprowadzona od 1 stycznia 2016 r. zmiana organizacji obsługi mandatów karnych nie sprzyjała również zapewnieniu wiarygodności sprawozdań budżetowych w ww. zakresie, w szczególności rzetelności danych o stanie należności pozostałych do zapłaty i zaległości z tytułu grzywien nałożonych w drodze mandatów karnych. Stwierdzono bowiem, że kwota zaległości netto w sprawozdaniu rocznym za 2017 r. oraz w sprawozdaniach za marzec i czerwiec 2018 r. nie była zgodna z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej. Została bowiem zmniejszona odpowiednio o 768 tys. zł, 816,2 tys. zł i 754,4 tys. zł na podstawie danych nie wynikających z ewidencji księgowej.

Przyjęte w kontrolowanej jednostce mechanizmy kontroli nie zapewniły również, aby będące podstawą sporządzania sprawozdań budżetowych księgi rachunkowe odzwierciedlały stan rzeczywisty. Pomimo posiadania danych o ujętych w ewidencji

¹ Dalej: Urząd.

² Dalej: Naczelnik. Stanowisko zajmuje od 23 lutego 2016 r. W okresie od 10 lipca 2009 r. do 22 marca 2016 r. obowiązki Naczelnika pełnił Pan Ireneusz Najmowicz.

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

księgowej należnościach umorzonych⁴ i dotyczących osób zmarłych, nie podejmowano działań zmierzających do aktualizacji w księgach rachunkowych stanu zaległości, co w sposób bezpośredni rzutowało na wiarygodność sprawozdań budżetowych. Ww. należności umorzone i dotyczące osób zmarłych wynosiły bowiem odpowiednio: 9 258,5 tys. zł (wg stanu na 31 grudnia 2017 r.), 11 469,5 tys. zł (wg stanu na 31 marca 2018 r.) oraz 13 701,7 tys. zł (wg stanu na 30 czerwca 2018 r.).

Proces obsługi tytułów wykonawczych również nie został zorganizowany w sposób zapewniający sprawne wszczynanie i podejmowanie czynności zmierzających do wyegzekwowania dochodzonych należności z tytułu grzywien nałożonych w drodze mandatów karnych.

Stwierdzono bowiem, że w przypadku ponad 3/4 objętych badaniem⁵ tytułów wykonawczych nie dochowano należytej staranności w działaniach, polegającej na wszczęciu postępowań i/lub podjęciu pierwszej czynności nie później niż do 60 dni od daty wpływu tytułu do Urzędu. Z uwagi na ww. skalę stwierdzonych nieprawidłowości w obszarze najistotniejszym z punktu widzenia realizacji objętych kontrolą zadań, związanych ze sprawnym wszczynaniem postępowań egzekucyjnych i podejmowaniem czynności egzekucyjnych, stan taki Najwyższa Izba Kontroli ocenia negatywnie.

Stwierdzone nieprawidłowości dotyczyły również przypadków podejmowania czynności z niską częstotliwością, zaniechania podejmowania czynności w okresie bezpośrednio poprzedzającym przedawnienie się wykonania kary grzywny oraz podejmowania czynności po upływie terminu przedawnienia należności.

Skuteczność egzekucji badanych tytułów wykonawczych, w kontrolowanym okresie wyniosła natomiast 40,2%. W objętej badaniem próbie⁶ nie stwierdzono jednakże, aby nieskuteczna egzekucja wynikała z nienależytej adekwatności podejmowanych czynności. Tytuły te dotyczyły bowiem najczęściej tzw. wielokrotnie ukaranych, wobec których bezskutecznie toczyły się liczne postępowania egzekucyjne prowadzone również na podstawie innych tytułów wykonawczych lub zobowiązanych bez stałych źródeł dochodów.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego

1. Przygotowanie i realizacja zadań w zakresie obsługi mandatów karnych

Opis stanu
faktycznego

Naczelnik Urzędu, na podstawie § 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 25 listopada 2015 r. *w sprawie wyznaczenia naczelnika urzędu skarbowego do dysponowania środkami pieniężnymi zgromadzonymi na wspólnym rachunku bankowym oraz określenia rodzaju należności pieniężnych obsługiwanych przy użyciu tego rachunku*⁷, został wyznaczony do dysponowania środkami pieniężnymi zgromadzonymi na wspólnym rachunku bankowym dla obsługi wszystkich naczelników urzędów skarbowych. Zgodnie z § 2 pkt 4 ww. rozporządzenia, należnościami pieniężnymi obsługiwany przy użyciu ww. rachunku były m.in.

⁴ Przez Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Opolu, Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Opolu oraz w wyniku upadłości.

⁵ W przypadku 3 668 tytułów wykonawczych z 4 672 tytułów objętych badaniem (78,5%).

⁶ Szczegółowym badaniem w tym zakresie objęto próbę 60 tytułów wykonawczych.

⁷ Dz. U. z 2015 r. poz. 2019, dalej rozporządzenie *w sprawie wyznaczenia naczelnika z 2015 r.* Obecnie obowiązuje rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 lutego 2017 r. *w sprawie wyznaczenia naczelnika urzędu skarbowego do dysponowania środkami pieniężnymi zgromadzonymi na wspólnym rachunku bankowym oraz określenia rodzaju należności pieniężnych obsługiwanych przy użyciu tego rachunku* (Dz. U. poz. 302).

grzywny nałożone w drodze mandatu karnego na podstawie przepisów ustawy z dnia 24 sierpnia 2001 r. *Kodeks postępowania w sprawach o wykroczenia*, których pobór należał do właściwości naczelnika urzędu skarbowego⁸.

W obwieszczeniu Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2015 r. w *sprawie wykazu numerów rachunków bankowych urzędu skarbowego właściwego do poboru należności wynikających z grzywien nałożonych w drodze mandatu karnego obowiązującego od dnia 1 stycznia 2016 r.*⁹ ogłoszono wykaz numerów rachunków bankowych urzędu skarbowego uprawnionego do poboru należności wynikających z grzywien nałożonych w drodze mandatów karnych, zgodnie z którym dla Pierwszego Urzędu Skarbowego w Opolu ogłoszono dwa rodzaje rachunku bankowego do gromadzenia dochodów z tytułu niepodatkowych należności budżetowych z ww. tytułu, oznaczone odpowiednio: a/ MANDATY – rachunek przeznaczony dla *wpłat dokonywanych przez ukaranych, wynikających z grzywien nałożonych w drodze mandatu karnego, stanowiących dochód budżetu państwa*, b/ MAN-JNG – *rachunek bankowy przeznaczony dla wpłat przekazywanych przez organ, który nałożył mandat, wynikających z grzywien nałożonych w drodze mandatu karnego gotówkowego, stanowiących dochód budżetu państwa*. Jako bank obsługujący oba ww. rachunki wskazano Narodowy Bank Polski Oddział Okręgowy w Bydgoszczy.

W strukturze organizacyjnej Urzędu, w ramach Drugiego Działu Rachunkowości, utworzono komórkę organizacyjną – Centrum Kompetencyjne Rozliczeń¹⁰, która od 8 marca 2017 r. stanowiła odrębny Dział¹¹.

Cel powołania, struktura organizacyjna, a także główne zadania CKR, określone zostały w dokumencie wewnętrznym pn. *Centrum Kompetencyjne Rozliczeń Koncepcja Powołania*¹², opracowanej we wrześniu 2015 r. i zatwierdzonej przez Pana Jacka Kapicę, Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów.

W Koncepcji wskazano na konieczność usprawnienia procesu poboru należności podatkowych i funkcjonowania administracji podatkowej, dostosowanie struktury administracji podatkowej *do przyjęcia produktów Programu e-Podatki*. W ww. dokumencie podniesiono również, że powołanie CKR jest *kolejnym etapem transformacji administracji podatkowej w kierunku doskonalenia systemu poboru i dystrybucji podatków*, a także, że od 1 stycznia 2016 r. planowana jest obsługa przez CKR rachunku bankowego, *na który dokonywane będą wpływy z mandatów karnych*.

W części szczegółowej Koncepcji, w pkt 2 *Nadzorowanie dokonywanych zapisów w Księdze Głównej, sporządzanie sprawozdań* postanowiono m.in., że: *a/ Księga Główna prowadzona jest w Pierwszym Urzędzie Skarbowym w Bydgoszczy, b/ sprawozdania Rb-24 i Rb-27 sporządzane przez Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Bydgoszczy (...) obejmować będzie wszystkie podatkowe i niepodatkowe należności, w tym dane zgromadzone na wspólnym rachunku bankowym z zakresu wdrażanych podatków PCC, SD, KP i mandatów*.

