



**ORZECZENIE**  
**GŁÓWNEJ KOMISJI ORZEKAJĄCEJ W SPRAWACH**  
**O NARUSZENIE DYSCYPLINY FINANSÓW PUBLICZNYCH**

Warszawa, dnia 25 stycznia 2016 r.

Główna Komisja Orzekająca w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych w składzie:

<b>Przewodniczący:</b>	<i>Członek GKO:</i>	<b><i>Piotr Kaczorkiewicz</i></b>
<b>Członkowie:</b>	<i>Członek GKO:</i>	<b><i>Marcin Krzywoszyński (spr.)</i></b>
	<i>Członek GKO:</i>	<b><i>Teresa Warszawska</i></b>
<b>Protokolant:</b>		<b><i>Bartosz Głuszko</i></b>

przy udziale Zastępcy Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych Roberta Wydry, po rozpoznaniu, na rozprawie w dniu 25 stycznia 2016 r., odwołania wniesionego przez Obwinionego (...) - pełniącego w czasie zarzucanego naruszenia dyscypliny finansów publicznych funkcję Starosty Powiatu (...) - od orzeczenia Regionalnej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Katowicach z dnia 15 września 2015 r., sygn. akt: RKO/7100/49/15, którym Komisja Orzekająca uznała Pana (...) winnym naruszenia dyscypliny finansów publicznych określonego w **art. 11** ustawy z dnia 17 grudnia 2004r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (t.j. Dz. U. z 2013 r. poz. 168 i Dz. U. z 2012 r. poz. 1529) poprzez to, że w (...) dopuścił się naruszenia art. 44 ust. 1 pkt 3 i art. 254 pkt 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2013 r. poz. 885 z późn. zm.) poprzez:

- a) dokonanie w dniu 4 grudnia 2012 r. wydatku, który nie posiadał zabezpieczenia w planie finansowym jednostki. Powyższe dotyczy zatwierdzenia do wypłaty wynagrodzeń w rozdz. 75020 § 4110 – składki na ubezpieczenia społeczne. Planowane wydatki przekroczone o 10.174,20 zł,
- b) dokonanie w dniu 8 sierpnia 2014 r. wydatku w wysokości 77.388,00 zł. który nie posiadał zabezpieczenia w planie finansowym jednostki. Powyższe dotyczy zatwierdzenia do wypłaty faktury Nr FK1311/2014 za przeprowadzony przetarg na nieruchomości Skarbu Państwa, mimo że na dzień zapłaty wydatek nie został ujęty w planie finansowym jednostki.

Komisja Orzekająca I instancji odstąpiła od wymierzenia Obwinionemu kary i obciążyła Obwinionego obowiązkiem zwrotu kosztów postępowania na rzecz Skarbu Państwa w wysokości 291,71 zł.

**I. na podstawie art. 147 ust. 1 pkt 1 i 2a w związku z art. 78 ust. 1 pkt. 7 i w związku z art. 28 ust. 1 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz. U. z 2013 r. poz. 168 oraz z 2012 r. poz. 1529) zwanej dalej ustawą:**

- 1. uchyła pkt. 1 lit. a) zaskarżonego orzeczenia i w tym zakresie umarza postępowanie ze względu na znikomą szkodliwość czynu dla ładu finansów publicznych,**
- 2. w pozostałym zakresie utrzymuje zaskarżone orzeczenie w mocy.**

**Pouczenie:**

Orzeczenie niniejsze jest prawomocne w dniu jego wydania. Na niniejsze orzeczenie – w terminie 30 dni od dnia jego doręczenia – służy skarga do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie. Skargę wnosi się za pośrednictwem Głównej Komisji Orzekającej.

**Uzasadnienie**

Orzeczeniem Regionalnej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Katowicach (RKO) z dnia 15 września 2015 r. (...) uznany został odpowiedzialnym za naruszenie dyscypliny finansów publicznych określone w art. 11 ustawy poprzez to, że w (...) dopuścił się naruszenia art. 44 ust. 1 pkt 3 i art. 254 pkt 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (tekst jedn. Dz. U. z 2013 r. poz. 885 z późn. zm.) poprzez:

- 1) dokonanie w dniu 4 grudnia 2012 r. wydatku, który nie posiadał zabezpieczenia w planie finansowym jednostki. Powyższe dotyczy zatwierdzenia do wypłaty wynagrodzeń w rozdz.75020 § 4110 – składki na ubezpieczenia społeczne. Planowane wydatki przekroczone o 10.174.20 zł (pierwszy czyn);
- 2) dokonanie w dniu 8 sierpnia 2014 r. wydatku w wysokości 77.388,00 zł, który nie posiadał zabezpieczenia w planie finansowym jednostki. Powyższe dotyczy zatwierdzenia do wypłaty faktury Nr FK/1311/2014 za przeprowadzony przetarg na nieruchomości Skarbu Państwa, mimo że na dzień zapłaty wydatek nie został ujęty w planie finansowym jednostki (drugi czyn).

RKO odstąpiła od wymierzenia Obwinionemu kary i jednocześnie obciążyła go kosztami postępowania w wysokości 291,71 zł na rzecz Skarbu Państwa.

