



ORZECZENIE
GLÓWNEJ KOMISJI ORZEKAJĄCEJ W SPRAWACH
O NARUSZENIE DYSCYPLINY FINANSÓW PUBLICZNYCH

Warszawa, dnia 15 grudnia 2015 r.

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

Przewodniczący:	<i>Członek GKO:</i>	Marek Głuch (spr.)
Członkowie:	<i>Członek GKO:</i>	Piotr Gryśka
	<i>Członek GKO:</i>	Przemysław Szelerski
Protokolant:		Mateusz Woźniak

przy udziale zastępcy Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych Pawła Laudańskiego,

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 15 grudnia 2015 r. odwołania Obwinionej (...), zam. ul. (...), od części orzeczenia Międzyresortowej Komisji Orzekającej w Sprawach Naruszenia Dyscypliny Finansów Publicznych przy Ministrze Finansów z dnia 30 września 2015 r., sygn. akt BDF3.4801.16.2015, w której uznano Obwinioną (...) - pełniącą w czasie zarzucanego naruszenia dyscypliny finansów publicznych funkcję Dyrektora Muzeum (...) – za odpowiedzialną – na zasadach określonych w art. 19 ust. 1 i 2 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, naruszenia dyscypliny finansów publicznych określonych w **art. 18 pkt 2 ustawy**, polegające na:

- 1) wykazaniu w dniu 13 kwietnia 2011 r. w kwartalnym sprawozdaniu Rb-Z o stanie zobowiązań wg tytułów dłużnych oraz poręczeń i gwarancji, według stanu na koniec I kwartału 2011 r. danych innych niż wynikają z ewidencji księgowej tj. wg sprawozdania wartość zobowiązań wykazano w kwocie 95 329,15 zł, a z ewidencji księgowej wynika kwota 98 517,31 zł,
- 2) wykazaniu w dniu 13 kwietnia 2011 r. w kwartalnym sprawozdaniu Rb-N o stanie należności, według stanu na koniec I kwartału 2011 r. danych innych niż wynikają z ewidencji księgowej,
- 3) wykazaniu w dniu 12 lipca 2011 r. w kwartalnym sprawozdaniu Rb-Z o stanie zobowiązań wg tytułów dłużnych oraz poręczeń i gwarancji, według stanu na koniec

II kwartału 2011 r., danych innych niż wynikają z ewidencji księgowej, tj. wg sprawozdania wartość zobowiązań wymagalnych wykazano w kwocie 306 754,99 zł, a z ewidencji księgowej wynikała kwota 308 804,99 zł,

- 4) wykazaniu w dniu 13 października 2011 r. w kwartalnym sprawozdaniu Rb-N o stanie należności, według stanu na koniec III kwartału 2011 r. danych innych niż wynikały z ewidencji księgowej,
- 5) wykazaniu w dniu 2 lutego 2012 r. w kwartalnym sprawozdaniu Rb-N o stanie należności, według stanu na koniec IV kwartału 2011 r. danych innych niż wynikały z ewidencji księgowej.

Oznacza to, że doszło do naruszenia § 9 ust. 1 i 2 oraz § 10 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek finansów publicznych w zakresie operacji finansowych (Dz. U. z 2014 r. poz. 1773), tym samym art. 41 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2013 r. poz. 885, z późn. zm.), zgodnie z którym jednostki sektora finansów publicznych sporządzają sprawozdania z wykonania procesów, o których mowa w art. 3 tej ustawy czyli m.in. z zakresu ogółu operacji finansowych, w szczególności w zakresie należności i zobowiązań, w tym państwowego długu publicznego oraz udzielonych poręczeń i gwarancji.

Zgodnie natomiast z rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych w przypadku zmiany stanu faktycznego w ewidencji księgowej lub w przypadku stwierdzenia błędu w uprzednio przekazanym sprawozdaniu jednostka niezwłocznie sporządza oraz przekazuje korektę sprawozdania nieodpowiadającego stanowi faktycznemu do jednostki będącej odbiorcą tego sprawozdania. Stosownie do tego przepisu sprawozdania budżetowe powinny zatem zostać niezwłocznie skorygowane o ile zmianie uległy dane zawarte w ewidencji księgowej. W przeciwnym wypadku należy uznać, iż sprawozdanie zawiera dane niezgodne z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej. Jeżeli taka korekta nie została w sposób niezwłoczny sporządzona, zachodzi niezgodność wykazanych w sprawozdaniu danych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej. Po wprowadzeniu korekty w ewidencji księgowej, stosownie do § 10 wspomnianego rozporządzenia, kierownik jednostki powinien niezwłocznie skorygować sprawozdanie, co w niniejszej sprawie nie miało miejsca. Niedopełnienie tych czynności skutkuje w konsekwencji naruszeniem przepisu art. 18 ust. 2 ustawy, w myśl którego naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest niesporządzenie lub nieprzekazanie w terminie sprawozdania z wykonania procesów gromadzenia środków publicznych i ich rozdysponowania albo wykazanie w tym sprawozdaniu danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej,

oraz wymierzono Obwinionej karę upomnienia i obciążono kosztami postępowania,

- 1. na podstawie art. 147 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych uchyła zaskarżone orzeczenie w zaskarżonym zakresie i na podstawie art. 78 ust. 1 pkt 2 w zw. z ust. 3 ustawy**

uniewinnia (...) od przypisanych jej zarzutów naruszenia dyscypliny finansów publicznych,

2. na podstawie art. 167 ust. 2 ustawy, koszty postępowania ponosi Skarb Państwa.

