



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

Warszawa, dnia 24 października 2019 r.

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

<b>Przewodniczący:</b>	<i>Członek GKO:</i>	<b>Sławomir Franek (spr.)</b>
<b>Członkowie:</b>	<i>Członek GKO:</i>	<b>Klaudia Stelmaszczyk</b>
	<i>Członek GKO:</i>	<b>Piotr Kaczorkiewicz</b>
<b>Protokolant:</b>		<b>Dorota Machnicka</b>

przy udziale Zastępcy Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych Anny Rotter, po rozpoznaniu, na rozprawie w dniu 24 października 2019 r., odwołania wniesionego przez Obrońcę Obwinionego (...) (zam. (...)), pełniącego w okresie popełnienia naruszenia dyscypliny finansów publicznych funkcję Wójta Gminy (...), od orzeczenia Regionalnej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Warszawie z dnia 15 kwietnia 2019 r., sygn. akt RKO.6111.11.2019, którym Regionalna Komisja Orzekająca uznała (...), odpowiedzialnym za naruszenie dyscypliny finansów publicznych określone w:

1. art. 18 pkt 1 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1440.), zwanej uondfp polegające na zaniechaniu ustalenia w drodze inwentaryzacji rzeczywistego stanu aktywów i pasywów Gminy (...)wg stanu na 31.12.2017 r. w zakresie należności i udzielonych pożyczek w drodze uzyskania od kontrahentów potwierdzeń prawidłowości wykazanego w księgach rachunkowych stanu tych aktywów, według poniższego zestawienia:

- a) należności ewidencjonowane na koncie 201 p.k. w kwocie 5.496,07 zł od następujących kontrahentów:
- PGNiG (...) - kwota 5.129,19 zł
  - PGE Obrót S.A. (...) - kwota 27,47 zł
  - Orange Polska S.A. (...) - kwota 150,41 zł
  - (...) - kwota 189,00 zł

b) należności ewidencjonowane na koncie 221 p.k. w kwocie 69.202,14 zł, z czego:

- z tyt. opłat za gospodarowanie odpadami komunalnymi w kwocie 1.389,00 zł od następujących kontrahentów:
  - Spółdzielnia Usług (...) - 69,00 zł
  - Poczta Polska S.A. (...) - 126,00 zł
  - (...)Sp. z o.o. (...) - 450,00 zł
  - Zakład Mięśny (...) - 126,00 zł
  - Sp. z o.o. (...) - 138,00 zł
  - PKP S.A. (...) - 240,00 zł
  - PKP SA. (...) - 240,00 zł.
- z tytułu opłat za wodę i ścieki w kwocie 67.813,14 zł od następujących kontrahentów:
  - Spółdzielnia Usług (...) - 29.474,92 zł
  - Zakład Mięśny (...) - 17.934,06 zł
  - (...)Sp. z o.o. (...) - 2.655,09 zł
  - PKP S.A. (...) - 615,32 zł
  - PKP S.A. (...) - 190,08 zł
  - Sp. z o.o. (...) - 3.616,28 zł
  - Zakład Karny w (...) - 12.099,49 zł,

c) należność ewidencjonowana na koncie 240 p.k. w kwocie 330,00 zł., od PKP S.A. w (...)

d) należności na kwotę 157.158,00 zł, z tytułu pożyczki udzielonej (...) Klubowi Sportowemu (...) na podstawie umowy Nr (...) z dnia 21.09.2017 r., czym naruszono przepisy art. 26 ust. 1 pkt 2 w ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jednolity Dz. U. z 2018 r. poz. 395);

2. art. 18 pkt 1 uo d f p polegające na:

a) zaniechaniu przeprowadzenia inwentaryzacji wg stanu na dzień 31.12.2017 r. aktywów i, pasywów podlegających inwentaryzacji drogą porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji wartości tych składników,

czym naruszono przepis art. art. 26 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 29 września 1994r. o rachunkowości (tekst jednolity Dz. U. z 2016r. poz. 1047 z późn. zm.),

b) nieprzeprowadzeniu na ostatni dzień 2017 r. inwentaryzacji aktywów i pasywów figurujących w księgach rachunkowych Urzędu jako jednostki na kontach:

