



ORZECZENIE
GLÓWNEJ KOMISJI ORZEKAJĄCEJ W SPRAWACH
O NARUSZENIE DYSCYPLINY FINANSÓW PUBLICZNYCH

Warszawa, dnia 22 maja 2017 r.

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

Przewodniczący:	<i>Członek GKO:</i>	Piotr Gryśka
Członkowie:	<i>Członek GKO:</i>	Leszek Biedka
	<i>Członek GKO:</i>	Jadwiga Walaszczyk-Fedorowicz (spr.)
Protokolant:		Dorota Machnicka

przy udziale Zastępcy Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych Roberta Wydry, po rozpoznaniu, na rozprawie w dniu 22 maja 2017 r., odwołania wniesionego przez Rzecznika dyscypliny finansów publicznych na niekorzyść Pana (...) - pełniącego w czasie zarzucanego naruszenia dyscypliny finansów publicznych funkcję Wójta Gminy (...) - od orzeczenia Regionalnej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Szczecinie z dnia 22 listopada 2016 r., sygn. akt: RIO-KO-49/2016, którym Regionalna Komisja Orzekająca:

1. Uniewinniła Pana (...) od zarzucanych Mu czynów w rozumieniu art. 18 pkt 2 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz. U. z 2013 r. poz. 168 i z 2012 r. poz. 1529 z późn. zm.), zwanej uondfp polegających na wykazaniu danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej w sprawozdaniach:

1) Rb-27S rocznym sprawozdaniu z wykonania planu dochodów budżetowych jednostki samorządu terytorialnego za okres od początku roku do dnia 31 grudnia 2013 r., (korekta nr 1) sporządzonym dnia 28 lutego 2014 r. w zakresie dochodów uzyskanych przez Gminę (...) z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych (dz. 756, rozdz. 75621 § 0010) wykazano w

kwocie 1 280 160,00 zł zamiast wynikającej z ewidencji księgowej kwocie 1 278 822,00 zł, tj. różnica o kwotę 1.338,00 zł,

2) Rb-PDP rocznym sprawozdaniu z wykonania dochodów podatkowych na koniec 2013r., (korekta nr 1) sporządzonym w dniu 27 marca 2015 r. w zakresie dochodów uzyskanych przez Gminę (...) z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych wykazano w kwocie 1280160,00 zł zamiast wynikającej z ewidencji księgowej kwocie 1278822,00 zł, tj. różnica o kwotę 1.338, 00 zł,

3) Rb-NDS kwartalnym sprawozdanie o nadwyżce/deficycie jednostki samorządu terytorialnego za okres od początku roku do dnia 31 grudnia 2013 r., sporządzonym dnia 26 marca 2014 r. (korekta nr 3) w zakresie wykonani dochodów, które wykazano w kwocie 20 821 604,69 zł, zamiast wynikającej z ewidencji księgowej (konto 901) w kwocie 20 820 266,69 zł, tj. różnica o kwotę 1.338,00 zł.

2. Uniewinniła Pana (...) od zarzucanego Mu czynu z art. 18 pkt 2 uondfp polegającego na wykazaniu danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej w sprawozdaniach dot. rozchodów, które w poz. D 25 wykazano w kwocie 0,00 zł, zamiast w wartości środków przekazanych w dniu 31 grudnia 2013 r. na rachunek bankowy (lokata) nr 40 9393 1010 2600 1140 2000 0200 i objętych ewidencją księgową na koncie 139LB w kwocie 41 462,70 zł.

3. Umorzyła postępowanie w zakresie czynu z art. 18 pkt 2 uondfp polegającego na niezłożeniu w Urzędzie Gminy (...) w obowiązującym terminie jednostkowych sprawozdań obejmującym swym zakresem organ i Urząd:

1) Rb-N kwartalne sprawozdanie o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych:

- do dnia 10 lipca 2013 r., – według stanu na koniec II kwartału 2013 r.,
- do dnia 10 października 2013 r. – według stanu na koniec III kwartału 2013 r.,
- do dnia 3 lutego 2014 r. – według stanu na koniec IV kwartału 2013 r.,
- do dnia 14 kwietnia 2014 r. – według stanu na I kwartał 2014 r.,
- do 10 lipca 2014 r. – według stanu na koniec II kwartału 2014 r.,

2) Rb-Z kwartalne sprawozdanie o stanie zobowiązań według tytułów dłużnych oraz poręczeń i gwarancji:

- do dnia 1 O lipca 2013 r. – według stanu na koniec II kwartału 2013 r.,
- do dnia 1 O października 2013 r. – według stanu na koniec III kwartału 2013 r.,
- do dnia 3 lutego 2014 r. – według stanu na koniec IV kwartału 2013 r.,
- do dnia 10 kwietnia 2014 r. – według stanu na I kwartał 2014 r.,

- do 10 lipca 2014 r. – według stanu na koniec II kwartału 2014 r.,
oraz orzekła, że koszty postępowania ponosi Skarb Państwa,

orzeka:

na podstawie art. 147 ust. 1 pkt 3 uodfp, uchyla w całości zaskarżone orzeczenie i przekazuje sprawę do ponownego rozpoznania przez Regionalną Komisję Orzekającą w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Szczecinie.

Pouczenie:

Od niniejszego orzeczenia środek zaskarżenia nie przysługuje.

Uzasadnienie

Naruszenie przez wójta Gminy (...), pana (...), dyscypliny finansów publicznych w rozumieniu art. 18 pkt 2 uodfp polegało na wykazaniu w 3 sprawozdaniach budżetowych za 2013 r. (Rb-27S, Rb-PDP i Rb-NDS) danych niezgodnych z ewidencją księgową oraz na niesporządzeniu i niezłożeniu w obowiązującym terminie 10 sprawozdań kwartalnych (Rb-N i Rb-Z za II, III i IV kwartał 2013 r. oraz za I i II kwartał 2014 r.).

Rzecznik dyscypliny finansów publicznych zarzucił panu (...):

- ✓ wykazanie w sprawozdaniach Rb-27S i Rb-PDP oraz w sprawozdaniu Rb-NDS wg stanu na koniec 2013 r. danych w zakresie dochodów z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej (w sprawozdaniach wykazano dochody z tego tytułu wyższe o kwotę 1.338 zł od dochodów ujętych w ewidencji księgowej), a ponadto niewykazanie w sprawozdaniu Rb-NDS w poz. D 25 ujętych w ewidencji księgowej rozchodów w kwocie 41.462,70 zł, przekazanej na rachunek bankowy Gminy w dniu 31 grudnia 2013 r.,

co było niezgodne z § 9 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz. U. poz. 119 z późn. zm.),

- ✓ niezłożenie w Urzędzie Gminy (...) w obowiązującym terminie sprawozdań kwartalnych Rb-N za II, III i IV kwartał 2013 r. i za I i II kwartał 2014 r. oraz sprawozdań Rb-Z za te same okresy sprawozdawcze, obejmujących swym zakresem organ i Urząd,

co było niezgodne z § 6 ust. 1 pkt 3 w związku z § 4 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych (Dz. U. z 2014 r. poz. 1773 z późn. zm.).

Obwiniony wyjaśniał, że brak zgodności z ewidencją księgową danych dotyczących dochodów z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych, wykazanych w sprawozdaniach Rb-27S i Rb-PDP oraz w sprawozdaniu Rb-NDS, był spowodowany koniecznością korekty sprawozdań o kwotę 1.338 zł, co zostało dokonane, jednak nota księgowa korygująca błędny zapis nie została przez przeoczenie zaksięgowana, natomiast niewykazanie w sprawozdaniu Rb-NDS kwoty rozchodów ujętych w ewidencji księgowej (41.462,70 zł) wynikało z faktu, że była to kwota lokaty nocnej, księgowanej automatycznie na rachunku nocnych lokat bankowych. Obwiniony podjął działania mające na celu uniknięcie podobnych błędów w przyszłości.

Regionalna Komisja Orzekająca przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Szczecinie orzekła w sprawie, jak następuje:

- na podstawie art.78 ust. 1 pkt 1 w związku z art. 26 ust. 2 uondfp uniewinniła pana (...)od zarzutu wykazania danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej w sprawozdaniach Rb-27S i Rb-PDP oraz w sprawozdaniu Rb-NDS w części dotyczącej niezgodności o kwotę 1.338 zł w dochodach z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych,
- na podstawie art.78 ust. 1 pkt 1 w związku z art. 24 ust. 1 uondfp uniewinniła pana (...)od zarzutu wykazania danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej w sprawozdaniu Rb-NDS w części dotyczącej niewykazania ujętej w ewidencji kwoty 41.462,70 zł, przekazanej na rachunek bankowy Gminy w dniu 31 grudnia 2013 r.,
- na podstawie art.78 ust. 1 pkt 7 w związku z art. 28 uondfp umorzyła postępowanie w zakresie czynu polegającego na niezłożeniu w obowiązującym terminie jednostkowych sprawozdań obejmujących swym zakresem organ i Urząd (wyszczególnionych w sentencji orzeczenia).