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

Międzyresortowa Komisja Orzekająca w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Ministrze Finansów (zwanej dalej Komisją Orzekającą I instancji lub MKO) orzeczeniem z dnia 30 września 2015 r. o sygn. akt BDF3.4801.16.2015 uznała Panią (...) za winną popełnienia naruszeń dyscypliny finansów publicznych określonych w art. 18 pkt 2 ustawy z dnia 17 grudnia 2014 r. odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (zwanej dalej ustawą), polegających na:

- 1) wykazaniu w dniu 13 kwietnia 2011 r. w kwartalnym sprawozdaniu Rb-Z o stanie zobowiązań wg tytułów dłużnych oraz poręczeń i gwarancji, według stanu na koniec I kwartału 2011 r. danych innych niż wynikają z ewidencji księgowej tj. wg sprawozdania wartość zobowiązań wykazano w kwocie 95 329,15 zł, a z ewidencji księgowej wynika kwota 98517,31 zł,
- 2) wykazaniu w dniu 13 kwietnia 2011 r. w kwartalnym sprawozdaniu Rb-N o stanie należności, według stanu na koniec I kwartału 2011 r. danych innych niż wynikają z ewidencji księgowej,
- 3) wykazaniu w dniu 12 lipca 2011 r. w kwartalnym sprawozdaniu Rb-Z o stanie zobowiązań wg tytułów dłużnych oraz poręczeń i gwarancji, według stanu na koniec II kwartału 2011 r., danych innych niż wynikają z ewidencji księgowej, tj. wg sprawozdania wartość zobowiązań

Sygn. akt BDF1.4800.140.2015

wymagalnych wykazano w kwocie 306 754,99 zł, a z ewidencji księgowej wynikała kwota 308804,99 zł,

4) wykazaniu w dniu 13 października 2011 r. w kwartalnym sprawozdaniu Rb-N o stanie należności, według stanu na koniec III kwartału 2011 r. danych innych niż wynikały z ewidencji księgowej,

5) wykazaniu w dniu 2 lutego 2012 r. w kwartalnym sprawozdaniu Rb-N o stanie należności, według stanu na koniec IV kwartału 2011 r. danych innych niż wynikały z ewidencji księgowej.

Zdaniem Komisji Orzekającej I instancji doszło do naruszenia § 9 ust. 1 i 2 oraz § 10 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek finansów publicznych w zakresie operacji finansowych (Dz. U. z 2014 r. poz. 1773), tym samym art. 41 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2013 r. poz. 885, z późn. zm.), zgodnie z którym jednostki sektora finansów publicznych sporządzają sprawozdania z wykonania procesów, o których mowa w art. 3 tej ustawy czyli m.in. z zakresu ogółu operacji finansowych, w szczególności w zakresie należności i zobowiązań, w tym państwowego długu publicznego oraz udzielonych poręczeń i gwarancji.

Komisji Orzekającej I instancji wskazała, że zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych w przypadku zmiany stanu faktycznego w ewidencji księgowej lub w przypadku stwierdzenia błędu w uprzednio przekazanym sprawozdaniu jednostka niezwłocznie sporządza oraz przekazuje korektę sprawozdania nieodpowiadającego stanowi faktycznemu do jednostki będącej odbiorcą tego sprawozdania. Stosownie do tego przepisu sprawozdania budżetowe powinny zatem zostać niezwłocznie skorygowane, o ile zmianie uległy dane zawarte w ewidencji księgowej. W przeciwnym wypadku należy uznać, iż sprawozdanie zawiera dane niezgodne z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej. Jeżeli taka korekta nie została w sposób niezwłoczny sporządzona, zachodzi niezgodność wykazanych w sprawozdaniu danych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej. Po wprowadzeniu korekty w ewidencji księgowej, stosownie do § 10 wspomnianego rozporządzenia, kierownik jednostki powinien niezwłocznie skorygować sprawozdanie, co w niniejszej sprawie nie miało miejsca. Niedopełnienie tych czynności skutkowało, w ocenie Komisji Orzekającej I instancji, naruszeniem art. 18 ust. 2 ustawy, w myśl którego naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest niesporządzenie lub nieprzekazanie w terminie sprawozdania z wykonania procesów gromadzenia środków publicznych i ich rozdysponowania albo wykazanie w tym sprawozdaniu danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej.

MKO przeanalizowała, czy Obwinionej można przypisać odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych w świetle art. 4 ust. 1 pkt 2 oraz art. 19 ust. 1 i 2 ustawy.