- Konto 221 „Należności z tyt. dochodów budżetowych” p.k. Na koncie 221 planu kont wykazano saldo Wn w kwocie 1.763.602,97 zł i saldo Ma w kwocie 30.342,86 zł,
- Konto 225 „Rozrachunki z budżetami” Na koncie 225 planu kont wykazano zobowiązania w kwocie 8.730,23 zł,
- Konto 229 „Pozostałe rozrachunki publicznoprawne” Na koncie 229 planu kont wykazano zobowiązania w kwocie 25.867,37 zł,
- Konto 231 „Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń” Na koncie 231 planu kont wykazano jedynie zobowiązania w kwocie 132.313,89 zł,

- Konto 234 „Pozostałe rozrachunki z pracownikami” Na koncie 234 planu kont wykazano saldo Wn w kwocie 30.492,38 zł oraz saldo Ma w kwocie 33,43 zł,
- Konto 240 „Pozostałe rozrachunki” p.k. Na koncie 240 planu kont wykazano należności  
w kwocie 857,66 zł i zobowiązania w kwocie 86.753,15 zł,
- Konto 640 „Rozliczenia międzyokresowe kosztów” p.k. Na koncie 640 planu kont wykazano saldo Wn w kwocie 4.477,20 zł,
- Konto 851 „Zakładowy Fundusz Świadczeń Socjalnych” p.k. Na koncie 851 planu kont wykazano saldo Ma w kwocie 42.627,93zł,
- Konto 860 „Wynik Finansowy” p.k. Na koncie 860 planu kont wykazano saldo Ma w kwocie 13.764.532,74 zł,

czym naruszono przepis art. 26 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 29 września 1994r. o rachunkowości (tekst jednolity Dz. U. z 2016r. poz. 1047 z późn. zm.).

3. art. 18 pkt 2 uo d f p polegające na wykazanie w tym sprawozdaniu danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej;  
w sprawozdaniu Rb-N o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych na koniec 2017 roku jednostki budżetowej Urzędu Gminy (...)sporządzonym dnia 16.02.2018 r. Wójt Gminy (...)wykazał dane niezgodne z danymi wynikającymi z prowadzoną ewidencją księgową;

w sprawozdaniu Rb-N o stanie należności oraz wybranych aktywach finansowych Urzędu Gminy za 2017 r. w poz. N4 i N5 wykazano należności na kwotę ogółem 1.632.179,54 zł tj. niższą o 5.660,86 zł niż to wynika z prowadzonej ewidencji w zakresie kont Zespołu 2 „Rozrachunki i rozliczenia” planu kont Urzędu Gminy;

należności wg prowadzonej ewidencji księgowej wynoszą ogółem 1.637.840,40 zł, w tym:

- saldo Wn konta 201 p.k. w kwocie 5,496,07zł,
- część salda Wn konta 221 p.k. w kwocie 1.631.816,47zł, tj.:

saldo konta 221 ogółem 1.763.602,97 zł, minus  
odsetki 129.730,22 zł minus koszty upomnień  
2.056.28 zł

$$= 1.631.816,47,74 \text{ zł}$$

- saldo Wn konta 234 p.k. w kwocie 0,00 zł tj. saldo Wn konta 234 p.k. ogółem 30.492,38 zł, minus udzielone pożyczki z ZFSS 30.492,38 zł
- Saldo Wn konta 240 p.k. w kwocie 527,86 zł tj.: ogółem kwota 857,86 zł, minus kaucja wykazana w poz. N.3.2 kwota 330,00 zł,

czyn ten narusza § 4 ust. 1 pkt 1 oraz § 10 ust. 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych (Dz. U. 2014 r., poz. 1773 t.j.), w związku z § 14 pkt 11-14 oraz §13 ust. 1 pkt 5 i 6 Instrukcji sporządzania sprawozdań (zał. nr 9 do w/cyt. rozporządzenia);

Komisja Orzekająca I instancji wymierzyła Obwinionemu karę upomnienia oraz obciążyła obowiązkiem zwrotu kosztów postępowania na rzecz Skarbu Państwa w wysokości 327,81 zł,  
**orzeka:**

**na podstawie art. 147 ust. 1 pkt 3 uondfp uchyła 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 Warszawie.**

**Pouczenie:**

Od niniejszego orzeczenia środek zaskarżenia nie przysługuje.

**Uzasadnienie**

Orzeczeniem z dnia 15 kwietnia 2019 r. Regionalna Komisja Orzekająca w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Warszawie (dalej także: RKO lub Komisja) uznała winnym (...), będącego w czasie popełnienia czynów Wójtem Gminy (...), naruszeń dyscypliny finansów publicznych szczegółowo opisanych w uzasadnianym orzeczeniu Głównej Komisji Orzekającej w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych.