Uzasadniając sposób rozstrzygnięcia odnośnie do poszczególnych zarzutów, Regionalna Komisja Orzekająca ograniczyła się do wskazania numeracji i przytoczenia treści przepisów stanowiących podstawę tych rozstrzygnięć.

Orzeczenie zostało w całości zaskarżone przez rzecznika dyscypliny finansów publicznych, który zarzucił Komisji Orzekającej I instancji naruszenie art. 137 ust. 2 pkt 1 uondfp, poprzez niewskazanie faktów i okoliczności, które uwzględnił skład orzekający, wydając rozstrzygnięcie o uniewinnieniu oraz o umorzeniu postępowania. Rzecznik przedstawił w szczególności następujące zastrzeżenia:

- ✓ brak ustosunkowania się Komisji Orzekającej I instancji do faktu, że kwota różnicy między danymi wykazanymi w sprawozdaniach, a danymi wynikającymi z ewidencji księgowej (1.338 zł), spowodowała niezgodność danych w trzech rodzajach sprawozdań, zatem – zdaniem rzecznika dyscypliny finansów publicznych – należałoby przyjąć jej trzykrotność (4.014 zł); kwota niezgodności wykazywanych danych przekraczałaby wówczas kwotę minimalną, natomiast znikomy stopień szkodliwości czynu wynikający z okoliczności jego popełnienia oraz niewysokie kwoty różnic mogłyby stanowić podstawę do ewentualnego umorzenia postępowania, gdyby nie różnica w sprawozdaniu Rb-NDS (41.462,70 zł), którą też należałoby uwzględnić,
- ✓ brak wyjaśnień w sprawie zastosowania art. 24 ust. 1 uondfp jako podstawy uniewinnienia od zarzutu niewykazania kwoty 41.462,70 zł w sprawozdaniu Rb-NDS

(jakie przepisy uległy zmianie i z czego wynika brak odpowiedzialności Obwinionego za ten czyn),

- ✓ brak wskazania i oceny przesłanek zastosowania art. 28 uondfp w odniesieniu do zarzutu niezłożenia w terminie sprawozdań Rb-N i Rb-Z (Komisja Orzekająca I instancji nie dokonała oceny stopnia szkodliwości czynu dla finansów publicznych, m.in. wagi, sposobu i okoliczności naruszenia obowiązków, ani nie wskazała żadnych okoliczności uzasadniających uznanie stopnia szkodliwości za znikomy).

Rzecznik wniósł o uchylenie orzeczenia w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania.

Do Głównej Komisji Orzekającej w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych wpłynęło również pismo Obwinionego z dnia 3 maja 2017 r., zawierające wyjaśnienia w sprawach zarzucanych mu naruszeń (analogiczne jak w toku postępowania w I instancji), a także polemikę ze stanowiskiem rzecznika dyscypliny finansów publicznych sugerującym przyjmowanie do ustalenia kwoty naruszenia wielokrotności błędu popełnionego w sprawozdaniach Rb-27S, Rb-PDP i Rb-NDS, tj. kwoty 1.338 zł. Zdaniem Obwinionego, jest to nielogiczne i nieuzasadnione, gdyż – niezależnie od liczby sprawozdań zawierających te same dane – jest to wciąż ta sama kwota, nieprzekraczająca kwoty minimalnej. Obwiniony zwrócił się do Komisji o uwzględnienie jego argumentacji i odstąpienie od karania jego osoby.

Rozpatrując sprawę Główna Komisja Orzekająca stwierdziła, co następuje.

Ustalenia dotyczące stanu faktycznego w rozpatrywanej sprawie są poza sporem. Żadna ze stron nie kwestionuje zaistnienia błędów w sprawozdaniach Gminy (...) Rb-27S, Rb-PDP i Rb-NDS za 2013 r., ani też niezłożenia w obowiązujących terminach sprawozdań kwartalnych sprawozdań Rb-N za II, III i IV kwartał 2013 r. i za I i II kwartał 2014 r. oraz kwartalnych sprawozdań Rb-Z za te same okresy sprawozdawcze.