Wskazała, że w oparciu o art. 4 ust. 1 pkt 2 ustawy, odpowiedzialności podlegają kierownicy jednostek sektora finansów publicznych.

Muzeum (...) zostało utworzone przez Radę Miasta (...) uchwałą z (...) i zostało wpisane do Państwowego Rejestru Muzeów - prowadzonego przez Ministra Kultury pod nr (...).

Muzeum (...), jako państwowa jednostka organizacyjna posiadająca osobowość prawną, działa na podstawie ustawy z dnia 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej (Dz. U. z 2012 r. poz. 406, z późn. zm.) oraz na podstawie ustawy z dnia 21 listopada 1996 r. o muzeach (Dz. U. z 2012 r. poz. 987, z późn. zm.) oraz Statutu nadanego zarządzeniem Ministra Kultury z dnia (...)r, z którego wynika, że nadzór nad Muzeum sprawuje Minister Kultury i Dziedzictwa Narodowego. W oparciu o art. 8 i art. 9 ustawy o finansach publicznych. Muzeum (...) jest jednostką sektora finansów publicznych.

W związku z powyższym Komisji Orzekającej I instancji przyjęła, że Muzeum (...), na podstawie rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych, zobowiązane było do sporządzenia sprawozdań kwartalnych za 2011 r. na podstawie ksiąg rachunkowych i złożenia ich do Ministerstwa Kultury i Dziedzictwa Narodowego.

MKO ustaliła, że Funkcję Dyrektora Muzeum (...) pełni od 1 kwietnia 2000 r. (...), która jest kierownikiem tej jednostki sektora finansów publicznych. Przepis art. 9 ustawy o finansach publicznych formułuje katalog podmiotów tworzących sektor finansów publicznych, w celu objęcia tych podmiotów wspólnymi regułami i formami zarządzania, planowania i bilansowania środków publicznych. Jednolity dla tego sektora reżim prawny obejmuje również zasady odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

Komisji Orzekającej I instancji uznała, że (...) spełnia kryteria zakresu podmiotowego. W oparciu o przepis art. 4 ust. 1 pkt 2 ustawy, odpowiedzialności podlegają kierownicy jednostek sektora finansów publicznych. Podmiotowy zakres odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, w przedmiotowej sprawie wynika z faktu posiadania przez Obwinioną statusu kierownika jednostki sektora finansów publicznych, gdyż w momencie popełnienia zarzucanych czynów (...) pełniła funkcję Dyrektora (...).

MKO uznała, że odpowiedzialność Obwinionej, jako kierownika jednostki sektora finansów publicznych, obejmuje niesporządzenie sprawozdania w terminie oraz wykazanie w nim danych niezgodnych z ewidencją księgową. Kierownik jednostki składa bowiem podpis pod sprawozdaniem, co jest tożsame zarówno ze sporządzeniem dokumentu sprawozdania, jak również z przyjęciem odpowiedzialności za zgodność danych w sprawozdaniu z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej jednostki. Odpowiedzialność za stan finansów, w tym również za zgodność danych zawartych w sprawozdaniu z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej, ponosi kierownik jednostki. Podmiotowa odpowiedzialność obejmuje kierownika jednostki sektora finansów publicznych jako osobę odpowiedzialną za całość gospodarki finansowej tej jednostki (art. 4 ust. 1 pkt 2 ustawy w zw. z art. 53 ust. 1 ustawy o finansach publicznych).

Za bezsporne i w pełni udowodnione Obwinionej Komisja Orzekająca I instancji uznała fakty naruszenia dyscypliny finansów publicznych, polegające na:

1) wykazaniu w dniu 13 kwietnia 2011 r. w kwartalnym sprawozdaniu Rb-Z o stanie zobowiązań wg tytułów dłużnych oraz poręczeń i gwarancji, według stanu na koniec I kwartału 2011 r. danych innych niż wynikają z ewidencji księgowej tj. wg sprawozdania

Sygn. akt BDF1.4800.140.2015

wartość zobowiązań wykazano w kwocie 95329,15 zł, a z ewidencji księgowej wynika kwota 98517,31 zł,

2) wykazaniu w dniu 13 kwietnia 2011 r. w kwartalnym sprawozdaniu Rb-N o stanie należności, według stanu na koniec I kwartału 2011 r. danych innych niż wynikają z ewidencji księgowej,

3) wykazaniu w dniu 12 lipca 2011 r. w kwartalnym sprawozdaniu Rb-Z o stanie zobowiązań wg tytułów dłużnych oraz poręczeń i gwarancji, według stanu na koniec II kwartału 2011 r., danych innych niż wynikają z ewidencji księgowej, tj. wg. sprawozdania wartość zobowiązań wymagalnych wykazano w kwocie 306754,99 zł, a z ewidencji księgowej wynikała kwota 308 804,99 zł,

4) wykazaniu w dniu 13 października 2011 r. w kwartalnym sprawozdaniu Rb-N o stanie należności, według stanu na koniec III kwartału 2011 r. danych innych niż wynikały z ewidencji księgowej,

5) wykazaniu w dniu 2 lutego 2012 r. w kwartalnym sprawozdaniu Rb-N o stanie należności, według stanu na koniec IV kwartału 2011 r. danych innych niż wynikały z ewidencji księgowej.