(dowód: akta kontroli str. 118-222)

⁸ Wyznaczonego na podstawie przepisów rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 13 listopada 2015 r. w *sprawie właściwości miejscowej naczelnika urzędu skarbowego uprawnionego do poboru należności wynikających z grzywien nałożonych w drodze mandatu karnego* (Dz. U. poz. 1977).

⁹ Dz. Urz. Min. Finansów z 2015 r. poz. 90. Obecnie obowiązuje obwieszczenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 20 czerwca 2017 r. w *sprawie wykazu numerów rachunków bankowych urzędów skarbowych* (Dz. Urz. Min. Rozwoju i Finansów poz. 123)

¹⁰ Dalej: CKR. W okresie od 31 grudnia 2015 r. do 8 marca 2017 r., w ramach CKR funkcjonowały: Referat ds. Obsługi Wyciągu Bankowego i Sum do Wyjaśnienia, Referat ds. Dystrybucji i Sprawozdawczości, Wieloosobowe Stanowisko ds. Analiz, Raportowania i Wsparcia Użytkowników.

¹¹ W ramach Działu CKR funkcjonowały: Referat ds. Obsługi Wyciągu Bankowego i Sum do Wyjaśnienia, Referat ds. Dystrybucji i Sprawozdawczości, Wieloosobowe Stanowisko ds. Analiz, Raportowania i Wsparcia Użytkowników.

¹² Dalej: Koncepcja.

W załączniku nr 4 do ww. Koncepcji pn. *Zasady dokonywania zapisów Księgi Głównej i uzgadniania sprawozdań* wskazano m.in., że: a/ zapisy w Księdze Głównej będą tworzone zgodnie z zasadami określonymi w ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości¹³, z uwzględnieniem przepisów zarządzenia Ministra Finansów w sprawie zasad rachunkowości i planów kont¹⁴, b/ Księga Główna prowadzona w Urzędzie zawierać będzie zapisy księgowane dokonane na odpowiednich kontach syntetycznych będących wynikiem przeprowadzonych transakcji w systemach: Scentralizowanym Systemie Poboru¹⁵ i P2B, c/ CKR będzie inicjatorem zapisów w Księdze Głównej dokonywanych w SSP w zakresie transakcji płatności (wpłat, zwrotów), natomiast urzędy skarbowe będą inicjować zapisy Księgi Głównej związane z transakcjami przypisu i odpisu. Ponadto w pkt VI Zakres odpowiedzialności tego załącznika wskazano, że Naczelnik Urzędu odpowiadać ma m.in. za monitorowanie zapisów Księgi Głównej, terminowe sporządzanie i przekazywanie do Budżetu Państwa zbiorczych sprawozdań Rb-24 i Rb-27 z zakresu podatków.

(dowód: akta kontroli str. 212-222)

Naczelnik wyjaśnił, że w Urzędzie nie ustalono procedur rozliczania należności z tytułu grzywien nałożonych w drodze mandatu karnego ze względu na to, że ewidencjonowaniem wpłat z tego tytułu zajmuje się Centrum Kompetencyjne Mandatów w Pierwszym Urzędzie Skarbowym w Opolu. Ponadto wyjaśnił, że rolą CKR w zakresie rozliczania należności z tytułu grzywien jest monitorowanie procesu ściągnięcia wyciągu z NBP i sprawdzenie jego zgodności oraz wysyłanie zwrotów do podatników (utworzonych i zaakceptowanych przez pracowników Pierwszego Urzędu Skarbowego w Opolu). Wyjaśnił także: *Księga Główna prowadzona jest w systemie SSP. Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Bydgoszczy jako organ podatkowy wyznaczony przez Ministra Finansów do prowadzenia wspólnego rachunku bankowego został zobowiązany do monitorowania wszystkich zapisów Księgi Głównej prowadzonej w SSP, w tym zapisów dotyczących należności z grzywien nałożonych w drodze mandatów karnych. Mając na względzie monitorowanie, należy rozumieć nadzorowanie prawidłowości zapisów w Księdze Głównej, pod względem nie merytorycznym, a jedynie technicznym.*

(dowód: akta kontroli str. 699, 923)

CKR realizowało zadania związane z prowadzeniem wspólnego rachunku bankowego do obsługi wszystkich naczelników urzędów skarbowych w zakresie podatków¹⁶ oraz należności wynikających z grzywien nałożonych w drodze mandatu karnego w postępowaniach w sprawach o wykroczenia, stanowiących dochód budżetu państwa. Do zadań CKR należało m.in.: a/ pobieranie i księgowanie wyciągów bankowych, b/ wysyłanie elektronicznych przelewów bankowych

¹³ Dz. U. z 2018 r. poz. 395, ze zm.

¹⁴ Tj. kolejno: a/ zarządzenia nr 64 Ministra Finansów z dnia 29 września 2015 r. w sprawie zasad rachunkowości i planów kont dla organów podatkowych podległych Ministrowi Finansów, w zakresie poboru i rozliczenia podatków, opłat, wpłat z zysku przedsiębiorstw państwowych i jednoosobowych spółek Skarbu Państwa oraz innych niepodatkowych należności budżetowych, do których ustalania lub określania są uprawnione organy podatkowe (Dz. Urz. Min. Finansów poz. 65); b/ zarządzenia nr 90 Ministra Finansów z dnia 29 grudnia 2015 r. w sprawie zasad rachunkowości i planów kont dla organów podatkowych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych, w zakresie poboru i rozliczenia podatków, opłat, wpłat z zysku przedsiębiorstw państwowych, jednoosobowych spółek Skarbu Państwa oraz banków państwowych, a także innych niepodatkowych należności budżetowych, do których poboru, ustalania lub określania są uprawnione organy podatkowe (Dz. Urz. Min. Finansów poz. 94, ze zm.); c/ zarządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 28 grudnia 2017 r. w sprawie zasad rachunkowości i planów kont dla organów podatkowych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych, w zakresie poboru i rozliczenia podatków, opłat, wpłat z zysku przedsiębiorstw państwowych, jednoosobowych spółek Skarbu Państwa oraz banków państwowych, a także innych niepodatkowych należności budżetowych, do których poboru, ustalania lub określania są uprawnione organy podatkowe (Dz. Urz. Min. Rozwoju i Finansów poz. 272, ze zm.).

¹⁵ Dalej: SSP.

¹⁶ Podatek od czynności cywilnoprawnych, podatek od spadków i darowizn, podatek w formie karty podatkowej.

i przekazów pocztowych dotyczących zwrotów nadpłat i zwrotów podatków, c/ wysyłanie przelewów do wierzycieli, a także d/ *sporządzanie sprawozdań: Rb-24, Rb-27 dla budżetu państwa oraz informacji dla gmin w zakresie obsługiwanego rachunku bankowego.*

(dowód: akta kontroli str. 6-117, 139-143)

W latach 2016-2018 (I półrocze) w jednostkowych sprawozdaniach Urzędu Rb-27 z wykonania planu dochodów budżetowych Naczelnik wykazywał dochody i należności z tytułu grzywien w części budżetu państwa nr 77 *Podatki i inne wpłaty na rzecz budżetu państwa, dział 756 Dochody od osób prawnych, od osób fizycznych i od innych jednostek nieposiadających osobowości prawnej oraz wydatki związane z ich poborem, rozdział 75619 Wpływy z różnych rozliczeń, § 057 Grzywny, mandaty i inne kary pieniężne od osób fizycznych*, do poboru których wyznaczony został Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Opolu.

Sprawozdania te były zatwierdzane przez kierującą komórką właściwą do spraw rachunkowości oraz Naczelnika jako kierownika jednostki, a następnie przekazywane do Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy.

Naczelnik Urzędu, w złożonych wyjaśnieniach w sprawie podmiotowej właściwości do ujmowania w ww. sprawozdaniach dochodów i należności z tytułu grzywien, do poboru których właściwy jest naczelnik innego urzędu skarbowego wyjaśnił, że sporządza w tym zakresie ww. sprawozdania jako dysponent środków budżetu państwa trzeciego stopnia w zakresie dochodów w części 77.

(dowód: akta kontroli str. 315-588, 925, 963-968)

Źródłem danych do sporządzenia ww. sprawozdań z wykonania planu dochodów budżetowych w zakresie dochodów i należności z tytułu grzywien, do poboru których właściwy był Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Opolu, był system SSP.

Kierownikowi CKR oraz Kierownikowi Drugiego Referatu ds. Dystrybucji i Sprawozdawczości w CKR powierzono m.in. obowiązki w zakresie współpracy z Kierownikiem Referatu Rachunkowości w celu uzgadniania sprawozdań Rb-24 i Rb-27, a także analizy i weryfikacji sprawozdań Rb-24 oraz Rb-27 dla budżetu państwa oraz analizy poprawności powstających zapisów Księgi Głównej i sporządzania zestawień zgodnie z wymogami ustawy o *rachunkowości*.