Orzeczenie to było wynikiem wniosku o ukaranie sporządzonego dnia 8 lutego 2019 r. przez Zastępcę Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych właściwego w sprawach rozpoznawanych przez Regionalną Komisję Orzekającą w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Warszawie.

RKO ustaliła następujący stan faktyczny. W Gminie (...)doszło do zaniechania ustalenia w drodze inwentaryzacji rzeczywistego stanu aktywów i pasywów Gminy (...)wg stanu na 31 grudnia 2017 r. w zakresie wymienionych w sentencji orzeczenia należności i udzielonych pożyczek w drodze uzyskania od kontrahentów potwierdzeń prawidłowości wykazanego w księgach rachunkowych stanu tych aktywów. Zaniechanie to spowodowało naruszenie art. 26 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jednolity Dz. U. z 2018 r. poz. 395) zwanej dalej także: uor. Stosownie do tego przepisu jednostki przeprowadzają na ostatni dzień każdego roku obrotowego inwentaryzację między innymi należności, w tym udzielonych pożyczek, drogą otrzymania od banków i uzyskania od kontrahentów potwierdzeń prawidłowości wykazanego w księgach rachunkowych jednostki stanu tych aktywów oraz wyjaśnienia i rozliczenia ewentualnych różnic.

W jednostce zaniechano także przeprowadzenia inwentaryzacji wg stanu na dzień 31.12.2017 r. aktywów i pasywów podlegających inwentaryzacji drogą porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji wartości tych składników. Ustalono, że jednostka nie posiada dokumentacji potwierdzającej przeprowadzenie inwentaryzacji aktywów i pasywów drogą weryfikacji wg stanu na dzień 31 grudnia 2017 r. Stosownie do art. 26 ust. 1 pkt 3 uor jednostki przeprowadzają na ostatni dzień każdego roku obrotowego inwentaryzację środków trwałych, do których dostęp jest znacznie utrudniony, gruntów oraz praw zakwalifikowanych do nieruchomości, należności spornych i wątpliwych, a w bankach również należności zagrożonych, należności i zobowiązań wobec osób nieprowadzących ksiąg rachunkowych, z tytułów publicznoprawnych, a także aktywów i pasywów niewymienionych w pkt 1 i 2 oraz wymienionych w pkt 1 i 2, jeżeli przeprowadzenie ich spisu z natury lub uzgodnienie z przyczyn uzasadnionych nie było możliwe - drogą porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji wartości tych składników.

Zaniechanie to wypełnia przesłanki określone w art. 18 pkt 1 uondfp.

RKO potwierdziła także zarzut wykazania danych niezgodnych z danymi wynikającymi z prowadzonej ewidencji księgowej w sprawozdaniu Rb-N o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych na koniec 2017 roku jednostki budżetowej Urzędu Gminy (...). W sprawozdaniu Rb-N w poz. N4 i N5 wykazano łącznie należności w kwocie 1.632.179,54 zł. Kwota ta jest niższa o 5.660,86 zł niż to wynika z prowadzonej ewidencji w zakresie kont Zespołu 2 „Rozrachunki i rozliczenia” planu kont Urzędu Gminy. Jak wskazano w wyjaśnieniach złożonych na podczas kontroli w sprawozdaniu Rb-N nie zostały ujęte przypisy opłaty eksploatacyjnej w kwocie 5.133,00 zł (...) oraz pomyłkowo dokonana została wypłata w grudniu 2017 r. wynagrodzenia członków (...) Komisji (...) w wysokości 527,86 zł.

RKO nie przyjęła wyjaśnień Obwinionego w zakresie postawionych zarzutów, że ustawa o rachunkowości nie zawiera precyzyjnych zasad opisujących techniki przeprowadzenia inwentaryzacji oraz nie precyzuje pojęcia „odpowiednie dokumenty” wskazując, iż w orzecznictwie przyjmuje się, że odpowiednie dokumenty to takie, które pozwolą osiągnąć cel inwentaryzacji. Takimi dokumentami są: umowy, odpisy aktów notarialnych, wyciągi z ksiąg wieczystych, decyzje administracyjne itp. Tylko takie dokumenty źródłowe pozwalają na przeprowadzenie rzetelnej inwentaryzacji i na weryfikację realnej wartości poszczególnych składników mienia. Zatem nie może być uznana za odpowiedni dokument jedynie ewidencja sporządzana przez pracowników jednostki, gdyż dane zawarte w takiej ewidencji mają charakter wtórny. Porównanie ewidencji księgowej z inną ewidencją prowadzoną przez pracowników innego wydziału tej samej jednostki nie może być wystarczające i uznane za prawidłowe przeprowadzenie inwentaryzacji, gdyż dokumenty, z którymi porównano ewidencję nie miałyby cech dokumentów odpowiednich (zob. orzeczenie GKO z dnia 26 stycznia 2012 r. sygn. akt BDF1/4900/115/123/11/3881).