MKO wskazała, że szczegółowych ustaleń w tym zakresie dokonano w protokole kontroli z dnia 6 września 2013 r. znak: UKS 1291/W1B/42/73/13/5/038 (k.307). Następnie, wynik kontroli z dnia 10 października 2013 r. znak: UKS 1291/W1B/42/73/13/8/047 (k.283) objął ustalenia dokonane w protokole kontroli. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w (...) podtrzymał te ustalenia w zażaleniu z dnia 16 maja 2014 r. znak: UKS 1291/W1B/42/73/13/13/408 skierowanym do Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych, na postanowienie Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych właściwego w sprawach rozpoznawanych przez Międzyresortową Komisję Orzekającą przy Ministrze Finansów, o umorzeniu postępowania wyjaśniającego w sprawie naruszenia dyscypliny finansów publicznych z dnia 24 kwietnia 2014 r. (k. 565).

Komisja Orzekająca I instancji uznała za udowodnione fakty wyżej wskazane w pkt 1-5 oraz podzieliła argumentację prawną Zastępcy Rzecznika oraz Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w (...), przytoczoną w związku z tymi ustaleniami.

MKO uznała, że przepisy prawne przywołane przez Zastępcę Rzecznika we wniosku o ukaranie są prawidłowo zastosowane i wskazują bezspornie na naruszenie przez Obwinioną dyscypliny finansów publicznych. Obwiniona nie przedstawiła dowodów przeciwnych w zakresie udowodnionych faktów.

Komisji Orzekającej I instancji nie podzieliła stanowiska Obwinionej, że opisane we wniosku Zastępcy Rzecznika:

- 1) sprawozdania – Rb-Z i RB-N za rok 2011 były w pełni rzetelne i korespondowały z treścią zapisów w ewidencji księgowej,

- 2) naruszenie § 9 ust. 1 i 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych (Dz. U. Nr 43, poz. 247) nie jest wykazane,
- 3) sprawozdania opierały się na danych z ewidencji księgowej na koniec okresu sprawozdawczego – na moment złożenia sprawozdania, a wprowadzenie instytucji korekcji potwierdza zasadę, iż sprawozdanie powinno odzwierciedlać aktualną treść zapisów ewidencji księgowej. Wszelkie zmiany w tej ewidencji, dopuszczalne na gruncie ustawy o rachunkowości, uwzględnia się zatem w ramach korekcji sprawozdań, co jednak nie wpływa na rzetelność pierwotnego sprawozdania,
- 4) sprawozdania, podpisując je opierała się na ich projektach przygotowanych przez Dział Finansowo – Księgowy, w zaufaniu do przedstawionych jej przez te służby danych – brak jest zatem podstaw do formułowania zarzutu składania nierzetelnych sprawozdań,
- 5) zagadnienie braku ewentualnej korekcji sprawozdań, z punktu widzenia przedmiotu postępowania, pozostaje irrelevantne z punktu widzenia ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych,
- 6) zaniechanie korekty sprawozdania – zarzut jest całkowicie chybiony i nie realizuje znamion czynu opisanego w art. 18 pkt 2 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych – należy stosować wykładnię ścisłą,

MKO wskazała, że z literalnego brzmienia art. 18 pkt 2 ustawy wynika, że naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest wykazanie w sprawozdaniu danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej. Dokonanie przez Muzeum (...) w okresie sprawozdawczym, zmian w ewidencji księgowej i jednocześnie niedokonanie korekty sporządzonych za ten okres sprawozdań, należy bezspornie uznać za wykazanie w sprawozdaniu za dany okres sprawozdawczy danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej. Stwierdzenie przez Obwinioną, że sprawozdania, w zaistniałym stanie faktycznym, były w pełni rzetelne i korespondowały z treścią zapisów w ewidencji księgowej, bowiem opierały się na danych z ewidencji księgowej na koniec okresu sprawozdawczego - nie ma poparcia prawnego. Dokonanie korekty w ewidencji księgowej oznacza objęcie skorygowanymi danymi księgowymi każdego okresu sprawozdawczego. A zatem, dane zawarte w poszczególnych sprawozdaniach sporządzonych przez Muzeum (...) nie były oparte na danych z ewidencji księgowej na koniec okresu sprawozdawczego - były de facto błędne i nie opierały się na danych z ewidencji księgowej. Uznać należy, że zaniechanie dokonania przez Obwinioną korekty tych sprawozdań, narusza art. 18 pkt 2 ustawy oraz § 10 ust. 4 i 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych (Dz. U. Nr 43, poz. 247). Z literalnego brzmienia przywołanych przepisów rozporządzenia wynika, że sprawozdania należy sporządzać rzetelnie i prawidłowo pod względem merytorycznym i formalno-rachunkowym a w przypadku zmiany stanu faktycznego w ewidencji księgowej lub w przypadku stwierdzenia błędu w uprzednio przekazanym sprawozdaniu jednostka niezwłocznie sporządza oraz przekazuje korektę

sprawozdania nieodpowiadającego stanowi faktycznemu. Taki stan prawny dotyczy sprawozdań sporządzanych w formie dokumentu oraz w formie elektronicznej.