(dowód: akta kontroli str. 235-259)

W trakcie oględzin ustalono, że pracownik CKR po wybraniu z listy raportów w SSP tytułu raportu *RB-27 BP* wygenerował ww. raport, który wyświetlił się na ekranie monitora i dotyczył dochodów i należności w 14 podziałkach klasyfikacji budżetowej. Następnie eksportował wygenerowane dane do arkusza Excel¹⁷, gdyż nie była zapewniona możliwość wydruku ww. raportu bezpośrednio z SSP.

SSP nie umożliwiał pracownikom CKR wyświetlenia na monitorze, wydruku lub zaprezentowania w inny sposób zestawienia obrotów i sald kont księgi głównej oraz sald kont ksiąg pomocniczych z uwzględnieniem podziałek klasyfikacji budżetowej¹⁸. Kierownik Drugiego Referatu ds. Dystrybucji i Sprawozdawczości w CKR oświadczyła, że sprawdzenie poprawności wygenerowanych z SSP danych do sprawozdania *RB-27 polega na sprawdzeniu zgodności wykazanych kwot z danymi prezentowanymi w sprawozdaniu Rb-24 oraz w Zestawieniu obrotów i sald. Weryfikacji podlegają podsumowania kwot w kolumnach „Wykonane” oraz „Należności pozostałe do zapłaty (ogółem)”*.

(dowód: akta kontroli str. 664-671)

¹⁷ Istniała możliwość eksportu danych do możliwych formatów: HTML, Arkusz kalkulacyjny, Excel, Dokument.

¹⁸ O której mowa w przepisach rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (Dz. U. z 2014 r. poz. 1053, ze zm.).

Kierownik Drugiego Referatu ds. Dystrybucji i Sprawozdawczości w CKR wskazała, że konta analityczne, na których ewidencjonowane są przypisy dotyczące mandatów to konto 271-7 w korespondencji z kontem 282-7 oraz wyjaśniła: *na moment przeprowadzania czynności kontrolnych system nie umożliwia, ze względu na wolumen danych (kilkanaście milionów pozycji) wygenerowanie szczegółowych raportów dotyczących kont analitycznych 271-7, 282-7, 137-7. Nie ma także możliwości podglądu tych danych na ekranie komputera, z tego samego powodu. W razie potrzeby zwrócę się do Kierownika CKR, z prośbą o wystąpienie do Kierownika Projektu e-Podatki o umożliwienie wygenerowania szczegółowej ewidencji ww. kont.*

(dowód: akta kontroli str. 701-710)

Podstawą wykazania kwot należności z tytułu mandatów karnych¹⁹ w sprawozdaniach Rb-27 z wykonania planu dochodów budżetowych w latach 2016-2018 stanowiły dane przekazywane przez CKR do Działu Rachunkowości Urzędu, drogą elektroniczną (mailowo), które były automatycznie wygenerowane z systemu SSP i miały postać raportów w układzie zbliżonym do układu sprawozdań Rb-27, w tym w szczególności klasyfikacji budżetowej.

Dla pozostałych należności Urzędu, podstawą ujęcia wartości w sprawozdaniach Rb-27 z wykonania planu dochodów była ewidencja księgową prowadzona w systemie POLTAX2B.

SSP nie zapewniał możliwości wydruku sprawozdania Rb-27 oraz zestawienia obrotów i sald księgi głównej bezpośrednio z systemu. Wyświetlone na ekranie monitora raporty z SSP pn. *Rb-27 BP i Zestawienie obrotów i sald KG* nie były oznaczone nazwą jednostki (pełną lub skróconą), nazwą księgi rachunkowej oraz nazwą systemu informatycznego służącego do prowadzenia ksiąg rachunkowych. Zestawienia obrotów i sald księgi głównej nie były również oznaczone co do roku obrotowego, okresu sprawozdawczego i daty sporządzenia.

Do wyeksportowanych z SSP raportów, w arkuszu kalkulacyjnym „ręcznie” nanoszono nazwę dokumentu, okres za który został sporządzony oraz jednostkę, następnie dokumenty były drukowane i przekazywane przez CKR do Działu Rachunkowości Urzędu.

W takiej formie ww. zestawienia stanowiły bezpośrednie źródło, wykazywanych w sprawozdaniach Rb-27 z wykonania planu dochodów budżetowych wartości w zakresie należności z tytułu mandatów karnych.

(dowód: akta kontroli str. 338, 351, 364, 377, 390, 403, 416, 429, 635, 683, 647-684, 704, 713, 966, 997-998)

Kierownik Działu Rachunkowości wyjaśniła, że: *w zakresie kwot należności, należności pozostałych do zapłaty i zaległości wykazywanych w części 77, dział 756, rozdział 75619, § 0570, ujmowanych w sprawozdaniach Rb-27, dokonuje jedynie scalenia danych pobranych z dwóch różnych systemów komputerowych i sporządza ostateczną wersję sprawozdań, które przekazywane są drogą elektroniczną do Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy.*

Powyższe potwierdziła również Kierownik Drugiego Referatu Rachunkowości Urzędu (Zastępca Kierownika Działu), która wskazała, że *w odniesieniu do należności z tytułu mandatów karnych, ze względu na fakt, iż dane z CKR są jedynie ręcznie łączone z danymi w zakresie należności Urzędu, Dział Rachunkowości nie dokonuje analizy i sprawdzenia tych danych pod względem merytorycznym i formalno-rachunkowym, a jedynie łączy te dane ze swoimi i w ten sposób prezentuje w jednostkowych sprawozdaniach Rb-27.*

(dowód: akta kontroli str. 705, 733)

¹⁹ W dziale 756, rozdziale 75619, § 057.

Na prośbę o przedłożenie danych z systemu SSP w zakresie należności z tytułu mandatów karnych, Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że dane te ewidencjonowane są przez Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Opolu, a Naczelnik Urzędu nie jest właściwy do uzyskania informacji o czynnościach przeprowadzanych przez pracowników Centrum Kompetencyjnego Mandatów.

(dowód: akta kontroli str. 626-632)

Należności wykazane w automatycznie wygenerowanych raportach, w układzie sprawozdania Rb-27, za lata 2016-2018 (I półrocze), wg klasyfikacji budżetowej działu 756, rozdziału 75619, § 0570, nie odpowiadały saldom i obrotom odpowiednich kont rozrachunkowych, wykazanych w automatycznie generowanych zestawieniach obrotów i sald KG, za ww. okresy sprawozdawcze.

Naczelnik Urzędu jako ewidencję księgową będącą podstawą sporządzenia jednostkowych sprawozdań Rb-27 za okresy sprawozdawcze: I, II, III, IV kwartał 2016 i 2017 r. oraz I i II kwartał 2018 r., w zakresie należności z tytułu mandatów karnych²⁰ przedstawił automatycznie wygenerowane i przekazane przez CKR zestawienia obrotów i sald Księgi Głównej za ww. okresy i wyjaśnił, że: *nie dysponuje możliwością sporządzenia szczegółowej ewidencji księgowej z uwzględnieniem podziałki klasyfikacji budżetowej, będącej podstawą sporządzenia jednostkowych sprawozdań Rb-27 (...) Ewidencja szczegółowa należności i wpłat prowadzona jest w postaci komputerowego zbioru danych w SSP. W trakcie prac związanych z implementacją scentralizowanego systemu ustalono, że ze względu na wolumen danych, ewidencja nie będzie dostępna dla użytkownika w formie szczegółowego raportu.*

(dowód: akta kontroli str. 315-588, 633-635, 647-656)

Ustalone
nieprawidłowości

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

1. Pomimo tego, że w okresie objętym kontrolą do poboru należności z tytułu grzywien nałożonych w drodze mandatu karnego wyznaczony został Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Opolu, to Naczelnik Urzędu – pomimo braku podmiotowej właściwości w tym zakresie – sporządzał i przekazywał w imieniu jednostki kontrolowanej sprawozdania Rb-27 z wykonania dochodów budżetowych, obejmujące dochody i należności z ww. tytułu zgodnie z klasyfikacją budżetową część 77, dział 756, rozdział 75619, § 057 faktycznie pobierane przez Pierwszy Urząd Skarbowy w Opolu.

