



ORZECZENIE
GŁÓWNEJ KOMISJI ORZEKAJĄCEJ W SPRAWACH
O NARUSZENIE DYSCYPLINY FINANSÓW PUBLICZNYCH

Warszawa, dnia 19 czerwca 2017 r.

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

Przewodniczący: *Członek GKO:* ***Piotr Kaczorkiewicz***

Członkowie: *Członek GKO:* ***Artur Walasik (spr.)***

Członek GKO: ***Teresa Warszawska***

Protokolant: **Bartosz Głuszko**

przy udziale Zastępcy Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych Jacka Krawczyka, po rozpoznaniu, na rozprawie w dniu 19 czerwca 2017 r., odwołania wniesionego przez Obwinioną (...) - pełniącą w czasie zarzuconego naruszenia dyscypliny finansów publicznych funkcję Prezydenta Miasta (...), od orzeczenia Regionalnej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Katowicach z dnia 17 lutego 2017 r., sygn. akt RKO/7100/81/16, w zakresie w którym uznano Obwinioną (...) odpowiedzialną za naruszenie dyscypliny finansów publicznych określonego w art. 18 pkt 2 ustawy, polegające na tym, że (...) w (...) w 2014 r. naruszyła § 6 ust. 1 pkt 1, § 9 ust.1 i ust. 2 rozporządzenia oraz § 13 pkt 5 lit.a załącznika nr 39 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz. U. z 2014 r. poz. 119), poprzez wykazanie w sprawozdaniu Rb-NDS kwartalne sprawozdanie o nadwyżce/deficycie jednostki samorządu terytorialnego za okres od początku roku do 31 marca 2014 r., danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej tj. w zakresie przychodów z tytułu kredytów i pożyczek oraz obligacji.

Komisja Orzekająca I instancji odstąpiła od wymierzenia Obwinionej kary oraz obciążyła obowiązkiem zwrotu kosztów postępowania na rzecz Skarbu Państwa w wysokości 316,18 zł,

orzeka

I. na podstawie art. 147 ust. 1 pkt 2, art. 19 ust.2 ustawy:

a. uchyla zaskarżone orzeczenie w zaskarżonej części,

b. uniewinnia Obwinioną od stawianych zarzutów,

II. 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

W przedmiotowej sprawie w dniu 7 czerwca 2016 r. na podstawie zawiadomienia z dnia 5 maja 2016 r. o naruszeniu dyscypliny finansów publicznych złożonym z upoważnienia Prezesa Regionalnej Izby Obrachunkowej w Katowicach (dalej zwana RKO) przez Naczelnika Wydziału Kontroli Gospodarki Finansowej, Rzecznik Dyscypliny Finansów Publicznych wydał postanowienie o wszczęciu postępowania wyjaśniającego w sprawie o naruszenie dyscypliny finansów publicznych wobec Pani (...), Prezydent Miasta (...). W dniu 14 października 2016 r. Rzecznik skierował do Regionalnej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Katowicach wnioski o ukaranie Pani (...), której zarzucił naruszenie dyscypliny finansów publicznych określone w 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.) dalej zwanej uondfp, wnosząc o wymierzenie Obwinionej kary upomnienia.

Orzeczeniem z dnia 17 lutego 2017 r. po przeprowadzeniu rozprawy w dniach 16 grudnia 2016 r. oraz 17 lutego 2017 r. RKO uznała Panią (...) odpowiedzialną naruszenia dyscypliny finansów publicznych w myśl art. 18 pkt 2 uondfp, poprzez to, że w (...) w 2014 r. naruszyła §6 ust. 1 pkt 1, §9 ust. 1 i ust. 2 oraz §13 pkt 5 lit. a załącznika nr 39 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz.U. z 2014 r., poz. 119) poprzez wykazanie w sprawozdaniu Rb-NDS kwartalne sprawozdanie o nadwyżce/deficycie jednostki samorządu terytorialnego za okres od początku roku do 31 marca 2014 r., danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej, tj. w zakresie przychodów z tytułu kredytów i pożyczek oraz obligacji i odstąpiła od wymierzenia kary. Tym samym orzeczeniem na podstawie art. 78 ust. 1 pkt 2 i ust. 3 uondfp Panią (...) uniewinniono od zarzutu naruszenia dyscypliny finansów publicznych określonego w art. 18 pkt 2 w zakresie czynu polegającego na wykazaniu w sprawozdaniu Rb-NDS kwartalne

sprawozdanie o nadwyżce/deficycie jednostki samorządu terytorialnego za okres od początku roku do 30 czerwca 2014 r. danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej, tj. w zakresie przychodów z tytułu kredytów i pożyczek oraz obligacji z powodu braku znamion naruszenia dyscypliny finansów publicznych.