Na rozprawie Obwiniony wyjaśnił, iż zdaje sobie sprawę, że za inwentaryzację w Gminie odpowiada Wójt i nie uchyła się od tej odpowiedzialności. Brak porównania ksiąg rachunkowych jest sprawdzeniem czysto technicznym, który powinien wykonać wyznaczony pracownik, który został powołany do grupy inwentaryzacyjnej. Zaznaczył, że ze Skarbnik Gminy podjęli wiele czynności, które spowodują, że więcej takie zdarzenie nie będzie miało miejsca. Mimo, że nie dokonano sprawdzenia sald czy potwierdzenia rachunków to nie doszło do żadnej szkody. W związku z tym, jak ocenił Obwiniony, kara nagany – wnioskowana przez Zastępcę Rzecznika Dyscypliny Finansów - za rozpatrywane naruszenia jest zbyt dużą ujmą.

W wyjaśnieniach w zakresie nieprawidłowości złożonych sprawozdań Obwiniony wskazał, m. in. że sprawozdanie podpisał w dobrej wierze będąc jednocześnie nieświadomy nieprawidłowości występujących w tym sprawozdaniu. Będąc wójtem trudno jest, jego zdaniem, z należytą starannością weryfikować wszystkie przedstawiane do decyzji (zatwierdzenia) dokumenty dotyczące wydatków bez podparcia się informacjami przedstawionymi przez merytorycznych pracowników.

RKO wskazała, że Obwiniony, pełniąc w czasie popełnienia czynu funkcję Wójta nie dopełnił swoich obowiązków, gdyż to na kierowniku jednostki sektora finansów publicznych ciąży obowiązek znajomości określonych przepisów prawa.

W kwestii winy RKO uznała, że zarzuczonych naruszeń Obwiniony mógł uniknąć. Komisja podkreśliła, że konieczność zachowania szczególnej staranności przy inwentaryzowaniu mienia i sporządzaniu sprawozdań budżetowych wynika między innymi z faktu, iż elementy te mają istotne znaczenie dla finansów publicznych. Wartości zawarte w tych sprawozdaniach oraz dane wynikające z prawidłowo przeprowadzonej inwentaryzacji pozwalają na porównywanie i skontrolowanie procesów zachodzących w gospodarce

finansowej danej jednostki samorządu terytorialnego. Kierownik jednostki powinien dołożyć wszelkich starań, aby inwentaryzacja była przeprowadzana w sposób zgodny z przepisami ustawy o rachunkowości. Mógł temu przeciwdziałać, gdyby skontrolował przyjętą przez komisję inwentaryzacyjną metodologię postępowania lub wydał bardziej precyzyjne przepisy wewnętrzne dotyczące inwentaryzacji. W ocenie Komisji nie było zamiarem obwinionego przeprowadzić inwentaryzację w sposób niezgodny z przepisami uor, jednak do tego doszło przez niezachowanie ostrożności, jaka była wymagana w opisywanych wyżej okolicznościach.

Podobnie, zdaniem RKO, ma się kwestia nieprawidłowości przy sporządzeniu sprawozdania. Przed podpisaniem sprawozdania Obwiniony powinien upewnić się, że dane w nim wykazane są zgodne z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej. Skoro tego nie uczynił, a okazało się, że dane wykazane w sprawozdaniach są niezgodne z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej, to przypisanie winy i w konsekwencji odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych musi być uznane za w pełni zgodne z prawem (orzeczenie GKO z dnia 8 grudnia 2016 r. sygn. akt BDF1.4800.55.2016).