Komisja Orzekająca I instancji uznała Obwinioną winną naruszenia dyscypliny finansów publicznych, mimo stwierdzenia przez Obwinioną, że podpisując sprawozdania opierała się na ich projektach przygotowanych przez Dział Finansowo – Księgowy, w zaufaniu do przedstawionych jej przez te służby danych, a zatem brak jest podstaw do formułowania zarzutu składania nierzetelnych sprawozdań.

W ocenie MKO opracowanie projektów sprawozdań przez innych pracowników, czy inne komórki organizacyjne, nie zwalnia kierownika jednostki z odpowiedzialności za poprawność tych sprawozdań. Nie może być usprawiedliwieniem dla kierownika jednostki, że działa on w zaufaniu do wykwalifikowanych pracowników. Stanowisko Komisji poparte jest w licznych orzeczeniach Głównej Komisji Orzekającej w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych (zwanej dalej GKO).

Komisja Orzekająca I instancji nie znalazła także żadnych podstaw prawnych wskazujących na możliwość skutecznego zwolnienia się Obwinionej z obowiązku sporządzania sprawozdań, np. przez powierzenie takich obowiązków innej osobie zatrudnionej w Muzeum (...). Obwiniona w postępowaniu dowodowym nie przedstawiła żadnych przeciwstawnych dowodów, jak również nie wskazała w tym zakresie żadnej podstawy prawnej. Wskazane przez Pełnomocnika Obwinionej orzeczenie GKO z dnia 8 czerwca 2009 r. Sygn. akt. BDF1/4900/30/28-29/RN-4-5/09/1113 nie może stanowić samodzielnej podstawy prawnej takiego zwolnienia.

MKO, na podstawie zebranych w sprawie dowodów, nie znalazła żadnych argumentów wskazujących na brak winy Obwinionej, ani też nie zauważyła dołożenia staranności przez Obwinioną, które mogłyby wyłączyć winę Obwinionej za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komisja Orzekająca I instancji uznała, że Obwiniona w czasie popełnienia bezprawnych i karalnych czynów nie przestrzegała obowiązków wynikających z przepisów prawa. MKO nie stwierdziła w zebranych materiale dowodowym, aby zachodziły okoliczności uniemożliwiające w jakikolwiek sposób wypełnienie przez Obwinioną obowiązku sporządzenia zgodnie z obowiązującymi przepisami sprawozdań. W ocenie Komisji Orzekającej I instancji, Obwiniona mogła uniknąć naruszenia dyscypliny finansów publicznych przy dołożeniu minimum staranności wymaganej od osoby odpowiedzialnej za wykonanie obowiązku rzetelnego i prawidłowego pod względem merytorycznym i formalno-rachunkowym sporządzania sprawozdań.

W związku z powyższym Komisja Orzekająca I instancji uznała, że Obwinionej należy przypisać winę za opisane czyny oparte o przepis art. 18 pkt 2 ustawy, bowiem Obwiniona miała obiektywną możliwość sporządzenia sprawozdań zgodnie z obowiązującymi przepisami. W ocenie MKO do naruszenia dyscypliny finansów publicznych doszło z winy Obwinionej, ponieważ Obwiniona nie miała zamiaru popełnienia czynu zabronionego, lecz popełniła go na skutek nie zachowania ostrożności wymaganej w danych okolicznościach faktycznych oraz w obowiązującym stanie prawnym. Obwiniona, aby naruszenia dyscypliny finansów publicznych nie popełnić, powinna niezwłocznie sporządzić oraz przekazać korektę

sprawozdania nieodpowiadającego stanowi faktycznemu do jednostki będącej odbiorcą sprawozdania.

Uzasadniając wymierzenie kary Komisja Orzekająca I instancji wskazała, że wzięła pod uwagę wszystkie okoliczności, w jakich doszło do naruszenia dyscypliny finansów publicznych oraz uwzględniła dotychczasową niekaralność Obwinionej za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Bardzo pozytywna opinia sporządzona dla Obwinionej przez Dyrektora Generalnego Ministerstwa Kultury i Dziedzictwa Narodowego (...) miała również wpływ na wymiar kary. W ocenie MKO, Obwiniona nie miała zamiaru popełnienia czynu zabronionego, popełniła go jednak, bowiem w swych działaniach nie zachowała staranności wymaganej od niej jako kierownika jednostki. Kara upomnienia jest najłagodniejszą karą z katalogu kar za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. W ocenie Komisji Orzekającej I instancji kara upomnienia jest adekwatna do czynów, jakie popełniła Obwiniona.