Strona skarżąca nie kwestionuje też wprost oceny stanu prawnego w sprawie, dokonanej przez Regionalną Komisję Orzekającą (przedmiotem zaskarżenia są uchybienia w uzasadnieniu), wynika to jednak z charakteru zgłoszonych zastrzeżeń.

Główna Komisja Orzekająca w pełni podzieliła stanowisko rzecznika dyscypliny finansów publicznych co do naruszenia przez Regionalną Komisję Orzekającą art. 137 ust. 2 pkt 1 uondfp. Niewskazanie w uzasadnieniu orzeczenia faktów i okoliczności, które uwzględnił skład orzekający, wydając rozstrzygnięcie, należy uznać za niedopuszczalne, zwłaszcza w sytuacji, gdy stanowią one podstawę rozstrzygnięcia o uniewinnieniu obwinionego lub o umorzeniu postępowania ze względu na znikomy stopień szkodliwości czynu dla finansów publicznych.

Główna Komisja Orzekająca zwraca uwagę na wymogi, jakie uzasadnieniu orzeczenia w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych stawia art. 137 ust. 2 uondfp. W doktrynie oraz orzecznictwie administracyjnym i sądowno administracyjnym w tych sprawach jednoznacznie ukształtował się pogląd, który znajduje pełne odzwierciedlenie w następującym fragmencie uzasadnienia wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 7 stycznia 2005 r. (sygn. III SA/Wa 860/04): „uzasadnienie orzeczenia powinno tworzyć logiczną, zwięzłą, a jednocześnie wyczerpującą całość tego, czym kierowała się Komisja Orzekająca przy jego wydaniu. Zadaniem uzasadnienia orzeczenia jest wymienienie ustaleń, do których Komisja Orzekająca doszła po rozpoznaniu istoty sprawy, oraz wskazanie procesu logicznego, który doprowadził Komisję Orzekającą do tych ustaleń. Z treści uzasadnienia powinna wynikać przyjęta podstawa faktyczna i prawna orzeczenia”. W

ocenie GKO uzasadnienie zaskarżonego w niniejszej sprawie rozstrzygnięcia powyższych wymagań nie spełnia.

W odniesieniu do poszczególnych kwestii poruszonych w odwołaniu GKO stwierdziła, że:

- 1) uniewinnienie Obwinionego od zarzutu wykazania w sprawozdaniach Rb-27S, Rb-PDP i Rb-NDS danych różniących się od danych wynikających z ewidencji księgowej o kwotę 1.338 zł - jako nieprzekraczającą kwoty minimalnej - jest nieprawidłowe w świetle przepisu art. 26 ust. 1 uodnfp, określającego, że nie stanowi naruszenia dyscypliny finansów publicznych działanie lub zaniechanie, którego przedmiotem są środki finansowe w wysokości nieprzekraczającej jednorazowo kwoty minimalnej, natomiast w przypadku więcej niż jednego działania lub zaniechania – łącznie w roku budżetowym. Takie brzmienie przepisu oznacza obowiązek sumowania środków w skali roku. W rozpatrywanym przypadku identyczna kwota zawyżenia dochodów wskazuje na ten sam błąd, uwzględnić jednak należy, że wykazanie nawet tej samej kwoty w różnych sprawozdaniach powoduje, że są to odrębne czyny, kwalifikowane jako niezależne naruszenia dyscypliny finansów publicznych. Można sobie wyobrazić, że mogłyby być popełnione przez różnych obwinionych. Za interpretacją taką przemawia również uwzględnienie dobra, które przepis ten chroni. Uwzględnić bowiem należy, że poszczególne sprawozdania służą różnym celom i mogą być analizowane przez różnych odbiorców z punktu widzenia realizacji różnych procesów. Tym samym, ta sama kwota, wykazana w trzech różnych sprawozdaniach dotyczących innych aspektów rachunkowości budżetowej, na dalszych etapach analizy może skutkować błędami w trzech różnych procesach sprawozdawczych.
- 2) wskazanie art. 24 ust. 1 uodnfp jako przepisu uzasadniającego uniewinnienie Obwinionego od zarzutu niewykazania rozchodów w kwocie 41.462,70 zł w sprawozdaniu Rb-NDS na koniec 2013 r. jest niezrozumiałe wobec braku jakichkolwiek wyjaśnień w sprawie zmiany przepisów w okresie między datą popełnienia tego czynu, a datą orzekania przez RKO (nie wskazano, czy i jakie przepisy uległy zmianie i nie dokonano analizy ewentualnej względności dla Obwinionego przepisów obowiązujących w czasie popełnienia zarzucanego mu czynu w porównaniu do stanu prawnego obowiązującego w czasie orzekania),
- 3) rozstrzygnięcie o umorzeniu postępowania w sprawie niezłożenia w terminie sprawozdań Rb-N i Rb-Z z uwagi na znikomą szkodliwość tego czynu dla finansów publicznych nastąpiło z naruszeniem przepisów art. 28 uodnfp, nakładających na organy prowadzące postępowanie obowiązek przeanalizowania wagi naruszonych obowiązków oraz - w przypadku naruszenia niewywołującego skutków finansowych - sposobu i okoliczności naruszenia tych obowiązków; w tym przypadku organ orzekający nie tylko nie dokonał wszechstronnej analizy okoliczności niezbędnych do ustalenia stopnia szkodliwości czynu dla finansów publicznych, lecz nawet nie wymienił przesłanek, jakimi się kierował, uznając stopień szkodliwości tego czynu za znikomy.