Postępowanie wyjaśniające zostało wszczęte przez Rzecznika Dyscypliny, na podstawie zawiadomień Prezesa Regionalnej Izby Obrachunkowej w Katowicach z dnia 13 i 30 stycznia

2015 r, złożonych po przeprowadzonej kontroli. We wniosku o ukaranie z dnia 1 czerwca 2015 r. Rzecznik Dyscypliny wniósł o ukaranie Obwinionego karą upomnienia.

W uzasadnieniu orzeczenia przedstawiono wyjaśnienia Obwinionego złożone w trakcie postępowania przed Rzecznikiem Dyscypliny (podtrzymane przez jego obrońcę na rozprawie przed RKO), z których wynika, że kwestionuje on zasadność stawianego zarzutu naruszenia dyscypliny finansów publicznych, polegającego na opłaceniu faktury Nr FK/1311/2013 w kwocie 77.388 zł, gdyż kwota ta nie stanowiła wydatku budżetowego, a jedynie, jak zaznaczono cyt. „... koszt transakcyjny obciążający należności Skarbu Państwa”. Wydatek ten wynikał z umowy jaką reprezentujący Skarb Państwa Starosta (...), w dniu 7 maja 2013 r., zawarł z (...) Specjalną Strefą Ekonomiczną S.A., której przedmiotem było przygotowanie nieruchomości do sprzedaży oraz zorganizowanie i przeprowadzenie przetargu na zbycie tej nieruchomości. W konsekwencji, wynikające z tej umowy zobowiązanie, obciążało Skarb Państwa, a nie Powiat. Jeżeli zobowiązanie zostało zawarte w imieniu Skarbu Państwa, to w żaden sposób nie powinno ono obciążać budżetu Powiatu w formie wydatku. Zadanie to nie mieści się w katalogu zadań własnych powiatu, trudno je również uznać za zadanie powiatu z zakresu administracji rządowej.

Odnosząc się do tej kwestii, RKO stwierdziła, że Starostwo Powiatowe, jako jednostka budżetowa, prowadzi gospodarkę finansową na zasadach przyjętych dla tych jednostek i równocześnie pełni funkcje reprezentanta interesów Skarbu Państwa, podejmując w jego imieniu czynności, m. in. w zakresie gospodarowania wchodzącymi w skład jego zasobu nieruchomościami (art. 23 ust. 1 ustawy z dnia 26 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami – tekst jedn. Dz. U. z 2015 poz. 1774, z późn. zm.). Jako jednostka budżetowa Starostwo pokrywa wydatki bezpośrednio z budżetu, a pobrane dochody odprowadza na rachunek odpowiednio dochodów budżetu państwa albo budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Nie jest dopuszczalne więc bezpośrednio przeznaczanie dochodów uzyskanych przez jednostkę budżetową na wydatki ponoszone w tej jednostce. Zadania z zakresu Skarbu Państwa są wykonywane przez starostę ze środków przekazywanych przez wojewodę w formie dotacji celowej. Dotacja powinna być wprowadzona do planu finansowego Starostwa po stronie dochodów. Prawidłowy przebieg operacji powinien zakładać odprowadzenie należnych wojewodzie środków, z uwzględnieniem potrącenia, zgodnie z art. 255 ust. 1 ustawy o finansach publicznych oraz art. 23 ust. 3 ustawy o gospodarce nieruchomościami. Następnie Zarząd Powiatu powinien wystąpić do Wojewody (...), który reprezentuje Skarb Państwa, o przekazanie Powiatowi (...) środków za przygotowanie przetargu. W Starostwie Powiatowym jednakże zapłata nastąpiła bezpośrednio z dochodów uzyskanych ze sprzedaży nieruchomości, a fakturę do zapłaty zatwierdził Obwiniony.

Odnosząc się do kwestii dokonania wydatku z przekroczeniem planu finansowego w związku z wypłatą wynagrodzeń za listopad 2012 r., Obwiniony przyznał, że miał miejsce błąd, zwrócił jednak uwagę na incydentalność zdarzenia a także skalę działania Powiatu (...). RKO uznała, że do naruszenia dyscypliny finansów publicznych w tym zakresie doszło, a odpowiedzialność Obwinionego wynika z faktu zatwierdzenia przez niego do wypłaty listy

wynagrodzeń. Podniesione okoliczności tego czynu miały, z uwzględnieniem także innych, wpływ na rozstrzygnięcie w zakresie kary.

Odnosząc się do kary, RKO wzięła jednocześnie pod uwagę fakt, że przekroczenie planu wydatków w związku z wypłatą wynagrodzeń miało charakter incydentalny, jednorazowy, natomiast w przypadku dokonania wydatku w związku z zapłatą faktury za przygotowanie i przeprowadzenie przetargu na zbycie nieruchomości, uwzględniono m. in. okoliczności związane z niewystarczającym przekazywaniem na rzecz Powiatu środków na zadania związane z gospodarowaniem nieruchomościami Skarbu Państwa. Uwzględniono również fakt, że Obwiniony nie był wcześniej karany za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. RKO oceniając szkodliwość czynu uznała, że już samo postępowanie przed Rzecznikiem i Komisją I instancji odniosło prewencyjne oddziaływanie na dalsze zachowanie (...). Z tego też względu odstąpiła od wymierzenia kary.