Obrońca Obwinionej złożył od orzeczenia odwołanie, w którym zarzucił:

1) obrazę prawa materialnego, polegającą na:

a) błędnej wykładni i niewłaściwym zastosowaniu art. 18 pkt 2 ustawy w zw. z § 9 ust. 1 i 2 oraz § 10 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych (Dz. U. Nr 43, poz. 247), poprzez uznanie, że:

- niedokonanie korekcji złożonego przez jednostkę w wymaganym terminie sprawozdania realizuje znamię czynu, polegające na wykazaniu w sprawozdaniu danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej;
- Obwiniona wykazała w sprawozdaniu dane inne, niż wynikające z ewidencji księgowej, podczas, gdy wszystkie przedmiotowe sprawozdania zostały sporządzone przez Dział Finansowo - Księgowy Muzeum (...) zgodnie z art. 9 ust. 1 pkt 6 Regulaminu Organizacyjnego z dnia 13 marca 2003 r.

b) niewłaściwym zastosowaniu art. 19 ust. 2 ustawy , poprzez przyjęcie, że Obwiniona ponosi winę za wykazanie w sprawozdaniach danych innych, niż wynikające z ewidencji księgowej, podczas, gdy sprawozdania te zostały sporządzone przez Dział Finansowo - Księgowy Muzeum (...), a podpisując je Obwiniona działała w zaufaniu do ich treści.

Obrońca podniósł, że zaskarżone orzeczenie zostało wydane z obrazą prawa materialnego, polegającą na błędnej wykładni i niewłaściwym zastosowaniu art. 18 pkt 2 w zw. z § 9 ust. 1 i 2 oraz § 10 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych. Wbrew orzeczeniu, kwartalne sprawozdania Rb-Z i Rb-N za rok 2011, opisane wnioskiem o ukaranie, były w pełni rzetelne, co dekompletuje znamiona deliktu naruszenia dyscypliny finansów publicznych. Nie zgodził się ze stwierdzeniem, że sprawozdania te nie korespondowały z treścią zapisów ewidencji księgowej. Konstatacja ta dotyczy zarówno sprawozdań o stanie zobowiązań (Rb-Z), jak i o stanie należności (Rb-N).

Zarzucił, że Komisja Orzekająca I instancji nie wskazała, na czym polegało naruszenie § 9 ust. 1 i 2 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych. Przepisy te dotyczą wyłącznie dopuszczalnej formy sprawozdania, papierowej lub elektronicznej. Podkreślił, że zgodnie z § 10 ust. 2 i ust. 4 przywołanego rozporządzenia, treść sprawozdania powinna opierać się na danych z ewidencji księgowej na koniec okresu sprawozdawczego, według stanu faktycznego ujawnionego w tej ewidencji aktualnego na moment złożenia sprawozdania. Indyferentne z tego punktu widzenia pozostają dokonane zmiany w ewidencji księgowej lub ujawnione błędne zapisy, co nastąpiło po złożeniu sprawozdań. Sprawozdanie jest rzetelne, jeśli opiera się na treści aktualnych zapisów księgowych. W ocenie obrońcy, dla zdekodowania, czy doszło do naruszenia dyscypliny finansów publicznych istotne znaczenie ma stan faktyczny ewidencji księgowej, miarodajny z chwili złożenia danego sprawozdania. Powyższa interpretacja wynika nie tylko z literalnego brzmienia przywołanych przepisów, lecz znajduje oparcie także w wykładni systemowej. Zasada aktualności legła u podstaw instytucji korekcji sprawozdania. Wprowadzenie instytucji korekcji potwierdza zasadę, iż sprawozdanie powinno odzwierciedlać aktualną treść zapisów ewidencji księgowej. Wszelkie zmiany w tej ewidencji, dopuszczalne na gruncie ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz. U. z 2013 r., poz. 330 z późn. zm.), uwzględnia się zatem w ramach korekcji sprawozdań, co jednak nie wpływa na rzetelność pierwotnego sprawozdania. Obrońca podkreślił, że celem sprawozdawczości, regulowanej rozporządzeniem, jest przekazanie informacji o stanie finansów danej jednostki w danym momencie czasowym. Informacja ta stanowi pochodną treści zapisów ewidencji księgowej. W świetle tego, brak było podstaw do przypisania Obwinionej czynu, polegającego na wykazaniu w sprawozdaniach nierzetelnych danych.

Wskazał także, że brak korekcji pozostaje irrelevantny z punktu widzenia przedmiotu postępowania, jako nie objęty penalizacją; naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest bowiem wykazanie w sprawozdaniu danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej albo niesporządzenie lub nieprzekazanie w terminie sprawozdania. W ocenie obrońcy, dokonując interpretacji znamion czynu zabronionego, należy stosować wykładnię ścisłą. Podstawową zasadą odpowiedzialności na gruncie dyscypliny finansów publicznych jest reguła „nullum crimen sine lege”, wyrażona art. 19 przywołanej ustawy. Odpowiedzialności tej podlega zatem osoba, która popełniła czyn, naruszający dyscyplinę finansów publicznych, określony przez ustawę. Określoność ta polega na ustaleniu zamkniętego katalogu naruszeń, sformułowanego w oparciu o regułę „numerus clausus”. Deliktem naruszenia dyscypliny finansów publicznych jest więc wyłącznie czyn, który realizuje znamiona czynu zabronionego, zamieszczonego w powyższym katalogu, w konsekwencji niedozwolona jest rozszerzająca wykładnia znamion.