Powyższe działanie naruszało przepisy zarządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 1 lutego 2017 r. w sprawie ustanowienia dysponentów środków budżetu państwa w części 19 – *Budżet, finanse publiczne i instytucje finansowe i 77 - Podatki i inne wpłaty na rzecz budżetu państwa*²¹, w którym (w § 1 ust. 2) wskazano, iż ustanawia się naczelników urzędów skarbowych dysponentami środków budżetu państwa trzeciego stopnia w zakresie dochodów części 77, pobieranych przez Urząd obsługujący organ podatkowy.

(dowód: akta kontroli str. 338, 351, 364, 377, 390, 403, 416, 429, 633-635, 647-684, 704, 713, 966, 997-998)

Naczelnik wyjaśnił m.in., że: *wykazuje w sprawozdaniach budżetowych Rb-27, należności z tytułu mandatów karnych w podziałce klasyfikacji budżetowej*²² *na mocy delegacji ustawowej zawartej w art.14 ust. 8 ustawy z dnia 10 lipca 2015 r.*

²⁰ Dział 756 rozdział 75619, § 0570.

²¹ Dz. Urz. Min. Rozwoju i Finansów poz. 25, ze zm. Wcześniej obowiązywało w tym zakresie zarządzenie Ministra Finansów nr 78 z 13 listopada 2015 r. (Dz. Urz. Min. Rozwoju i Finansów z 2016 r., poz. 7).

²² Dział 756, rozdział 75619, § 0570.

o administracji podatkowej²³. Minister Finansów wyznaczył w drodze rozporządzenia Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Bydgoszczy do dysponowania środkami pieniężnymi zgromadzonymi na wspólnym rachunku bankowym oraz określił, że przy użyciu tego rachunku od 1 stycznia 2016 r. będą obsługiwane należności z tytułu grzywien nałożonych w drodze mandatu karnego na podstawie przepisów ustawy z dnia 24 sierpnia 2001 r. Kodeks postępowania w sprawach o wykroczenia²⁴, których pobór należy do właściwości Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Opolu (rozporządzenie w sprawie wyznaczenia naczelnika z 2015 r.).

(dowód: akta kontroli str. 926)

Najwyższa Izba Kontroli zwraca uwagę, że posiadanie przez Naczelnika upoważnienia do dysponowania środkami pieniężnymi zgromadzonymi na rachunkach bankowych, wskazanych do obsługi przy użyciu tych rachunków niepodatkowych należności budżetowych z ww. tytułu, nie jest tożsame z pobieraniem przez Urząd obsługujący organ podatkowy należności w tym zakresie. Organem uprawnionym do poboru należności wynikających z grzywien nałożonych w drodze mandatu karnego jest bowiem Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Opolu, który jest jednocześnie dysponentem środków budżetu państwa trzeciego stopnia w zakresie tych dochodów i należności. Zdaniem Najwyższej Izby Kontroli Naczelnik Urzędu w latach 2016-2018 (I półrocze) nie był więc dysponentem środków budżetu państwa w zakresie ww. dochodów i należności, jak również nie był organem podatkowym uprawnionym do poboru tych należności. Powyższe potwierdza również określona w Koncepcji procedura realizacji zwrotów uprawnionym osobom kwoty nienależnego mandatu. Wynika z niej bowiem, że dyspozycję do wykonania transakcji zwrotu wydaje Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Opolu, a do zadań CKR należy realizacja takiego zwrotu z prowadzonego rachunku bankowego.

Jakkolwiek, zdaniem Najwyższej Izby Kontroli, brak było podstaw prawnych do sporządzania przez Naczelnika Urzędu sprawozdań Rb-27, to również ich sporządzanie nie było prawidłowe. I tak:

2. Stosownie do treści przepisu § 9 ust. 2 rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 9 stycznia 2018 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej²⁵ oraz § 9 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 14 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej²⁶ kwoty wykazane w sprawozdaniach powinny być zgodne z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej.

Tymczasem w sprawozdaniu rocznym Rb-27 za 2017 r. oraz w sprawozdaniach miesięcznych Rb-27 za marzec i czerwiec 2018 r. wykazana kwota zaległości wg stanu na ostatni dzień okresu sprawozdawczego nie była zgodna z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej. Pracownik CKR dokonywał bowiem ręcznej korekty stanu zaległości, poprzez ich zmniejszenie, a podstawą korekty stanu zaległości nie była ewidencja księgowa, lecz pisma przekazane przez Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Opolu²⁷. I tak, kwota zaległości netto:

²³ Dz. U. poz. 1269, ze zm.

²⁴ Dz. U. z 2018 r. poz. 475, ze zm.

²⁵ Dz. U. poz. 109, ze zm.

²⁶ Dz. U. z 2016 r., poz. 1016 ze zm.

²⁷ Pisma znak: a/ 1609-IIIZN.0321.1.2018 z 26 stycznia 2018 r., b/ 1609-SCM-7.033.1.2018 z 9 kwietnia 2018 r., c/ 1609-SCM-7.033.2.2018 z 6 lipca 2018 r.

- wynosząca zgodnie z ewidencją księgową 640 648 036,12 zł, w sprawozdaniu rocznym za 2017 r. została zmniejszona o 768 007,30 zł i wyniosła 639 880 028,82 zł²⁸,
- wynosząca zgodnie z ewidencją księgową 696 345 595,62 zł, w sprawozdaniu za marzec 2018 r. została zmniejszona o 816 190,12 zł i wyniosła 695 529 405,50 zł²⁹,
- wynosząca zgodnie z ewidencją księgową 741 484 012,35 zł, w sprawozdaniu za czerwiec 2018 r. została zmniejszona o 754 416,34 zł i wyniosła 740 729 596,01 zł³⁰.

Z treści ww. pism przekazanych przez Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Opolu wynikało, że ww. kwoty dotyczą należności rozłożonych na raty lub odroczonej i ze względu na brak funkcjonalności systemu SSP w zakresie obsługi wniosków o udzielenie ulg w spłacie należności z tytułu grzywien pozyskane zostały ręcznie na podstawie wydanych decyzji oraz pozasystemowych ewidencji.

(dowód: akta kontroli str. 416, 429, 685-690, 998)

Kierownik Działu Rachunkowości wyjaśniła: *nie posiadam uprawnień umożliwiających sprawdzenie stanów sald i obrotów kont z prowadzonej w SSP ewidencji księgowej (...). Nie miałam wiedzy oraz nie byłam informowana w zakresie dokonywania przez Centrum Kompetencyjne Rozliczeń ręcznych korekt należności pozostałych do zapłaty.*

Kierownik Drugiego Referatu ds. Dystrybucji i Sprawozdawczości w CKR wyjaśniła, że: *dane dotyczące zaległości niewymagalnych nie są ujęte w raporcie Rb-27 generowanym w oparciu o zapisy w Księdze Głównej prowadzonej w systemie SSP. (...). Po powzięciu informacji o prowadzeniu przez Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Opolu obsługi postępowań w sprawie udzielania ulg w spłacie należności z tytułu nałożonych grzywien poza systemem SSP zwróciliśmy się z prośbą o przekazywanie pisemnych informacji o kwocie zaległości niewymagalnych do wykazania w sprawozdaniu Rb-27 do czasu uruchomienia odpowiednich funkcjonalności w SSP. Począwszy od IV kwartału 2017 r. na podstawie ww. pism pomniejszana jest kwota w kolumnie należności pozostałe do zapłaty netto o kwotę należności niewymagalnych z tytułu mandatów rozłożonych na raty lub odroczonej.*

Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Bydgoszczy wyjaśnił, że *wykazując należności z tytułu mandatów w Rb-27 opierano się jedynie na danych przekazanych przez Centrum Kompetencyjne Rozliczeń i nie analizowano tych danych w zakresie korekt wynikających z udzielonych ulg.*

(dowód: akta kontroli str. 703, 709-710, 734)

3. Stosownie do treści przepisu art. 68 ust. 2 pkt 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych³¹ celem kontroli zarządczej jest zapewnienie w szczególności wiarygodności sprawozdań. Natomiast stosownie do art. 69 ust. 1 ww. ustawy do obowiązków kierownika jednostki należy zapewnienie funkcjonowania w tej jednostce adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej.

Tymczasem w kontrolowanej jednostce przyjęte mechanizmy kontrolne nie zapewniały możliwości zweryfikowania obrotów i sald kont ewidencji księgowej

²⁸ Do kwoty tej ponadto dodano wynikającą z ewidencji księgowej Urzędu kwotę 24 693,58 zł stanowiącą zaległości netto z tytułu grzywien nałożonych przez Naczelnika Urzędu.

²⁹ Do kwoty tej ponadto dodano wynikającą z ewidencji księgowej Urzędu kwotę 24 067,98 zł stanowiącą zaległości netto z tytułu grzywien nałożonych przez Naczelnika Urzędu.