Odwołanie od orzeczenia RKO do Głównej Komisji Orzekającej w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych (GKO) Obwiniony złożył w dniu 22 października 2015 r. Zaskarżonemu orzeczeniu zarzucił:

- 1) nieuwzględnienie w trakcie postępowania okoliczności wystąpienia ujemnej przesłanki procesowej, o której mowa w art. 28 ustawy, w przypadku czynu, którego skutkiem było przekroczenie w dniu 4 grudnia 2012 r. planu wydatków o kwotę 10.174,20 zł;
- 2) błędne zinterpretowanie normy zawartej w art. 11 ust. 1 ustawy o finansach publicznych, poprzez uznanie, iż zapłata dokonana w dniu 8 sierpnia 2014 r. na podstawie faktury FK1311/2014 w wysokości 77.388,00 zł tytułem wynagrodzenia za przeprowadzony przetarg nieruchomości należącej do Skarbu Państwa, stanowi wydatek, o którym mowa w treści ww. normy prawnej.

Obwiniony wniósł o:

- 1) uchylenie orzeczenia i rozstrzygnięcie sprawy przez umorzenie postępowania w stosunku do przypisanego mu popełnienia czynu pierwszego, z uwagi na fakt zaistnienia ujemnej przesłanki procesowej, o której mowa a w art. 78 ust. 1 pkt 7 ustawy;
- 2) uchylenie orzeczenia i rozstrzygnięcie sprawy poprzez uniewinnienie od przypisanego mu popełnienia czynu drugiego, z uwagi na fakt zaistnienia ujemnej przesłanki procesowej, o której mowa w art. 78 ust. 1 pkt 2 ustawy,  
lub
- 3) uchylenie orzeczenia i rozstrzygnięcie sprawy poprzez umorzenie postępowania, względnie
- 4) uchylenie zaskarżonego orzeczenia i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania przez RKO.

W uzasadnieniu odwołania wskazał, że jedną z zasad postępowania jest niedochodzenie odpowiedzialności z zakresu dyscypliny finansów publicznych, kiedy stopień szkodliwości czynu dla finansów publicznych jest znikomy. Fakt jej wystąpienia, bądź też jej braku, powinien uwzględniać skład orzekający w przedmiotowej sprawie i to na etapie poprzedzającym rozstrzygnięcie sprawy. W ocenie odwołującego taka przesłanka występuje w odniesieniu do czynu pierwszego, tj. dokonania w dniu 4 grudnia 2012 r. wydatku w kwocie 10.174,20 zł, mimo braku zabezpieczenia stosownych środków w planie finansowym jednostki. Jednakże w uzasadnieniu orzeczenia RKO brak jest jakiegokolwiek wzmianki w tym zakresie, a podniesione przez Obwinionego, w formie pisemnej i ustnej, okoliczności zostały wzięte pod uwagę tylko i wyłącznie w aspekcie dotyczącym wymiaru kary. Odwołujący podkreślił, że szkodliwość tego czynu dla finansów publicznych była niewątpliwie znikoma, gdyż:

- a) ponadplanowy wydatek został dokonany nieumyślnie, przez pomyłkę, a błąd naprawiono niezwłocznie, już po dwóch dniach, tj. 6 grudnia 2012 r.;
- b) mimo, iż nastąpiło przekroczenie planu, wydatki dokonane mieściły się w planie funduszu plac Starostwa; nie doszło więc w tym przypadku do zmiany przeznaczenia wydatków;
- c) przekroczenie planu wydatków miało charakter incydentalny, jednorazowy;
- d) kwota przekroczenia stanowi jedynie niewielki ułamek wydatków ponoszonych tytułem wynagrodzeń i składek od nich naliczanych;
- e) przekroczenie wydatków nie wywołało żadnych negatywnych skutków dla gospodarki finansowej jednostki.

W przypadku czynu drugiego, tj. dokonania w dniu 8 sierpnia 2014 r. wydatku w wysokości 77.388,00 zł, który nie posiadał zabezpieczenia w planie finansowym jednostki, odwołujący nie zgodził się z oceną tego czynu poczynioną na gruncie odstępstwa od podstawowej, trwale ugruntowanej zasady gospodarki finansowej jednostki budżetowej (samorządowej), określonej w art. 11 ust. 1 ustawy o finansach publicznych. Przepis ten nie dopuszcza, mianowicie, możliwości bezpośredniego przeznaczania dochodów uzyskanych przez jednostkę budżetową na wydatki ponoszone w tej jednostce. Wg odwołującego zasada powyższa nie ma charakteru uniwersalnego, tj. bezwzględnej, nieprzewidującej jakichkolwiek wyjątków normy prawnej ponieważ w obowiązujących przepisach prawa można znaleźć rozwiązania, które w istotny sposób modyfikują jej treść, lub wręcz wykluczają jej stosowanie, wskazując na odmienny do obowiązującej zasady przepływ środków pieniężnych. Przykładowo wymienić tu można art. 255 ust. 1 ustawy o finansach publicznych, art. 10 ustawy z dnia 13 listopada o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (U. z 2015 r. poz. 513 ze zm.), § 18 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 7 grudnia 2010 r. w sprawie sposobu prowadzenia gospodarki finansowej jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych (Dz. U. Nr 241 poz. 1616 ze zm.). Zdanie Obwinionego są to przepisy szczególne, które uchylają obowiązek stosowania norm ogólnych w myśl zasady: specialis derogat legi generali. Zasadniczą przesłanką tych odmiennych przepływów środków pieniężnych jest fakt, że nie można przypisać im cech dochodów. Środki finansowe, które wpływają do budżetu z tytułu realizacji zadań zleconych, nadpłat, wynagrodzeń należnych

innym podmiotom na podstawie przepisów szczególnych, nie stanowią dochodu, gdyż jednostka nie posiada tytułu do ich gromadzenia i rozdysponowania w ramach budżetu.