Uwzględniając powyższe RKO przeanalizowała możliwość zastosowania w tym przypadku art. 28 uodfp. Zgodnie z treścią tego artykułu nie dochodzi się odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, którego stopień szkodliwości dla finansów publicznych jest znikomy. RKO biorąc pod uwagę okoliczności, wskazane w art. 28 ust. 2 uodfp, jakie należy uwzględnić przy ocenie stopnia szkodliwości naruszenia to jest: wagę naruszonych obowiązków, sposób i okoliczności ich naruszenia, skutki naruszenia - uznała, że w tym konkretnym przypadku przepis ten nie może mieć zastosowania. Zdaniem RKO ład finansów publicznych wymaga „ochrony” a w tym konkretnym przypadku podejmowane działania i dokonane zaniechania nie były zgodne z przepisami prawa. Rozważając możliwość zastosowania przepisu zawartego w art. 28 uodfp RKO stwierdziła, że inwentaryzacja i prawidłowo prowadzona sprawozdawczość są istotnymi instrumentami sprawowania kontroli w toku wykonywania i po zakończeniu roku budżetowego. Stanowią również niezbędny materiał poznawczy, pozwalający na sformułowanie ocen dotyczących kształtowania się majątku jednostki i poszczególnych pozycji budżetowych w różnych przedziałach czasowych. Obowiązek prawidłowego inwentaryzowania majątku i sporządzania przez jednostki publiczne sprawozdań jest przejawem zasady przejrzystości i jawności finansów publicznych. Jednostki publiczne powinny prowadzić inwentaryzację i sporządzać sprawozdania rzetelnie i prawidłowo. Tylko wtedy zagwarantowany będzie obraz sytuacji finansowej i majątkowej w sposób rzeczywisty i realny. W kierowanej przez obwinionego jednostce tym obowiązkom uchybiono. Wprawdzie nie doszło do uszczuplenia środków publicznych to jednak doszło do zakłócenia ładu finansów publicznych.

Przy wymiarze kary RKO uwzględniła dyrektywy zawarte art. 33 ust. 2 uodfp, z którego wynika, że organ orzekający uwzględnia motywy i sposób działania, okoliczności działania lub zaniechania, jak również właściwości, warunki osobiste osoby odpowiedzialnej za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, jej doświadczenie zawodowe, sposób wywiązywania się z obowiązków służbowych.

Wpływ na wymiar kary mają zarówno okoliczności obciążające, jak i łagodzące. Do okoliczności obciążających RKO zaliczyła przede wszystkim wagę naruszonych przepisów w obszarze inwentaryzacji i sprawozdawczości. RKO nie dostrzegła okoliczności łagodzących, poza uprzednią niekaralnością z tytułu naruszenia dyscypliny finansów publicznych. Zgodnie z przedstawionym powyżej stanem faktycznym i prawnym RKO nie dopatrzyła się okoliczności ekskulpujących Obwinionego od zarzutu stawianego we wniosku o ukaranie w

zakresie naruszeń opisanych w art. 18 uoondfp i wymierzyła Obwinionemu karę upomnienia. RKO wyraziła przy tym przekonanie, iż wymierzona kara odniesie skutek dyscyplinujący w tym zakresie oraz uświadomi nieprawidłowość zachowania, bez konieczności sięgania po kary o charakterze ostrzejszym. Uznała również, że przeprowadzone postępowanie odniesie zamierzony cel wychowawczy, który będzie polegał na kształtowaniu pozytywnych postaw wobec prawa, a także odniesie cel prewencyjny sprowadzający się do niedopuszczenia naruszenia dyscypliny finansów publicznych w przyszłości.

Od tego orzeczenia odwołanie złożył obrońca Obwinionego wskazując, że o ile stan faktyczny sprawy nie budzi wątpliwości, to RKO, przy wymiarze kary, nie wzięła pod uwagę wszystkich okoliczności sprawy, w szczególności nie rozpatrując, czy w sprawie nie zachodzą przesłanki z art. 36 ust. 2 uoondfp, które pozwalają RKO na odstąpienie od wymierzenia kary.

Obrońca podkreślił, że nie istnieje jednolity wzór potwierdzenia salda. Najczęściej potwierdzenie sald przygotowuje się w formie pisemnej lub elektronicznej, jednakże, jego zdaniem, przepisy nie zabraniają potwierdzenia sald również drogą telefoniczną. W niniejszej sprawie salda były uzgadniane przez telefon przez pracownika, zgodnie z przypisanym mu zakresem czynności. Z uwagi na powyższe, jak również inne obowiązki pracownik nie sporządził notatki wewnętrznej z rozmowy telefonicznej. W odwołaniu wskazano, że Obwiniony konsekwentnie wyjaśniał w toku prowadzonego postępowania, że Gmina miała pełny obraz stosunków finansowych z kontrahentami, była świadoma istniejących sald. Wysokość sald nie była również nigdy kwestionowana przez innych kontrahentów.