³⁰ Do kwoty tej ponadto dodano wynikającą z ewidencji księgowej Urzędu kwotę 24 790,15 zł stanowiącą zaległości netto z tytułu grzywien nałożonych przez Naczelnika Urzędu.

³¹ Dz. U. z 2017 r. poz. 2077, ze zm.

w odniesieniu do należności z tytułu grzywien nałożonych w drodze mandatu karnego z danymi wykazywanymi w tym zakresie w sprawozdaniu Rb-27, co stwarzało ryzyko braku zapewnienia wiarygodności sprawozdań budżetowych.

Użytkowany system SSP na dzień kontroli nie umożliwiał bowiem zaprezentowania zestawienia obrotów i sald kont księgi głównej i sald kont ksiąg pomocniczych z uwzględnieniem podziałek klasyfikacji budżetowej. Skutkiem powyższego stanu faktycznego był brak możliwości porównania danych z generowanego automatycznie z SSP raportu *RB-27 BP* (który obejmował dochody i należności w 14 podziałkach klasyfikacji budżetowej) z obrotami i saldami odpowiednich kont księgowych.

(dowód: akta kontroli str. 338, 351, 364, 377, 390, 403, 416, 429, 633-635, 647-684, 704, 713, 966, 997-998)

Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że w kontrolowanej jednostce *przewidziano mechanizmy kontroli, jednakże w stosunku do należności z tytułu mandatów karnych, nie zapewniały one możliwości zweryfikowania stanu sald i obrotów z ewidencji księgowej prowadzonej w SSP, z kwotami wykazywanymi w sprawozdaniach Rb-27.*

(dowód: akta kontroli str. 732-733)

Kierownik Działu Rachunkowości wyjaśniła: *nie miałam wiedzy że system SSP nie umożliwia uzgodnienia sald i obrotów kont ksiąg rachunkowych, z kwotami które po automatycznym wygenerowaniu z systemu stanowiły podstawę sporządzanych sprawozdań Rb-27, gdyż czynności polegające na weryfikacji kwot, które są przekazywane Działowi Rachunkowości, dokonuje Kierownik Drugiego Referatu ds. Dystrybucji i Sprawozdawczości w CKR, ja natomiast dokonuję jedynie scalenia danych pobranych z dwóch różnych systemów komputerowych i sporządzam ostateczną wersję sprawozdania (...), nie posiadam i nie posiadałam uprawnień umożliwiających sprawdzenie stanów sald i obrotów kont, z prowadzonej w systemie SSP ewidencji księgowej.*

(dowód: akta kontroli str. 733 734)

Kierownik Drugiego Referatu ds. Dystrybucji i Sprawozdawczości w CKR, wyjaśniła m.in., że: *(...) założeniem wprowadzenia SSP była także istotna automatyzacja typowych czynności księgowych oraz podział zadań pomiędzy urzędy skarbowe, a Centrum Kompetencyjne Rozliczeń. Łączne zapisy na kontach Księgi Głównej w zakresie klasyfikacji 756160570 zawierają transakcje ewidencjonowane na kontach szczegółowych prowadzonych dla obsługi mandatów przez pracowników Pierwszego Urzędu Skarbowego w Opolu oraz transakcje księgowane automatycznie. Ewidencja szczegółowa należności i wpłat prowadzona jest w postaci komputerowego zbioru danych w SSP. Za prowadzenie ewidencji księgowej oraz działania wierzyciela odpowiadają naczelnicy poszczególnych urzędów skarbowych, w szczególności w zakresie grzywien nakładanych w drodze mandatu karnego Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Opolu. (...) Konta analityczne, na których ewidencjonowane są przypisy dotyczące mandatów to: 2717 w korespondencji z 2827. (...) System SSP nie umożliwia, ze względu na wolumen danych (kilkanaście milionów pozycji), wygenerowania szczegółowych raportów dotyczących kont analitycznych 2717, 2827, 1377. Nie ma także możliwości podglądu tych danych na ekranie komputera, z tego samego powodu.*

(dowód: akta kontroli str. 635-636, 647-656, 667, 708)

Ponadto przyjęte w kontrolowanej jednostce mechanizmy kontroli nie zapewniły również tego, aby będące podstawą sporządzania sprawozdań budżetowych księgi rachunkowe odzwierciedlały stan rzeczywisty, co w sposób bezpośredni rzutowało na wiarygodność sprawozdań budżetowych.

Z przekazanych przez Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Opolu ww. pism³², będących podstawą dokonania zmian w treści sprawozdań Rb-27, wynikało bowiem, że dane ewidencji księgowej o stanie należności pozostałych do zapłaty nie odzwierciedlają stanu rzeczywistego. Powyższe wynikało z tego, iż stan ten obejmował również należności umorzone³³ i dotyczące osób zmarłych, które wynosiły odpowiednio: a/ na 31 grudnia 2017 r. – 9 258,5 tys. zł, b/ na 31 marca 2018 r. – 11 469,5 tys. zł, c/ na 30 czerwca 2018 r. – 13 701,7 tys. zł.

Naczelnik Urzędu nie podejmował ponadto działań zmierzających do ujęcia w księgach rachunkowych Urzędu mających wpływ na stan należności pozostałych do zapłaty i zaległości ww. ujawnionych zdarzeń, co umożliwiłoby mu wykonanie obowiązku sporządzenia prawidłowych pod względem merytorycznym sprawozdań. Zaniechanie to spowodowało, iż zarówno księgi rachunkowe, jaki i sprawozdania RB-27 w tym zakresie nie odzwierciedlały stanu rzeczywistego.

(dowód: akta kontroli str. 685--690)

W sprawie przyczyn braku podejmowania działań zmierzających do aktualizacji w księgach rachunkowych i sprawozdaniach Rb-27 stanu należności i zaległości Kierownik Drugiego Referatu ds. Dystrybucji i Sprawozdawczości w CKR wyjaśniła, że: *wskazane w pismach Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Opolu, pozostałe kwoty należności niewymagalnych zostały wykazane w danych do Rb-N, zgodnie z pismem nr AS/077-0044/12 z dnia 2 lipca 2012 r Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy, które stanowiło, że należności wykazywane w sprawozdaniu Rb-N powinny zostać pomniejszone w stosunku do wykazywanych w Rb-27 w szczególności o należności umorzone a nieodpisane.*

(dowód: akta kontroli str. 692-693)

Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że ww. należności umorzone nieodpisane i należności osób zmarłych są wykazywane w RB-27, a wskazane w pismach Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Opolu należności niewymagalne dotyczące osób zmarłych oraz należności umorzone zostały wykazane w danych RB-N sprawozdania kwartalnego o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych (...).

(dowód: akta kontroli str. 742-743)

Ocena cząstkowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia, że podejmowane przez Naczelnika działania w celu zapewnienia rzetelności danych o stanie należności/zaległości z tytułu grzywien nałożonych w drodze mandatów karnych w latach 2016-2018 (I półrocze) nie były skuteczne, gdyż nie zapewniły wiarygodności sporządzanych sprawozdań budżetowych.

2. Organizacja procesu obsługi tytułów wykonawczych oraz podejmowanie czynności egzekucyjnych

Opis stanu faktycznego

W latach 2016-2018 (do 30 czerwca) do Urzędu wpłynęło łącznie 4 672 tytułów wykonawczych, obejmujących należności z tytułu mandatów karnych, w których wierzycielami byli wojewodowie (3 050 tytuły)³⁴ lub Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Opolu (1 622 tytuły)³⁵. Łączna kwota należności objętych

³² Pisma znak: a/ 1609-III ZN.0321.1.2018 z 26 stycznia 2018 r., b/ 1609-SCM-7.033.1.2018 z 9 kwietnia 2018 r., c/ 1609-SCM-7.033.2.2018 z 6 lipca 2018 r.

³³ Przez Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Opolu, Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Opolu oraz w wyniku upadłości.

³⁴ Tytuły wykonawcze niepodatkowe wierzycieli obcych innych niż ZUS, klasyfikowane w podsystemie EGAPOLTAX i hurtowni danych WHTAX jako W2 lub W200 (wierzyciele obcy z wyłączeniem ZUS).

³⁵ Tytuły wykonawcze niepodatkowe wierzycieli własnych, klasyfikowane w podsystemie EGAPOLTAX i hurtowni danych WHTAX jako SP (niepodatkowe należności budżetowe administracji podatkowej).

ww. tytułami wykonawczymi wyniosła 803,2 tys. zł, z tego należności objęte tytułami wystawionymi przez wojewodów wyniosły 479,3 tys. zł, a należności objęte tytułami wystawionymi przez Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Opolu – 323,8 tys. zł. Do 30 czerwca 2018 r. z ww. kwoty łącznej wyegzekwowano 322,5 tys. zł (40,1%), w tym 199,1 tys. zł (39,6%³⁶) na podstawie tytułów, które wpłynęły w 2016 r.