Podobny charakter mają normy zawarte w ustawie z dnia 20 października 1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych (Dz. U. z 2015 r. poz. 282). Zgodnie z treścią art. 8 ust. 4 tej ustawy organ właściwy (starosta) może zlecić zarządzającemu strefą, w drodze umowy, przygotowanie nieruchomości do sprzedaży oraz przygotowanie i przeprowadzenie przetargu na zbycie tej nieruchomości. W konsekwencji wykonania takiej umowy (umowy zlecenia) pojawia się zobowiązanie starosty, do zapłaty wynagrodzenia zarządzającemu za wykonane czynności, i nie jest możliwe zastosowanie wprost mechanizmu określonego w art. 11 ust. 1 ustawy o finansach publicznych, ponieważ w świetle obowiązujących przepisów za dotknięty wadą prawną należałoby uznać sam fakt zawarcia umowy, a więc zdarzenie poprzedzające zapłatę wynagrodzenia. Pojawia się bowiem problem, czy starosta zawierając umowę ze Specjalną Strefą Ekonomiczną S.A. w (...) (Strefa) był uprawniony do takiego działania, czy też nie. Według RKO, wskazującej właściwy tryb postępowania w przedmiotowej sprawie, w pierwszej kolejności powinno nastąpić rozliczenie transakcji z budżetem wojewody (po dokonaniu stosownych potrąceń), a następnie zarząd powiatu powinien wystąpić do wojewody o przekazanie powiatowi środków za zapłatę, za wykonane przez Strefę zadanie zlecone. Taka sekwencja zdarzeń dopuszczałaby tym samym, zdaniem odwołującego, do możliwości zaciągnięcia zobowiązania bez upoważnienia zawartego w uchwale budżetowej, czy też w planie finansowym. Ten sposób rozliczenia transakcji, wskazany przez RKO jako właściwy w przedmiotowej sprawie, oprócz wątpliwości co do jego zgodności z dyspozycją normy art. 15 ustawy, uniemożliwia również prawidłowe, oparte na zasadach równości, współdziałanie odrębnych podmiotów prawa, tj. Skarbu Państwa i powiatu. Wynika z niego, że działający poza systemem państwowej władzy publicznej, ale w jej imieniu i na jej rzecz - starosta, może, wykonując zadanie zlecone, zaciągnąć zobowiązanie, którego skutki mogą obciążać i obciążać budżet powiatu, jeśli wojewoda nie przekaże stosownej dotacji celowej. Nasuwa się więc pytanie, jeśli wszystkie środki z tytułu transakcji (po właściwym potrąceniu) powinny być odprowadzone na rachunek wojewody, jak twierdzi RKO, to kto i z jakich środków pokryje wynagrodzenie należne Strefie, w sytuacji, kiedy przysługująca kwota nie wpłynie na rachunek powiatu. Zdaniem odwołującego, nie mogą to być dochody powiatu ponieważ byłoby to sprzeczne z normą zawartą w art. 49 ust. 1 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, zgodnie z którą jednostka wykonująca zadania zlecone z zakresu administracji rządowej oraz inne zadania zlecone ustawami, otrzymuje z budżetu państwa dotacje celowe w wysokości zapewniającej wykonanie tych zadań. Dotacje te powinny być przekazywane w sposób umożliwiający pełne i terminowe wykonanie zadań zleconych (art. 45 ust. 5 tej ustawy). Przyjęcie założenia, że zawarcie umowy zlecenia powinno być poprzedzone decyzją o zabezpieczeniu środków na dotacje również nie prowadzi do stworzenia prawidłowego wzorca transakcji, gdyż byłoby rozwiązaniem nieefektywnym ekonomicznie, jeśli uwzględnić, że budżet konstruowany jest z uwzględnieniem zasady uprzedniości, a więc przed rozpoczęciem roku budżetowego. Immanentną cechą budżetu jest planowanie, niemożliwe do przeprowadzenia w przypadku zdarzeń przyszłych i niepewnych, np. jak zadanie polegające na przygotowaniu nieruchomości do sprzedaży oraz zorganizowaniu i przeprowadzeniu przetargu na zbycie nieruchomości, w której nie wiadomo, czy zarządzający strefą sprzeda jakkolwiek