Obrońca podniósł także, że zaskarżone orzeczenie pozostaje w oderwaniu od faktu, iż wszystkie rozważane sprawozdania zostały sporządzone przez Dział Finansowo - Księgowy Muzeum (...), zgodnie z art. 9 ust. 1 pkt 6 Regulaminu Organizacyjnego z dnia 13 marca 2003 r., co dekompletuje znamiona przypisanego obwinionej czynu.

Na gruncie znamion, opisanych art. 18 pkt 2 przywołanej ustawy, czynność wykonawcza polega na „wykazaniu”. Zakres znaczeniowy tego wyrażenia należy ustalać w oparciu o

definicję leksykalną. Na tej płaszczyźnie, wykazać oznacza „uzewnętrznić”, „przedstawić”, a więc „zapropnować coś komuś” (vide internetowy Słownik Języka Polskiego PWN). Wykazać w sprawozdaniu dane niezgodne z ewidencją księgową może tylko osoba, która sporządza - proponuje (przedkłada do podpisania) treść sprawozdania przygotowaną w oparciu o ewidencję księgową (por. orzeczenie GKO z dnia 8 czerwca 2009 r., BDF1/4900/30/28-29/RN-4-5/09/1113, opubl. Legalis).

Obrońca stwierdził, że Obwiniona, podpisując sprawozdania za II i III kwartał 2011 roku, opierała się na ich projektach przygotowanych przez Dział Finansowo - Księgowy, w zaufaniu do przedstawionych jej przez te służby danych. W dziale tym, zajmującym się, m.in. sprawozdawczością, odbywa się szczegółowa weryfikacja danych w rozważanym zakresie. Regulamin organizacyjny Muzeum (...) z dnia 13 marca 2003 r. jednoznacznie stanowi, że do kompetencji tego działu należy, m.in. sporządzanie sprawozdań finansowych (vide art. 9 ust. 1 pkt 6 w zw. z art. 52 tego aktu). Przekazanie kompetencji do sporządzania sprawozdań budżetowych przez kierownika jednostki nie jest wyłączone, na podstawie art. 53 ust. 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz. U. z 2013 r., poz. 885 z późn. zm.). Z zeznań świadka (...) wynika natomiast, że powyższe dane były aktualne, odzwierciedlały rzeczywisty stan zapisów w ewidencji księgowej, istniejący w chwili sporządzania sprawozdań.

Obrońca zarzucił także, że zaskarżone orzeczenie zostało oparte na niewłaściwym zastosowaniu art. 19 ust. 2. Wina, w myśl przywołanego przepisu, składa się na strukturę deliktu naruszenia dyscypliny budżetowej, co w razie jej braku stanowi negatywną przesłankę dla ustalenia odpowiedzialności w tym zakresie. Komisja Orzekająca I instancji nie trafnie stwierdziła, że w ustalonych okolicznościach Obwiniona ponosi winę za złożenie nierzetelnych - jak się wskazuje - sprawozdań. Z zebranego materiału dowodowego, m.in. zeznań świadków, wynika, że sprawozdania te zostały sporządzone przez Dział Finansowo - Księgowy Muzeum (...), a podpisując je Obwiniona działała w zaufaniu do ich treści.

W rozważanym zakresie, obowiązujące przepisy nie zakazują - jak podniesiono - powierzenia czynności przez kierownika jednostki czynności innej osobie. Obwiniona nie może więc zostać uznana za bezpośrednio odpowiedzialną za wykonanie rozważanych obowiązków (vide orzeczenie GKO z dnia 8 czerwca 2009 r., BDF1/4900/30/28-29/RN-4-5/09/1113, opubl. Legalis). Zdaniem obrońcy Obwiniona nie może ponosić odpowiedzialności nawet z tytułu nadzoru, ponieważ zaskarżone orzeczenie nie formułuje żadnych konkretnych zarzutów dotyczących nieprawidłowego wykonywania nadzoru przez Obwinioną. Przypisanie winy w tym zakresie wymaga ustalenia, iż sprawca nie dopełnił określonych obowiązków, co w niniejszej sprawie nie miało miejsca.

GKO stwierdza, co następuje.

Orzeczenie Międzyresortowej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Ministrze Finansów jest nieprawidłowe w zaskarżonym zakresie w tej części musiało zostać uchylone a Obwiniona uniewinniona od zarzucanych naruszeń.