(dowód: akta kontroli str. 825-826)

Zadania w zakresie egzekucji administracyjnej realizował Dział Egzekucji Administracyjnej, nadzorowany przez Drugiego Zastępcę Naczelnika. Zadania te zostały przypisane poszczególnym pracownikom w zakresach obowiązków w zależności od zajmowanego stanowiska (kierownik, ekspert skarbowy, starszy poborca skarbowy, starszy kontroler skarbowy, kontroler skarbowy i młodszy kontroler skarbowy). Zasady organizacji pracy Działu Egzekucji Administracyjnej zostały określone m.in. w wewnętrznej procedurze postępowania w sprawie ustalenia zasad funkcjonowania Działu Egzekucji Administracyjnej³⁷. Stosownie do treści procedury postępowania w sprawie zasięgu działania Naczelnika (...) jako organu egzekucyjnego oraz funkcjonowania zespołu egzekucyjnego³⁸, zadania egzekucyjne realizowane były z uwzględnieniem podziału obszaru terytorialnego zasięgu działania Urzędu na 16 rejonów egzekucyjnych. Obsługę spraw egzekucyjnych z poszczególnych rejonów egzekucyjnych prowadziły zespoły egzekucyjne, a koordynowanie działań egzekucyjnych w poszczególnych rejonach przypisano imiennie wyznaczonym pracownikom biurowym ww. działu. Rejony egzekucyjne powierzono odpowiednio: kontrolerom skarbowym (11), starszemu kontrolerowi (1), młodszemu kontrolerowi skarbowemu (2), starszemu referentowi (1). Rejon XVI obejmował sprawy z zasięgu terytorialnego wszystkich rejonów w zakresie egzekucji należności z tytułu grzywien nakładanych w drodze mandatów karnych, należności za pobyt w izbie wytrzeźwień, opłaty za brak obowiązkowego ubezpieczenia OC. Rejon ten powierzono siedmiu pracownikom. Bezpośredni nadzór nad pracą komórki egzekucyjnej sprawował Komornik Skarbowy³⁹, odpowiedzialny za wyniki pracy tego Działu. Do jego zadań należało m.in. koordynowanie pracy działu, kontrolowanie pracy poborców skarbowych w terenie oraz współdziałanie z wierzycielami. Do zadań poborców skarbowych należało natomiast wykonywanie egzekucji administracyjnej, w szczególności poprzez pobranie należności u zobowiązanego. Do zadań pracowników biurowych należało m.in. przydzielanie do służby prowadzonych tytułów wykonawczych oraz stosowanie środków egzekucyjnych w postaci egzekucji z wynagrodzenia za pracę, ze świadczeń emerytalnych i rent, z rachunków bankowych i innych wierzytelności pieniężnych i praw majątkowych. Ewidencja spraw egzekucyjnych w podsystemie EGAPOLTAX, jak również ewidencja dokonanych przez siebie czynności egzekucyjnych, a także podejmowanie działań w celu poszukiwania składników majątkowych zobowiązanych należały do obowiązków wszystkich pracowników Działu Egzekucji Administracyjnej. Przyjęte w tym zakresie rozwiązania organizacyjne zapewniały czytelny podział zadań oraz pozwalały na wskazanie osób odpowiedzialnych za ich realizację.

(dowód: akta kontroli str. 6-138, 756-789, 932-962)

³⁶ Łączna kwota zaległości objętych tytułami, które wpłynęły w 2016 r. wynosiła 502,9 tys. zł.

³⁷ Pismo znak 0404-SWS.020.19.2017 z 22 grudnia 2017 r.

³⁸ Pismo znak 0404-SWS.020.8.2018 z 25 maja 2018 r.

³⁹ Powyższe zostało uregulowane w regulaminie organizacyjnym Pierwszego Urzędu Skarbowego w Bydgoszczy z 23 października 2017 r. oraz w procedurze wewnętrznej w sprawie zasięgu działania Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Bydgoszczy jako organu egzekucyjnego oraz funkcjonowania zespołu egzekucyjnego z 25 maja 2018 r.

Średnioroczne zatrudnienie osób zaangażowanych w Urzędzie w obsługę tytułów wykonawczych i egzekucję należności wynosiło – w przeliczeniu na pełnozatrudnionych – 28 osób w 2016 r. i wzrosło do 30 osób w latach 2017-2018 (w I półroczu), w tym 22 osoby zaangażowane były w obsługę tytułów W2/W200 i SP1. Obciążenie ww. pracowników czynnościami wykonywanymi w zakresie obsługi tytułów wykonawczych, mierzone liczbą tytułów wykonawczych do załatwienia na jedną pełnozatrudnioną osobę, wyniosło 3 526 tytułów w 2016 r. oraz 2 653 tytułów w 2017 r., w tym w zakresie tytułów W2/W200 i SP1 odpowiednio 1 278 i 710.

Relacja liczby zrealizowanych tytułów wykonawczych do liczby osób zaangażowanych w ich obsługę wyniosła 576 w I półroczu 2017 r. i 571 w I półroczu 2018 r., a relacja liczby zrealizowanych tytułów W2/W200 i SP1 do osób zaangażowanych w ich obsługę w ww. okresach wyniosła odpowiednio 211 i 163.

Relacja kwoty wyegzekwowanych należności ogółem do liczby osób zaangażowanych w ich obsługę wyniosła 871,9 tys. zł w 2016 r., 1 073,3 tys. zł w 2017 r. oraz 572,8 tys. zł w I półroczu 2018 r. na osobę (w przeliczeniu na pełnozatrudnionych), a relacja kwoty wyegzekwowanych należności dotyczących tytułów W2/W200 i SP1 do liczby osób zaangażowanych w ich obsługę w ww. okresach wyniosła odpowiednio 9,1 tys. zł, 4,4 tys. zł oraz 1,1 tys. zł na osobę⁴⁰.

(dowód: akta kontroli str. 822-824)

Postępowania egzekucyjne wszczęto w przypadku 3 057 (65,4%) spośród 4 672 otrzymanych tytułów wykonawczych. W przypadku 498 tytułów (16,3%) takie działania podjęto nie później niż do 60 dni od daty wpływu tytułu do Urzędu, a w przypadku 2 688 tytułów (57,5%) – po 60 dniach od daty ich wpływu do jednostki kontrolowanej.

W odniesieniu do 1 615 tytułów, po otrzymaniu których nie wszczęto postępowania egzekucyjnego, w przypadku 1 402 z nich (86,8%) w systemie EGAPOLTAX odnotowano podejmowane czynności egzekucyjne.

Pierwsze czynności egzekucyjne podjęto do 60 dni od daty wpływu tytułu wykonawczego do Urzędu w odniesieniu do 987 tytułów (21,1%) W2/W200 i SP1, które wpłynęły do jednostki kontrolowanej w latach 2016-2016 (do 30 czerwca).

W odniesieniu do 3 474 tytułów (74,4%) pierwsze czynności podjęto po upływie 60 dni od ww. daty, natomiast w przypadku 211 tytułów żadnych czynności nie podjęto. W przypadku 1 987 tytułów (42,5%) postępowania zakończono w związku z zapłatą, a z innych powodów⁴¹ zakończono postępowania dotyczące 872 tytułów (18,7%). Zapłaty należności z tytułu grzywien nałożonych w drodze mandatu karnego dokonano: a/ do 60 dni od daty wpływu tytułu do Urzędu – w 124 przypadkach (6,2%), b/ od 61 do 180 dni od daty wpływu tytułu do Urzędu – w 524 przypadkach (26,4%), c/ od 181 do 365 dni od daty wpływu tytułu do Urzędu – w 584 przypadkach (29,4%), d/ powyżej 365 dni od daty wpływu tytułu do Urzędu – w 755 przypadkach (38%).

Zakończenie postępowania z innych powodów nastąpiło natomiast: a/ w 44 przypadkach (5%) – do 60 dni od daty wpływu tytułu do jednostki kontrolowanej, b/ w 76 przypadkach (8,7%) – od 61 do 180 dni od tej daty, c/ w 223 przypadkach (25,6%) – od 181 do 365 dni od ww. daty, d/ w 529 przypadkach (60,1%) w okresie powyżej 365 dni.

W latach 2016-2018 (do 30 czerwca) umorzenie postępowania egzekucyjnego na podstawie art. 59 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o *postępowaniu*

⁴⁰ W przeliczeniu na pełnozatrudnionych.