nieruchomość, a także czy można się spodziewać w takich okolicznościach wpływów budżetowych i ewentualnie w jakiej wysokości. Wysokość pobranych dochodów ma znaczenie, gdyż wynagrodzenie zarządzającego ustalane jest jako procent wartości transakcji. Czy miałyby on zabezpieczone na ten cel wystarczające środki, w sytuacji kiedy, jak pokazuje praktyka powiatu, potrzeby w tym zakresie są zabezpieczane na poziomie znikomym. Powyższe, zdaniem odwołującego, prowadzi do wniosku, że zapłata wynagrodzenia za realizację zadania zleconego Strefie nie powinna stanowić wydatku w rozumieniu art. 11 ust. 1 ustawy o finansach publicznych, a jedynie koszt obciążający transakcję związaną z przekazywaniem dochodów należnych Skarbowi Państwa z tytułu sprzedaży nieruchomości wchodzących w skład jego zasobu w powiecie. Za podstawę prawną takiego rozwiązania należy przyjąć art. 8 ust. 4 ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych, zgodnie z którym wynagrodzenie strefy, jak podkreśla odwołujący, pomniejsza dochód Skarbu Państwa. Przepis ten, stanowi *lex specialis* w stosunku do wyżej wskazanego art. 11 ust. 1 ustawy o finansach publicznych.

W konkluzji odwołujący stwierdza, że wykładnia prawa i oparty na niej wzorzec postępowania, a także nieuwzględnienie w treści orzeczenia ujemnej przesłanki procesowej powodują, iż trudno uznać rozstrzygnięcie w przedmiotowej sprawie za sprawiedliwe. Ponadto zastrzeżenia budzi brak uwzględnienia złożonych w trakcie postępowania wyjaśnień w przedmiocie winy (w odwołaniu błędnie powołano się na art. 18 ust. 2 ustawy zamiast na art. 19 ust. 2).

Rozprawa przed Główną Komisją Orzekającą w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych, odbyła się w dniu 25 stycznia 2016 r. bez udziału Obwinionego i jego obrońcy, prawidłowo powiadomionych. Zastępca Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych wniósł o utrzymanie w mocy orzeczenia pierwszoinstancyjnego. GKO, po analizie zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego oraz po zapoznaniu się ze stanowiskiem Zastępcy Głównego Rzecznika, doszła do przekonania, że odwołanie zasługuje jedynie na częściowe uwzględnienie.

W szczególności GKO zważyła, co następuje:

Przystępując do rozpatrzenia sprawy GKO, zgodnie z ustawowym obowiązkiem wynikającym z art. 24 ust. 1 ustawy, dokonała porównania stanu prawnego w czasie popełnienia czynu ze stanem prawnym obowiązującym w czasie orzekania. Stwierdzić należy, że zarówno w czasie wskazanym jako czas popełnienia, jak i w czasie orzekania przed GKO oba przypisane Obwinionemu czyny określone były w niezmiennym w tym okresie art. 11 ustawy. Nie uległy także zmianie inne przepisy prawa źródłowego (materialnego) wskazane we wniosku o ukaranie, których naruszenie przypisano Obwinionemu w orzeczeniu RKO.

GKO przyjęła ponadto bez zastrzeżeń ustalony przez RKO stan faktyczny sprawy, potwierdzony w zgromadzonym materiale dowodowym. Stanu tego zresztą nie kwestionują strony postępowania. W tej sytuacji pozostaje więc odnieść się do zasadniczych kwestii podniesionych przez Obwinionego we wniesionym odwołaniu.

Zarzut odwołującego w odniesieniu do pierwszego czynu dotyczył nieuwzględnienia w trakcie postępowania okoliczności wystąpienia ujemnej przesłanki procesowej, o której mowa w art. 28 ust. 1 ustawy. Zgodnie z tym przepisem nie dochodzi się odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, którego stopień szkodliwości dla finansów publicznych jest znikomy. Przy ocenie stopnia szkodliwości dla finansów publicznych naruszenia dyscypliny finansów publicznych uwzględnia się wagę naruszonych obowiązków, stopień i okoliczności ich naruszenia a także skutki naruszenia (ust. 1a). Przy ocenie stopnia szkodliwości naruszenia wywołującego skutki finansowe uwzględnia w szczególności wysokość skutku finansowego, w tym m.in. kwotę środków publicznych wydatkowanych bez upoważnienia (ust. 2 pkt 3). Przy ocenie stopnia szkodliwości dla finansów publicznych naruszenia dyscypliny finansów publicznych niewywołującego natomiast skutków finansowych bierze się pod uwagę w szczególności wagę naruszonych obowiązków (ust. 3).