Podkreślono także, że główny księgowy (skarbnik gminy) lub inny pracownik księgowości, który przejął pisemną odpowiedzialność za obowiązki w zakresie rachunkowości, ponosi odpowiedzialność za przeprowadzenie inwentaryzacji drogą potwierdzenia sald z kontrahentami oraz weryfikację sald aktywów i pasywów, których nie można poddać spisowi z natury. W sytuacji powierzenia przeprowadzenia inwentaryzacji w drodze potwierdzenia sald oraz w drodze weryfikacji innej osobie za jej pisemną zgodą ponosi ona współodpowiedzialność (odpowiedzialność kierownika jednostki i osoby, która przyjęła obowiązki) za prawidłowy przebieg tych czynności.

Odnosnie do zarzutu niezgodności w sporządzonych sprawozdaniach wskazano w odwołaniu, że Obwiniony podpisując przedmiotowe dokumenty miał szczegółowe zapewnienie Skarbnika Gminy o zgodność wykazanych danych z danymi zawartymi w ewidencji księgowej. Podkreślono, że nie sposób jest weryfikować przez kierownika jednostki wszystkich danych zawartych w ewidencji księgowej a następnie samodzielnie sprawdzać czy te dane są prawidłowo ujęte i zapisane w sprawozdaniach finansowych w odpowiednich rubrykach, rozdziałach i paragrafach. Skoro osoba zatrudniona na stanowisku Skarbnika Gminy z odpowiednim wykształceniem i doświadczeniem zapewnia, że wszystkie dane są prawidłowe, to jako kierownik jednostki nie ma najmniejszych powodów nie wierzyć tym oświadczeniom. Obwiniony przed podpisaniem przedmiotowego sprawozdania upewnił się w rozmowie ze Skarbnikiem Gminy, czy dane wykazane w tym sprawozdaniu są zgodne z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej. Otrzymałszy pozytywną odpowiedź Obwiniony podpisał sprawozdania.

Wobec powyższego, zdaniem obrońcy, zachodzą przesłanki uzasadniające odstąpienie od wymierzenia kary.

Obrońca wskazał także, że w niniejszej sprawie skutek naruszenia dyscypliny finansów publicznych nie doszło w żadnej mierze do uszczuplenia budżetu Gminy. Z powodu wykazania niezgodności w sprawozdaniach finansowych, Gmina nie poniosła żadnej szkody

majątkowej lub niemajątkowej. Nie musiała również zwracać nienależnie otrzymanych środków finansowych przyznanych na podstawie nieprawidłowo sporządzonych sprawozdań. Ze stanu faktycznego sprawy wynika również, że należności ewidencjonowane na poszczególnych kontach, wskazanych w zaskarżonym orzeczeniu, zostały rozliczone lub prawnie zabezpieczone co świadczy o tym, że Obwiniony skutecznie podjął działania w celu rozliczenia istniejących na dzień 31 grudnia 2017 r. sald z różnymi kontrahentami.

W odwołaniu wskazano też, że w swojej długoletniej pracy samorządowej na stanowisku kierowniczym Obwiniony nigdy nie był karany na naruszenie dyscypliny finansów publicznych, a w swoich działaniach zawsze kierował się zasadą celowości, legalności i oszczędności w gospodarowaniu finansami publicznymi, mając na względzie dobro mieszkańców Gminy.

Biorąc pod uwagę powyższe okoliczności faktyczne i prawne Obrońca wniósł o uchylenie zaskarżonego orzeczenia i odstąpienie od wymierzenia Obwinionemu kary za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

**GKO po zbadaniu sprawy uznała, że zaskarżone orzeczenie RKO nie może być utrzymane w obiegu prawnym i postanowiła je uchylić oraz przekazać sprawę do ponownego rozpoznania z przyczyn opisanych poniżej.**

GKO w pierwszej kolejności dokonała oceny stanu prawnego obowiązującego w czasie zarzucanego czynu i w czasie orzekania. Przepis art. 24 ust. 1 uodfp nakazuje, by rozpoznając i oceniając popełniony czyn stosować przepisy ustawy obecnie obowiązującej, chyba że przepisy obowiązujące w chwili popełnienia czynu były względniejsze dla sprawcy. Do oceny czynu będącego przedmiotem niniejszego postępowania, GKO postanowiła stosować przepisy obowiązujące w dniu orzekania, uznając iż przepisy obowiązujące w dacie zarzucanego czynu nie są względniejsze dla Obwinionego.