⁴¹ Postępowania zakończono m.in. z powodu: a/ wycofania tytułu przez wierzyciela przed wszczęciem egzekucji, b/ umorzenia postępowania (np. z powodu śmierci zobowiązanego, żądania wierzyciela, bezskuteczności egzekucji), c/ przekazania innemu wierzycielowi zgodnie z właściwością miejscową.

egzekucyjnym w administracji⁴² (tj. z uwagi na brak wymagalności obowiązku, jego umorzenie lub wygaśnięcie z innego powodu albo nie istnienie) nastąpiło w odniesieniu do 10 241 tytułów W2/W200 i SP1, na podstawie których dochodząco łącznie kwoty 1 850,8 tys. zł. Z powodu przedawnienia wykonania kary grzywny nałożonej w drodze mandatu karnego⁴³ umorzono postępowania egzekucyjne w 2 868 (5%) przypadkach, w toku których dochodząco łącznie 528,4 tys. zł. Szczegółowe badanie próby 40 tytułów wykonawczych⁴⁴ wykazało, że organ egzekucyjny podjął czynności egzekucyjne we wszystkich badanych sprawach, w tym w przypadku siedmiu spraw egzekucja należności była skuteczna⁴⁵, a w trzech przypadkach umorzono postępowanie w związku z brakiem wymagalności. W sprawach tych podjęto od dwóch (siedem przypadków) do siedmiu czynności (jeden przypadek), które obejmowały m.in. zajęcie wynagrodzenia za pracę, świadczenia z ubezpieczenia społecznego i/lub rachunku bankowego. Ponadto dokumentowane były wizyty poborców u dłużników, w tym obejmujące spisanie protokołu o stanie majątkowym dłużnika (trzy przypadki). Podejmowane czynności były prawidłowo dokumentowane i adekwatne do uwarunkowań wynikających z konkretnego stanu faktycznego. W siedmiu przypadkach czynności podejmowano z niską częstotliwością (dwie czynności w całym kontrolowanym okresie), w 20 sprawach podjęto trzy czynności egzekucyjne, w ośmiu sprawach podjęto po cztery czynności, a w pozostałych pięciu sprawach podjęto od pięciu do siedmiu czynności. Nie wystąpiły zaniechania w podejmowaniu czynności egzekucyjnych w okresie przed przedawnieniem się wykonania kary. W 13 przypadkach objętych badaniem, sprawy dotyczyły zobowiązanych, wobec których prowadzono równoległe postępowania egzekucyjne na podstawie od jednego (siedem przypadków) do sześciu (jeden przypadek) tytułów wykonawczych.

(dowód: akta kontroli str. 790-793, 825-833)

W latach 2016-2018 (I półrocze) skuteczność egzekucji, ustalona na podstawie stosowanych w Urzędzie wskaźników realizacji tytułów wykonawczych i efektywności egzekucji dla tytułów wykonawczych, wyniosła:

- 1/ dla tytułów W2/W200⁴⁶ wskaźnik skuteczności egzekucji⁴⁷ wyniósł 27%, a wskaźnik realizacji tytułów⁴⁸ – 48%,
- 2/ dla tytułów SP1⁴⁹ wskaźnik skuteczności egzekucji wyniósł 23%, a wskaźnik realizacji tytułów – 27%.

Wskaźnik skuteczności egzekucji ww. tytułów niepodatkowych W2/W200 (27%) był na poziomie porównywalnym ze wskaźnikiem dla tytułów podatkowych, oznaczonych SW, SM i SI, który wyniósł również 27%. Natomiast wskaźnik realizacji tytułów W2/W200 (48%) był na poziomie porównywalnym ze wskaźnikiem dla tytułów podatkowych SM, który wyniósł: 46% (dla tytułów podatkowych SW i SI wskaźnik ten był niższy, gdyż wyniósł odpowiednio 32% i 28%).

(dowód: akta kontroli str. 824, 999-1001)

⁴² Dz. U. z 2018 r. poz. 1314, ze zm.

⁴³ Zgodnie z art. 45 § 3 ustawy z dnia 20 maja 1971 r. *Kodeks wykroczeń* (Dz. U. z 2018 r. poz. 618, ze zm.).

⁴⁴ Badaniem objęto sprawy, gdzie do 60 dni od daty wpływu tytułu wykonawczego nie wszczęto postępowania i/lub nie podjęto pierwszej czynności w sprawie.

⁴⁵ Badane tytuły obejmowały należności w kwocie 1 326 zł, z których wyegzekwowano 986 zł.

⁴⁶ Tytuły obejmujące grzywny nałożone w drodze mandatu karnego do 31 grudnia 2015 r. (wierzycielem takich należności są wojewodowie).

⁴⁷ Wskaźnik skuteczności egzekucji to relacja kwoty wyegzekwowanych należności (brutto) do kwoty należności objętych tytułami wykonawczymi do załatwienia.

⁴⁸ Wskaźnik realizacji tytułów wykonawczych to relacja liczby tytułów załatwionych w okresie do liczby tytułów do załatwienia w tym okresie.

⁴⁹ Tytuły obejmujące grzywny nałożone w drodze mandatu karnego od 1 stycznia 2016 r. (wierzycielem takich należności jest Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Opolu).

Według stanu na 30 czerwca 2018 r. liczba tytułów W2/W200, których wierzycielami byli wojewodowie, a które wpłynęły do Urzędu przed 1 stycznia 2016 r. i nie zostały zrealizowane, wynosiła 3 012 na łączną kwotę 485,3 tys. zł (w tym zadłużenie wynosiło 459,2 tys. zł).

(dowód: akta kontroli str. 832)

Monitorowanie okresu przedawnienia i podejmowanie czynności w okresie poprzedzającym umorzenie postępowania zbadano na próbie 20 tytułów wykonawczych, wybranych z grupy tytułów, gdzie postępowania zakończono pomimo braku zapłaty. Badanie to wykazało, że: a/ wszystkie postępowania zostały umorzone na podstawie przepisu art. 59 § 1 pkt 2 ustawy o *postępowaniu egzekucyjnym w administracji* (tj. z uwagi na brak wymagalności obowiązku, jego umorzenie lub wygaśnięcie z innego powodu albo nie istnienie), b/ w przypadku 20 badanych spraw organ egzekucyjny podjął od jednej (w czterech sprawach) do 34 czynności egzekucyjnych (w jednej sprawie), które obejmowały m.in. zajęcie wynagrodzenia za pracę i/lub rachunku bankowego; ponadto dokumentowane były wizyty poborców u dłużników, w tym obejmujące spisanie protokołu o stanie majątkowym dłużnika, c/ w przypadku trzech spraw (nr 730531, 747566, 756644) organ ograniczył podejmowanie działania do jednokrotnego ustalenia informacji o zobowiązaniu, a z akt postępowania nie wynikało, jaka była przyczyna zaniechania podejmowania czynności egzekucyjnych przed umorzeniem postępowania.

(dowód: akta kontroli str. 794-821)

W sprawie analizowania przyczyn nieskutecznej egzekucji Komornik Skarbowy wyjaśnił, że *w kontrolowanym okresie nie prowadzono analizy przyczyn nieskutecznej egzekucji w stosunku do ukaranych popełniających liczne wykroczenia (co do osób, na które nakładano liczne mandaty w okresie kontrolowanym, a których skuteczność egzekucji była niska).*

(dowód: akta kontroli str. 971)

Ustalone
nieprawidłowości

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

1. W odniesieniu do 3 668 tytułów wykonawczych nie dochowano należytej staranności w działaniach związanych z wszczęciem postępowania egzekucyjnego i podejmowaniem czynności egzekucyjnych, gdyż – pomimo stosowanego do oceny sprawności wszczynania egzekucji wskaźnika EG.SWE⁵⁰ – w przypadku 2 333 tytułów (49,9%) zarówno wszczęcie takiego postępowania, jak i podjęcie takich czynności nastąpiło po upływie 60 dni od dnia wpływu tytułu do Urzędu, w przypadku 1 140 tytułów (24,4%) nie wszczęto postępowań egzekucyjnych, a pierwsze czynności egzekucyjne podjęto dopiero po upływie 60 dni od dnia ich otrzymania przez jednostkę kontrolowaną, natomiast w przypadku 195 tytułów (4,2%) zarówno wszczęcie postępowania jak i podjęcie pierwszej czynności nie nastąpiło pomimo upływu ww. 60 dni.