Zdaniem GKO, podnoszone w odwołaniu okoliczności odnośnie do tego czynu zasługują na uwzględnienie. W szczególności zważyć należy fakt, że nieprawidłowość w zakresie przekroczenia planu finansowego została szybko zauważona w jednostce i niezwłocznie, w ciągu dwóch dni, naprawiona. GKO dostrzega okoliczności, które mogły stanowić obiektywne utrudnienie w prawidłowym ujęciu wydatków dotyczących wynagrodzeń w tym samym czasie we właściwych rozdziałach klasyfikacji budżetowej, gdyż często charakter zadań wykonywanych przez pracowników przesądzał o zakwalifikowaniu wydatku w zakresie ich wynagrodzeń (wraz z pochodnymi) do danego lub innego rozdziału klasyfikacji budżetowej. Sytuacja ta, jak przedstawiała w złożonych wyjaśnieniach inspektorowi ds. kontroli gospodarki finansowej Główna Księgowa Starostwa - wymagała przeliczenia i przygotowania odpowiednich pomocniczych zestawień, na podstawie których dokonywane były przeksięgowania wydatków do innych niż pierwotnie kwalifikowano rozdziałów klasyfikacji budżetowej. Szczegółowe rozdzielenie wynagrodzeń było niezbędne między innymi w celu prawidłowego i rzetelnego rozliczenia dotacji celowej na zadania z zakresu administracji rządowej. Czasowe zaangażowanie środków jednego rozdziału (75020 – Starostwo powiatowe), które spowodowało krótkie, dwudniowe, przekroczenie planu wydatków w tym rozdziale, wynikało z konieczności zapewnienia, w pierwszej kolejności, dokonania w obowiązującym terminie wypłat wynagrodzeń. Następnie w krótkim czasie zostało doprowadzone do stanu zgodnego ze stanem wynikającym z dokonanych szczegółowych rozliczeń zaangażowania pracowników w realizację poszczególnych zadań. Zdaniem GKO wyjaśnienia te zasługują na uwzględnienie, gdyż jednoznacznie wskazują na przejściowy, krótkotrwały charakter przekroczenia planu, a tym samym znikomą jego szkodliwość. Także kwota przekroczenia w stosunku do wydatków na płace i pochodne w budżecie Starostwa była niska, a poza tym nie wykroczała ona poza łączny fundusz płac tej jednostki. W tej sytuacji, stosownie do art. 78 ust. 1 pkt 7 ustawy, należało umorzyć postępowanie w zakresie tego czynu.

Zarzut odwołującego - w odniesieniu do czynu drugiego - dotyczy błędnego, jego zdaniem, zinterpretowania normy zawartej w art. 11 ust. 1 ustawy o finansach publicznych, poprzez uznanie, iż zapłata dokonana w dniu 8 sierpnia 2014 r. w wysokości 77.388,00 zł za przeprowadzony przetarg na sprzedaż nieruchomości należącej do Skarbu Państwa, zleconego przez Starostwo, stanowi wydatek, o którym mowa w treści ww. normy prawnej. GKO nie



podziela tego stanowiska i uznaje, że jest to bezsprzecznie wydatek jednostki budżetowej, a tym samym RKO prawidłowo wskazała, że Obwiniony swoim działaniem bezpodstawnie naruszył wynikającą z tego przepisu podstawową zasadę obowiązującą jednostki budżetowe (w tym samorządowe), zgodnie z którą pokrywają one wydatki bezpośrednio z budżetu, a pobrane dochody są zobowiązane odprowadzić na rachunek odpowiednio dochodów budżetu państwa albo budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Wszelkie odstępstwa od tej zasady musiałyby mieć swoje umocowanie w przepisach, zwłaszcza ustawy o finansach publicznych, a tak nie jest w przedmiotowej sprawie. W sferze prawa publicznego obowiązuje bowiem reguła, że dozwolone są tylko takie zachowania, które są przewidziane przez przepisy prawa, co oznacza, wbrew ogólnym zasadom wynikającym z prawa cywilnego, że każde odstępstwo (wyjątek) od ogólnej reguły musi wynikać z normy prawnej wyraźnie to określającej. Obowiązujące przepisy dopuszczają możliwość potrącenia z zebranych dochodów ich części z przeznaczeniem na dochody własne jednostki samorządu terytorialnego (art. 255 ust. 1 ustawy o finansach publicznych). Jest to, zdaniem GKO, jedyny tytuł uprawniający do pomniejszenia dochodów odprowadzanych na rachunek budżetu państwa w związku z realizacją zadań zleconych, jaki przysługuje jednostce samorządu terytorialnego. Jednostka nie ma innego tytułu do pomniejszania tych dochodów, w tym także pokrywania z nich bezpośrednio określonych wydatków. Obowiązujące przepisy prawa nie przewidują zniesienia lub ograniczenia obowiązku wynikającego z art. 255 ust. 1 ustawy o finansach publicznych. Takiego tytułu nie zawiera także wskazany przez odwołującego art. 8 ust. 4 ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych, który brzmi: „Organ właściwy na podstawie przepisów ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami może zlecić zarządzającemu w drodze umowy przygotowanie nieruchomości do sprzedaży oraz zorganizowanie i przeprowadzenie przetargu na zbycie tej nieruchomości.” Stanowi on jedynie, że starosta, jako organ właściwy, może zlecić, w drodze umowy, zarządzającemu (specjalną strefą ekonomiczną) wykonanie ściśle określonych zadań. Przepis ten nie daje w żaden sposób tytułu do potrącenia należnego wynagrodzenia za realizację tych zadań z dochodów uzyskanych ze sprzedaży nieruchomości, a tylko taki zapis mógłby stanowić odstępstwo od ogólnej zasady finansowania jednostek budżetowych (w tym samorządowych, jak w niniejszej sprawie). Nie jest więc uprawnione twierdzenie odwołującego, że zapłata faktury za wykonane zadanie nie stanowi wydatku budżetowego, a jedynie koszt transakcyjny obciążający należność Skarbu Państwa. Zadania z zakresu administracji rządowej lub wynikające z innych ustaw są wykonywane przez jednostkę samorządu terytorialnego ze środków przekazywanych przez wojewodę w formie dotacji celowej. Dotacja powinna być przekazana w wysokości zapewniającej realizację zadań i w sposób umożliwiający pełne i terminowe ich wykonanie (art. 49 ust. 1 i ust 5 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego). W przypadku niedotrzymania tego warunku jednostce przysługuje prawo dochodzenia należności wraz z odsetkami w wysokości jak dla zaległości podatkowych, w postępowaniu sądowym. Stosownie do art. 8 ust. 1 pkt 1 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, dotacja ta stanowi dochód powiatu. Tym samym musi być ona ujęta w budżecie tej jednostki, podobnie jak i wydatki związane z realizacją takich zadań. Wyraźnie na to wskazuje art. 237 ust 2 pkt 1 ustawy o finansach publicznych, który stanowi, że w planie dochodów i wydatków budżetu jednostki samorządu terytorialnego wyodrębnia się dochody i wydatki związane z realizacją zadań z zakresu