Odnosząc się do naruszeń wskazanych w orzeczeniu RKO, GKO podkreśla, że w orzecznictwie GKO i sądów administracyjnych, jak i w doktrynie twierdzi się zgodnie, że wszelkie odstępstwa od zasad inwentaryzowania wiążą się z naruszeniem dyscypliny finansów publicznych. Obowiązki w zakresie przeprowadzenia inwentaryzacji w jednostce sektora finansów publicznych spoczywają na jej kierowniku i to on ponosi odpowiedzialność za ich wadliwą realizację. Odpowiedzialność innych pracowników jednostki, w tym głównego księgowego (skarbnika), rozważać można tylko wówczas, gdy istnieje dowód powierzenia obowiązków w zakresie rachunkowości.

Podobnie, za niesporządzenie lub nieprzekazanie sprawozdania w terminie oraz wykazanie w nim danych niezgodnych z ewidencją księgową z tytułu naruszenia dyscypliny finansów publicznych odpowiada wyłącznie kierownik jednostki. Jego podpis złożony pod sprawozdaniem jest tożsamy zarówno ze sporządzeniem dokumentu sprawozdania, jak również z przyjęciem odpowiedzialności za zgodność danych w sprawozdaniu z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej jednostki. Sprawozdanie z procesów obejmujących gospodarkę finansową jednostki jest kreowane przez złożony na stosownym dokumencie podpis kierownika jednostki. Skoro sprawozdanie rozpoczyna swój byt prawny w momencie jego podpisania to jest oczywiste, że za jego treść może odpowiadać wyłącznie osoba je podpisująca, która nie ma bowiem obowiązku podpisywania wszystkiego, co przygotowały służby księgowe (por. *orzeczenie GKO z dnia 12 maja 2016 r. BDF1.4800.6.2016*).



GKO dokonując kontroli instancyjnej orzeczenia Komisji I instancji zwróciła uwagę, że stopień szkodliwości konkretnego czynu danego sprawcy dla ładu finansów publicznych jest elementem, który komisja orzekająca musi przeanalizować (por. wyrok WSA w Warszawie z 14 lutego 2017 roku, V SA/Wa 447/16), przy czym szkodliwość określonych deliktów finansowych dla finansów publicznych podlega stopniowaniu, któremu przypisane są określone skutki prawne (por. *Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, red. W. Misiąg, CH Beck, Warszawa 2017). Nawet jeśli Komisja I instancji szczegółowo uzasadniła, dlaczego w przedmiotowej sprawie nie można uznać stopnia szkodliwości wskazanych naruszeń za znikomy, to obowiązkiem Komisji jest konkretne określenie stopnia szkodliwości. Takiego określenia nie wskazano w uzasadnieniu orzeczenia (mimo, że szkodliwość podlega stopniowaniu), a to na podstawie m. in. stopnia szkodliwości organ orzekający w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych, zgodnie z treścią art. 33 ust. 1 uondfp, decyduje o wysokości kary. GKO zwraca uwagę, że z przepisów art. 137 ust. 2 pkt 4 uondfp wynika, że uzasadnienie orzeczenia powinno zawierać m. in. przytoczenie okoliczności, które skład orzekający miał na względzie przy wymierzaniu kary. Brak należytego uzasadnienia wymiaru kary skutkuje naruszeniem art. 137 ust. 2 pkt 4 uondfp, z którego wywodzi się obowiązującą w postępowaniu o naruszenie dyscypliny finansów publicznych zasadę podmiotowości, czyli zasadę uwzględniania wszystkich okoliczności naruszenia i oceny motywów działania konkretnego sprawcy czynu (por. orzeczenie GKO z dnia 24 kwietnia 2017 r., BDF1.4800.7.2017). Wprawdzie w uzasadnieniu do orzeczenia Komisja I instancji wskazała, że przy wymiarze kary „uwzględniła dyrektywy zawarte art. 33 ust. 2 uondfp, z którego wynika, że organ orzekający uwzględnia motyw i sposób działania, okoliczności działania lub zaniechania, jak również właściwości, warunki osobiste osoby odpowiedzialnej za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, jej doświadczenie zawodowe, sposób wywiązywania się z obowiązków służbowych”, to jednak z treści uzasadnienia nie wynika, np. które okoliczności związane z popełnionymi naruszeniami, zdecydowały o wysokości kary dla Obwinionego, samo przytoczenie treści art. 33 ust. 2 uondfp jest niewystarczające. RKO ponownie rozpatrując sprawę powinna uzasadnić, w jaki sposób fakt, że Obwiniony nie był wcześniej karany za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, wpływa na wymiar kary. Podobnie RKO powinna, rozstrzygając o wysokości kary, uwzględnić także wskazane w odwołaniu okoliczności świadczące o podjęciu przez Obwinionego skutecznych działań w celu rozliczenia istniejących na 31 grudnia 2017 r. sald z poszczególnymi kontrahentami.