Kluczowe w rozpoznawanej sprawie jest rozstrzygnięcie, czy czyny zarzucane Obwinionej wypełniają znamiona naruszenia określonego w art. 18 pkt 2 ustawy, polegającego na wykazaniu w sprawozdaniu z wykonania procesów gromadzenia środków publicznych i ich rozdysponowania danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej, które to naruszenia zarzucono i przypisano Obwinionej. W ocenie GKO zachowania Obwinionej nie wypełniły ww. znamion, ponieważ Obwiniona złożyła sprawozdania, w których zawarto dane wynikające z ewidencji księgowej – zgodne z tą ewidencją. Zmiany w ewidencji księgowej powodujące powstanie obowiązku złożenia korekty sprawozdania dokonane zostały po złożeniu sprawozdań (okresu sprawozdawczego); są to okoliczności udokumentowane i niesporne. Nie można zatem uznać, że doszło do naruszenia polegającego na wykazaniu w sprawozdaniu z wykonania procesów gromadzenia środków publicznych i ich rozdysponowania danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej. Jego znamiona są określone precyzyjnie; naruszenie następuje wtedy, gdy dochodzi do uzewnętrznienia (przekazania właściwemu odbiorcy) sprawozdania podpisanego przez upoważnioną osobę (tu kierownika jednostki) i zawiera dane niezgodne z ewidencją księgową w chwili sporządzenia (podpisania) sprawozdania (pogląd taki jest zgodny z orzecznictwem GKO).

Nie dochodzi do naruszenia dyscypliny finansów publicznych zatem, gdy dane zawarte w sprawozdaniu są zgodne z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej, nawet gdy dane zawarte w ewidencji nie odzwierciedlają rzeczywistości.

Na taką ocenę nie wpływa fakt, że Obwiniona nie zastosowała się do nakazu wynikającego z § 10 ust. 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek finansów publicznych w zakresie operacji finansowych. Zgodnie z tym przepisem, w przypadku zmiany stanu faktycznego w ewidencji księgowej lub w przypadku stwierdzenia błędu w uprzednio przekazanym sprawozdaniu jednostka niezwłocznie sporządza oraz przekazuje korektę sprawozdania nieodpowiadającego stanowi faktycznemu do jednostki będącej odbiorcą tego sprawozdania. GKO zauważa, że ww. przepis został w sentencji orzeczenia wskazany jako źródło obowiązku, który nie został dopełniony (naruszony przepis prawa). Obowiązek ten pozostaje jednak bez związku z naruszeniem polegającym na wykazaniu w sprawozdaniu z wykonania procesów gromadzenia środków publicznych i ich rozdysponowania danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej, które zostało zarzucone i przypisane Obwinionej.

GKO potwierdza, że obowiązek ten nie został wypełniony; nie ulega jednak wątpliwości, że zachowanie polegające na zaniechaniu niezwłocznego sporządzenia oraz przekazania korekty sprawozdania może być rozpatrywane co najwyżej w kontekście naruszenia polegającego na niesporządzeniu lub nieprzekazaniu w terminie sprawozdania z wykonania procesów gromadzenia środków publicznych i ich rozdysponowania. Taki zarzut nie został jednak Obwinionej postawiony. Wskazuje na to analiza wszystkich dokumentów postępowania w szczególności wniosku o ukaranie. Naruszenia zarzucanego Obwinionej nie można było zatem zakwalifikować według innego naruszonego przepisu prawa lub innego przepisu ustawy określającego to naruszenie, ponieważ zgodnie z art. 131 ust. 1 ustawy jest to dopuszczalne tylko wtedy, gdy nie dochodzi do przekroczenia granic wniosku o ukaranie.

Sygn. akt BDF1.4800.140.2015

Tym samym GKO podzieliła stanowiska obrońcy oraz Zastępcy Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych, wyrażone na rozprawie przed GKO w powyższym zakresie.

GKO nie podziela natomiast poglądu obrońcy wyrażonego w odwołaniu, że osoba wykazująca dane w sprawozdaniu (podpisująca je) nie ponosi odpowiedzialności, jeżeli kto inny, upoważniony pracownik sporządza je. § 6 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek finansów publicznych w zakresie operacji finansowych wyraźnie wskazuje na kim spoczywa obowiązek sporządzenia i przekazania sprawozdania. Nie oznacza to, że pracownik nie może brać udziału w procesie sporządzania sprawozdania, opracowuje on jednak jedynie projekt sprawozdania, które sporządzone zostaje w chwili jego podpisania przez kierownika jednostki (porównaj wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 26 kwietnia 2010 r., sygn. akt V SA/Wa 103/10).

Nie sposób zgodzić się także ze stwierdzeniem odwołania, że działanie w zaufaniu do pracowników każdorazowo zwalnia z odpowiedzialności, ponieważ nie można wtedy przypisać winy. Zdaniem GKO okoliczności takie mogą i powinny być brane pod uwagę przy ocenie zawinienia, szkodliwości naruszenia oraz wymiaru kary; ich wystąpienie nie jest jednak każdorazowo równoznaczne ze zwolnieniem się z odpowiedzialności.

Biorąc powyższe pod uwagę, orzeczono jak w sentencji.