administracji rządowej i innych zleconych jednostce samorządu terytorialnego odrębnymi ustawami. Co więcej, wykonując budżet jednostki samorządu terytorialnego, jej zarząd zobowiązany jest opracować odrębny plan finansowy zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych jednostce samorządu terytorialnego odrębnymi ustawami, przyjmując jako podstawę do tego planu kwotę dotacji przyznanych na ten cel w roku budżetowym oraz wielkość dochodów związanych z realizacją tych zadań, które podlegają przekazaniu do budżetu państwa (art. 249 ust. 1 pkt 2 ustawy o finansach publicznych). Z realizacji tego planu sporządza się odrębne sprawozdania budżetowe odpowiednio Rb 27ZZ – kwartalne sprawozdanie z wykonania dochodów związanych z realizacją zadań w zakresie administracji rządowej i Rb 50 – kwartalne sprawozdanie o dotacjach/wydatkach z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych jednostkom samorządu terytorialnego ustawami. Wszystkie przytoczone wyżej przepisy ewidentnie wskazują konieczność ujmowania dochodów związanych z realizacją zadań zleconych jednostkom samorządu terytorialnego jak i wydatków na realizację tych zadań w sposób zgodny z ogólną regułą finansowania obowiązującą jednostki budżetowe.

Odwołujący twierdzi, że uwzględniając wskazany przez RKO, jako właściwy, tryb postępowania - zgodnie z którym w pierwszej kolejności powinno nastąpić rozliczenie dochodów z budżetem wojewody (po dokonaniu stosownych potrąceń), a następnie zarząd powiatu powinien wystąpić do wojewody o przekazanie powiatowi środków za wykonane zadanie zlecone - starosta nie miał możliwości zastosowania wprost mechanizmu określonego w art. 11 ust. 1 ustawy o finansach publicznych. W świetle obowiązujących przepisów należałoby bowiem uznać sam fakt zawarcia umowy, a więc zdarzenie poprzedzające zapłatę wynagrodzenia za dotknięty wadą prawną. Zdaniem GKO, przedstawiony przez RKO tryb postępowania jest poprawny, choć wskazane następstwo zdarzeń nie może być uznane za właściwe i może prowadzić do błędnych wniosków. Wystąpienie bowiem do wojewody o przydzielenie dotacji celowej, w przypadku gdy dotacja dotychczas przyznana jest niewystarczająca lub w ogóle nie była przydzielona, jest niezależne od czynności przekazywania pobranych dochodów budżetowych na rachunek bieżący dochodów dysponenta części budżetowej przekazującego dotacje celową (wojewody). Wojewoda przydzielając dotację jednostce samorządu terytorialnego bierze pod uwagę jedynie zadania zlecone jakie planuje się zrealizować w tej jednostce i nie może uzależnić tego od wcześniejszego otrzymania wpływów, które w następstwie wykonania zadania powinny do niego ostatecznie być przelane. Dotacja na realizację zadania zleconego powinna być przydzielona i ujęta w planie finansowym jednostki przed zaciągnięciem jakiegokolwiek zobowiązania dotyczącego tego zadania. W przeciwnym bowiem przypadku, jak słusznie zauważa odwołujący, dopuszczono by możliwość jego zaciągnięcia bez upoważnienia. Prowadziłoby to do naruszenia normy ogólnej wynikającej z art. 46 ust. 1 ustawy o finansach publicznych i stanowiłoby naruszenie dyscypliny finansów publicznych z art. 15 ustawy.

Zdaniem GKO, Obwiniony swoim czynem naruszył prawdopodobnie także te przepisy, tj. w czasie zawarcia umowy ze Strefą, nie posiadając upoważnienia wynikającego z planu finansowego, zaciągnął zobowiązanie poprzez zawarcie umowy zlecenia z tym podmiotem. Zaciągnięcie zobowiązania powinna poprzedzać decyzja o zabezpieczeniu dotacji na zadanie zlecone w planie finansowym jednostki. Jednakże zarzut taki nie był mu postawiony, stąd też

GKO skupiła się zasadniczo na zarzucie przypisanym Obwinionemu w orzeczeniu RKO (zgodnym z wnioskiem o ukaranie), gdyż do niego zastał zgromadzony materiał dowodowy, i on podlega kontroli instancyjnej.