(dowód: akta kontroli str. 828)

Komornik Skarbowy Urzędu wyjaśnił: *stwierdzić należy, iż pomimo systematycznego spadku ilości spraw przypadających do realizacji na jednego pracownika, ilość ta jest nadal zbyt duża, ponieważ nie gwarantuje, iż pracownik dokona niezwłocznie wszystkich wymaganych czynności dla prawidłowej obsługi danej sprawy. Ponadto w wielu przypadkach wobec zobowiązanego, na którego został wystawiony tytuł wykonawczy, prowadzone są postępowania egzekucyjne w oparciu o wcześniejsze*

⁵⁰ Zgodnie z którym brak sprawności wszczynania egzekucji tytułów wykonawczych ogółem (czynnych) występuje w sytuacji wszczęcia postępowania egzekucyjnego po upływie 60 dni od dnia wpływu tytułu do Urzędu.

tytułu wykonawcze, zatem organowi znana jest sytuacja majątkowa zobowiązanego, dlatego w takich przypadkach wszczęcie postępowania egzekucyjnego inicjowane jest po ustaleniu nowego składnika majątku dłużnika. Dodatkowo problemem w podejmowaniu szybkich działań przez pracowników komórek egzekucyjnych stanowi duża ilość systemów, w których zawarte są dane zobowiązanych, a systemy te nie są wzajemnie kompatybilne.

(dowód: akta kontroli str. 973)

W powyższym zakresie Najwyższa Izba Kontroli zauważa, że podejmowanie pierwszych czynności egzekucyjnych i wszczynanie postępowań po upływie 60 dni od daty wpływu tytułu do Urzędu stanowi nieuzasadnione opóźnienie w działaniach organu egzekucyjnego.

2. Badanie próby 20 tytułów wykonawczych, wybranych z grupy tytułów, gdzie postępowania zakończono pomimo braku zapłaty, wykazało, że w trzech przypadkach (15% zbadanych spraw), po upływie odpowiednio 172, 965 i 1 087 dni podjęto wyłącznie czynność polegającą na ustaleniu informacji o zobowiązanym. I tak:

- w sprawie nr 730531 3 października 2016 r. (tj. po upływie 172 dni od wpływu do Urzędu tytułu wykonawczego) ustalono informację o zobowiązanym i do dnia umorzenia postępowania tj. 30 czerwca 2017 r. nie podjęto żadnych innych czynności,
- w sprawie nr 756644 6 marca 2018 r. (tj. po upływie 965 dni od wpływu do Urzędu tytułu wykonawczego) ustalono informację o zobowiązanym i do dnia umorzenia postępowania tj. 24 maja 2018 r. nie podjęto żadnych innych czynności,
- w sprawie nr 747566 7 marca 2018 r. (tj. po upływie 1 087 dni od wpływu do Urzędu tytułu wykonawczego) ustalono informację o zobowiązanym i do dnia umorzenia postępowania tj. 24 maja 2018 r. nie podjęto żadnych innych czynności.

(dowód: akta kontroli str. 794-821)

Komornik Skarbowy Urzędu wyjaśnił, że w ww. sprawach czynności egzekucyjnych innych niż ustalenie informacji o zobowiązanym nie podjęto, ze względu na fakt prowadzenia postępowań egzekucyjnych wobec zobowiązanych na podstawie tytułów wykonawczych wystawianych przez kilku innych wierzycieli, a samo postępowanie egzekucyjne okazywało się nieskuteczne. W przypadku sprawy o nr 756644 Komornik wyjaśnił również, że dokonano więcej czynności niż obrazuje to EGAPOLTAX, gdyż pracownicy monitorowali bazy danych w celu poszukiwania majątku zobowiązanego, lecz poszukiwania te nie były skuteczne.

(dowód: akta kontroli str. 971-972)

Najwyższa Izba Kontroli zauważa, że opisane powyżej nieprawidłowości polegające na niskiej częstotliwości podejmowania czynności i zaniechaniu ich podejmowania w okresie bezpośrednio poprzedzającym przedawnienie się wykonania kary grzywny świadczą o braku należytej rzetelności w działaniu organu egzekucyjnego. Ponadto należy zwrócić uwagę na obowiązek rzetelnego dokumentowania w podsystemie EGAPOLTAX wszystkich czynności egzekucyjnych podejmowanych wobec zobowiązanych, w tym również czynności nieskutecznych.

3. Badanie ww. próby 20 tytułów wykonawczych wykazało ponadto, że w przypadku 6 spraw (30%) podejmowane były czynności zmierzające do zastosowania środka egzekucyjnego, pomimo że od daty nałożenia grzywien w drodze mandatu karnego upłynęły już trzy lata. I tak:

- w sprawie nr 539511 12 lutego 2016 r. dokonano relacji o niemożności dokonania czynności egzekucyjnych w postępowaniu dotyczącym należności objętej tytułem, który wpłynął 9 marca 2011 r.
- w sprawie nr 660509 11 kwietnia 2017 r. dokonano relacji o niemożności dokonania czynności egzekucyjnych w postępowaniu dotyczącym należności objętej tytułem, który wpłynął 31 lipca 2013 r.
- w sprawie nr 660826 9 lutego 2017 r. dokonano sporządzenia protokołu o stanie majątkowym w postępowaniu dotyczącym należności objętej tytułem, który wpłynął 31 lipca 2013 r.
- w sprawie nr 733772 30 marca 2018 r. dokonano doręczenia odpisu tytułu wykonawczego w postępowaniu dotyczącym należności objętej tytułem, który wpłynął 5 grudnia 2014 r.
- w sprawie nr 734445 29 maja 2018 r. dokonano sporządzenia protokołu o stanie majątkowym w postępowaniu dotyczącym należności objętej tytułem, który wpłynął 5 grudnia 2014 r.
- w sprawie nr 742532 18 grudnia 2017 r. dokonano relacji o niemożności dokonania czynności egzekucyjnych w postępowaniu dotyczącym należności objętej tytułem, który wpłynął 5 grudnia 2014 r.

(dowód: akta kontroli str. 794-821)

Komornik Skarbowy Urzędu wyjaśnił, że *pracownik przydzielający sprawy do realizacji automatycznie w podsystemie EGAPOLTAX zlecił przydzielenie i następnie odbiór wszystkich otwartych spraw na danego zobowiązanego. Takie działanie stanowiło oczywistą omyłkę osoby obsługującej daną sprawę.*

(dowód: akta kontroli str. 972-973)

Ocena cząstkowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia, że sposób organizacji procesu obsługi tytułów wykonawczych obejmujących należności z tytułu grzywien nałożonych w drodze mandatu karnego nie zapewniał sprawnego wszczynania i podejmowania czynności zmierzających do wyegzekwowania dochodzonych należności. Z uwagi na skalę stwierdzonych nieprawidłowości (ponad $\frac{3}{4}$ tytułów wykonawczych objętych badaniem) stan taki oceniono negatywnie.

IV. Wnioski

Wnioski pokontrolne

Przedstawiając powyższe oceny 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*⁵¹, wnosi o:

1. Podjęcie działań zmierzających do sporządzania sprawozdań budżetowych jedynie w zakresie należności, dla których właściwym do ich poboru jest Urząd obsługujący Naczelnika.
2. Wprowadzenie mechanizmów kontrolnych w celu zapewnienia wiarygodności sporządzanych sprawozdań budżetowych i ich zgodności z ewidencją księgową.
3. Podjęcie działań mających na celu zapewnienie sprawnego wszczynania postępowań egzekucyjnych i podejmowania czynności egzekucyjnych w odniesieniu do tytułów wykonawczych obejmujących należności z tytułu grzywien nałożonych w drodze mandatów karnych.

⁵¹ Dz. U. z 2017 r. poz. 524, ze zm.; dalej: ustawa o NIK.

4. Wyeliminowanie przypadków nieuzasadnionych przerw w podejmowaniu czynności egzekucyjnych i zaniechań podejmowania czynności bezpośrednio przed przedawnieniem się wykonania kary grzywny.

5. Wprowadzenie mechanizmów kontrolnych zapobiegających przypadkom podejmowania czynności egzekucyjnych po upływie terminu przedawnienia należności.

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 Opolu.

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 21 dni od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o sposobie 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.

Opole, ~~31~~ stycznia 2019 r.

Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Opolu

Dyrektor

Kontroler
Przemysław Sparczyński
specjalista kontroli państwowej


.....
podpis


.....
Delegatura NIK w Opolu
podpis
Iwona Zyman

THE UNIVERSITY OF CHICAGO
DEPARTMENT OF CHEMISTRY
5800 S. UNIVERSITY AVENUE
CHICAGO, ILLINOIS 60637

RECEIVED
JAN 15 1964
BY
DR. J. H. GOLDSTEIN

NO. 1
JAN 15 1964

100