RKO powinna także jednoznacznie wyjaśnić, czy w zakresie czynów związanych z niesporządzeniem inwentaryzacji można mówić o skutecznym przyjęciu odpowiedzialności przez głównego księgowego, na które powołuje się obrońca Obwinionego w złożonym odwołaniu, co wyłączałoby odpowiedzialność Obwinionego. GKO zwraca przy tym uwagę, że do skutecznego powierzenia głównemu księgowemu (skarbnikowi) obowiązków i odpowiedzialności za przeprowadzenie inwentaryzacji w sposób zgodny z przepisami uor dochodzi jedynie wówczas, gdy łącznie spełnione zostaną następujące przesłanki: 1) powierzane obowiązki w zakresie rachunkowości są wyraźnie określone, 2) powierzenia dokona kierownik jednostki, 3) powierzenie następuje w formie pisemnej, 4) główny księgowy przyjmie odpowiedzialność w formie pisemnej (art. 4 ust. 5 uor). Stanowisko powyższe znajduje odzwierciedlenia w orzecznictwie i doktrynie (por. *orzeczenie GKO z dnia 13.05.2010 r. sygn. BDF1/4900/19/21/10/324, przywołane w: Ludmiła Lipiec-Warzecha, odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, Komentarz z 2012 r., wyd. II, wyrok NSA z dnia 3.06.2014 r. sygn. akt II GSK 599/13, wyrok WSA w Warszawie z dnia 19.12.2011 r. sygn. akt WSA/Wa 2018/11*).

GKO zwraca także uwagę, że stosownie do art. 135 ust. 3 uodnfp w przypadku przypisania odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych orzeczenie powinno zawierać określenie m.in. czasu popełnienia naruszenia dyscypliny finansów publicznych. Prawidłowe określenie tego elementu stanowi nie tylko o zachowaniu przez organy orzekające wyznaczonych przez ustawodawcę reguł warunkujących m.in. prawidłowe zebranie środków dowodowych, dokonanie właściwej subsumpcji ustalonego przez Komisję stanu faktycznego pod określone normy prawne ale też możliwość obrony obwinionego w stosunku do precyzyjnie formułowanych zarzutów odnoszących się do czynów popełnionych w określonym czasie. Właściwe określenie czasu przypisywanego naruszenia dyscypliny finansów publicznych ma podstawowe znaczenie przede wszystkim dla określenia obowiązujących w dacie działania lub zaniechania sprawcy czynu przepisów prawa a wskutek tego w następstwie weryfikacji czy zarzucane naruszenie stanowi czyn penalizowany ustawą o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. To moment zarzucanego obwinionemu czynu staje się punktem odniesienia dla badania przez organy prowadzące postępowanie, okoliczności mających wpływ na popełnione naruszenie, towarzyszące naruszeniu, na przedawnienie karalności czynu a wreszcie ustalenie wszelkich elementów wpływających na ewentualną odpowiedzialność obwinionego, stopień winy oraz karę. W badanym orzeczeniu nie wskazano czasu popełnienia naruszeń wynikających z art. 18 pkt 1 uodnfp. GKO wskazuje, że zgodnie z brzmieniem art. 21 uodnfp naruszenie dyscypliny finansów publicznych uważa się za popełnione w czasie, w którym sprawca działał lub zaniechał działania, do którego był obowiązany, przy czym za czas, w którym sprawca zaniechał działania, uważa się dzień następujący po upływie terminu, w którym określone działanie powinno nastąpić. Stąd też RKO ponownie rozstrzygając sprawę powinna, w oparciu o brzmienie art. 21 uodnfp oraz kierując się zapisami uor, wskazać czas naruszeń związanych z nieprzeprowadzeniem inwentaryzacji, z uwzględnieniem wymaganej przepisami metody przeprowadzenia inwentaryzacji. Biorąc powyższe pod uwagę, GKO orzekła jak w sentencji.