Niemniej jednak, należy odnieść się do niektórych wywodów odwołującego w tym przedmiocie. Uważa on mianowicie, że w przedmiotowej sprawie przedstawiony wyżej tryb postępowania byłby rozwiązaniem nieefektywnym w kontekście zasady uprzedniości obowiązującej przy konstruowaniu budżetu. Immanentną cechą budżetu jest bowiem planowanie, niemożliwe do przeprowadzenia w przypadku zdarzeń przyszłych i niepewnych, np. jak zadanie polegające na przygotowaniu nieruchomości do sprzedaży oraz zorganizowaniu i przeprowadzeniu przetargu na ich zbycie, w sytuacji gdy nie wiadomo, czy zarządzający strefą sprzeda jakąkolwiek nieruchomość. Zdaniem GKO, jest to teza nieprawdziwa. W budżecie, w planie finansowym ujmowane są także zadania, co do których nie zawsze jest 100 % pewność, że wystąpią one w skali w jakiej je zaplanowano. Często bazę ustalenia wielkości planistycznych stanowią faktyczne wielkości wydatków i dochodów z lat poprzednich, które niekoniecznie muszą się powtórzyć w roku planistycznym. Ale na taką sytuację budżet zabezpiecza się przez wydzielenie rezerw (ogólna i celowe), jakie mogą tworzyć uprawnione organy i które na uzasadniony wniosek mogą być uruchamiane. Przykładowo w budżecie państwa na 2014 r. planowano rezerwę celową pod nazwą „Uzupełnienie wydatków na gospodarkę nieruchomościami”. Środki tej rezerwy mogły być dodatkowo uruchomione na zasadny wniosek dysponenta części budżetowej (województwa) z przeznaczeniem na dotację celową dla jednostek samorządu terytorialnego, gdyby się okazało, że zaplanowane w budżecie środki na ten cel są niewystarczające. Możliwe są także inne narzędzia stosowane w praktyce polegające na dokonaniu przez właściwego dysponenta zmniejszaniu kwoty planowanych wydatków (np. dotacji celowej) u jednego dysponenta trzeciego stopnia (kwota, którą dysponuje okazała się nadmierna w stosunku do faktycznie realizowanych w danym roku zadań) i przekazaniu tej kwoty dysponentowi, który realizuje zadania w rozmiarze większym niż to wynikałoby z pierwotnie ustalonego budżetu. Zarzut o nieefektywności tego rozwiązania, nawet gdyby uznać jego zasadność na gruncie stosunków cywilnoprawnych między dwoma podmiotami, nie może się ostać, w przypadku, gdy jedną ze stron jest podmiot sektora finansów publicznych. Jak już wcześniej zaznaczono, w prawie publicznym obowiązuje zasada, że dozwolone jest tylko to co wynika z przepisów prawa. Oczywiście istnieje domniemanie racjonalności działania ustawodawcy stanowiącego to prawo. I tak jest też w przypadku przepisów prawnych mających zastosowanie w przedmiotowej sprawie. Wynikające z art. 11 ust. 1 ustawy o finansach publicznych zasada pokrywania przez jednostki budżetowe wydatków bezpośrednio z budżetu i odprowadzania pobranych dochodów na rachunek odpowiednio budżetu państwa albo jednostki samorządu terytorialnego ma swoje oparcie w innej ważnej zasadzie finansów publicznych, a mianowicie zasadzie przejrzystości. Ustawodawca na przestrzeni wielu ostatnich lat wzmacniał tę zasadę przez eliminację (ograniczenie) form, które ją zakłócały, między innymi odchodząc od kategorii środków specjalnych, czy poważnie ograniczając rozwiązanie w postaci wydzielonych rachunków dochodów jednostek budżetowych (art. 11 a ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych), które dawały jednostce budżetowej prawo do dokonywania, na ściśle określonych zasadach, wydatków ze zgromadzonych dochodów.

Powyższe prowadzi do wniosku, że Obwiniony popełnił przypisane mu naruszenie dyscypliny finansów publicznych w odniesieniu do czynu drugiego i można mu przypisać winę, gdyż nie dołożył staranności wymaganej od osoby odpowiedzialnej za wykonanie obowiązków w zakresie całości gospodarki finansowej Starostwa. Obwiniony powinien bowiem znać i przestrzegać zasady, że może dokonywać wydatków tylko wówczas, gdy ma na nie zaplanowane środki (ewentualne odstępstwa w tym zakresie musiałyby być wprost przewidziane w prawie). Takie postępowanie uchroniłby go od naruszenia dyscypliny finansów publicznych. Nie ma zatem podstaw do uchylenia orzeczenia RKO i uniewinnienia Obwinionego od zarzutu naruszenia dyscypliny finansów publicznych w zakresie czynu drugiego. Brak jest także jakichkolwiek podstaw do przekazania sprawy do ponownego rozpoznania przez RKO.

Mając na uwadze powyższe GKO orzekła, jak w sentencji.