Niezależnie od powyższego Główna Komisja Orzekająca zwraca uwagę na konieczność wyeliminowania licznych błędów, popełnionych przez Regionalną Komisję Orzekającą, a także błędów rzecznika dyscypliny finansów publicznych, które dostrzegła w prowadzeniu niniejszego postępowania. Wskazać należy, że uchybienia rzecznika dyscypliny finansów publicznych pierwszej instancji powinny zostać wyeliminowane przez RKO w toku postępowania po złożeniu wniosku o ukaranie.

Do najpoważniejszych należą błędy w sentencji orzeczenia. I tak: w przypadku sprawozdania Rb-PDP na koniec 2013 r. podano jako datę jego sporządzenia dzień 27 marca 2015 r., w

przypadku sprawozdania Rb-NDS poz. D 25 użyto określenia „w sprawozdaniach dot. rozchodów, które w poz. D 25 [...]” (brak wskazania daty popełnienia czynu), w przypadku sprawozdań Rb-N i Rb-Z powielono nieprecyzyjne określenie czynu z wniosku o ukaranie (jak wynika z dokumentacji, czyn polegał na niesporządzeniu sprawozdań, a dopiero w konsekwencji na ich niezłożeniu w terminie). Ponadto w sentencji orzeczenia nie powinno się powielać tego typu błędów, jak użyte przy wyliczaniu niezłożonych sprawozdań określenie „sprawozdanie [...] według stanu na I kwartał”.

Wątpliwości budzi również kwestia wskazania naruszonych przepisów prawa materialnego. Wprawdzie przepis art. 135 ust. 3 pkt 1 uodfp nie wymaga podania w orzeczeniu naruszonego przepisu prawa w przypadku nieprzypisania odpowiedzialności za naruszenie, to jednak organ orzekający powinien szczegółowo przeanalizować przepisy, których naruszenie zarzucono Obwinionemu w danej sprawie. Tymczasem w uzasadnieniu orzeczenia, w części poświęconej omówieniu przesłanek rozstrzygnięcia, Regionalna Komisja Orzekająca nie powołała tych przepisów nawet w tak lakoniczny sposób, jak to uczyniono we wniosku o ukaranie (i w konsekwencji we wstępie orzeczenia), gdzie ograniczono się do sformułowania „niezgodne z § 9 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej” oraz „niezgodne z § 6 ust. 1 pkt 3 w związku z § 4 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych”. Podanie brzmienia przepisów obowiązującego w datach popełnienia czynów oraz przy zmianach rozporządzeń, wraz ze wskazaniem okresu ich obowiązywania, jest niezbędne zwłaszcza w przypadku rozstrzygnięcia o uniewinnieniu w związku z art. 24 ust. 1 uodfp, co miało miejsce w rozpatrywanej sprawie.

W ocenie GKO, wskazane wady wydanego w sprawie orzeczenia oraz popełnione błędy merytoryczne stanowią poważne uchybienie, dyskwalifikujące wydane rozstrzygnięcie. Biorąc pod uwagę powyższe, Główna Komisja Orzekająca orzekła, jak w sentencji.