W uzasadnieniu orzeczenia wskazano co następuje. Po analizie materiału dowodowego, Komisja podzieliła pogląd przedstawiony przez Rzecznika co do niezgodności danych wykazanych w sprawozdaniach Rb-NDS. W wyniku porównania kwot wykazanych po stronie wykonania w kwartalnych sprawozdaniach Rb-NDS Miasta (...) w pozycji „kredyty i pożyczki” z kwotami stanowiącymi saldo konta Ma konta 133 „Rachunek budżetu”, 134 „Kredyty bankowe” i 260 „Zobowiązania finansowe” ustalono, że w sprawozdaniu Rb-NDS za okres od początku roku do dnia 31 marca 2014 r. wykazano wykonanie kredytów i pożyczek w kwocie 13.038.989,04 zł, a zgodnie z ewidencją księgową kont: 133 „Rachunek budżetu”, 134 „Kredyty bankowe” i 260 „Zobowiązania finansowe” Miasto w tym czasie otrzymało kredyty, pożyczki i wyemitowało obligacje komunalne w łącznej wysokości 38.037.085,91 zł. Różnica w kwocie 24.988.096,87 zł dotyczyła kredytu w rachunku bieżącym, który nie został uwzględniony w sprawozdaniu Rb-NDS. W sprawozdaniu Rb-NDS za okres od początku roku do dnia 30 czerwca 2014 r. wykazano wykonanie kredytów i pożyczek w kwocie 42.611.948,29 zł, a zgodnie z ewidencją księgową kont: 133 „Rachunek budżetu”, 134 „Kredyty bankowe” i 260 „Zobowiązania finansowe” Miasto w tym czasie otrzymało kredyty, pożyczki i wyemitowało obligacje komunalne w łącznej wysokości 74.748.136,04 zł. Różnica w kwocie 32.136.187,75 zł dotyczyła kredytu w rachunku bieżącym na kwotę 23.136.187,75 zł oraz obligacji krótkoterminowych na kwotę 9.000.000,00 zł, które to wielkości nie zostały uwzględnione w sprawozdaniu Rb-NDS.

W uzasadnieniu przywołano tezy pisma z dnia 17 czerwca 2016 r. skierowanego do Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych, w którym Obwiniona podnosiła, że zadania z zakresu sporządzania sprawozdań budżetowych powierzyła pracownikom Wydziału Budżetu i Analiz Finansowych. Zapewnienie należytego wykonania zadań wydziału powierzono Zastępcy Skarbnika Miasta, zaś nadzór jako Główny Księgowy Budżetu sprawował Skarbnik Miasta. Podniesiono ponadto, że sprawozdania zostały sporządzone w oparciu o interpretację informacji zaczerpniętej z publikacji Nowa sprawozdawczość budżetowa z komentarzem do zmian (Poradnik rachunkowości budżetowej Nr 2/2014) zawierającej komentarz do znowelizowanego rozporządzenia w sprawie sprawozdawczości budżetowej: „w przychodach i rozchodach nie wykazuje się pożyczek i kredytów zaciągniętych i spłaconych w danym okresie sprawozdawczym na pokrycie występującego w ciągu roku przejściowego deficytu budżetu jednostki samorządu terytorialnego”. W piśmie tym wyjaśniono również, że w dniu 22 października 2014 r. pracownik Referatu przeprowadził rozmowę telefoniczną z pracownikiem RIO i uzyskał informację, że zobowiązania finansowe z tytułu przejściowego deficytu niespłacone na koniec okresu sprawozdawczego są przychodem podlegającym wykazaniu w sprawozdaniu Rb-NDS, do sprawozdania za III kwartał 2014 r. kwoty zostały ujęte prawidłowo. W piśmie Obwiniona podkreśliła, że pomimo wiedzy, że sprawozdania za I i II kwartał 2014 r. zawierały nieprawidłowe dane, nie można już było dokonać korekty za I kwartał, zgodnie z rozporządzeniem, a korekta za II kwartał 2014 r. była niemożliwa z uwagi na dysfunkcyjność programu BeSTI@, co zostało potwierdzone w rozmowie telefonicznej pracownika Referatu z pracownikiem RIO.

W uzasadnieniu, RKO przywołała również zdanie obecnego na rozprawie obrońcy Obwinionej, który podniósł, że nieprawidłowe wykazanie danych w sprawozdaniach nastąpiło na skutek błędnej interpretacji przepisów w momencie ich zmiany. Podkreślił ponadto, że z powodów technicznych nie można było dokonać korekty sprawozdania za II kwartał, mimo iż przepisy rozporządzenia dopuszczały taką możliwość, jak również fakt, że sprawozdania za

III kwartał zostały już sporządzone prawidłowo, a błędy które miały miejsce wcześniej zostały samodzielnie wykryte przez jednostkę, bez ingerencji zewnętrznej. obrońca wskazał również, że Obwinionej nie można przypisać winy, gdyż nie mogła dokonać osobiście weryfikacji wszystkich danych wykazywanych w sprawozdaniach. obrońca podkreślił, że Obwiniona dołożyła należytej staranności m.in. w zakresie kontroli zarządczej, aby uniknąć ewentualnego naruszenia dyscypliny finansów publicznych.

Zdaniem RKO określonym w uzasadnieniu orzeczenia, nie ma wątpliwości co do faktu wykazania w sprawozdaniach Rb-NDS danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej, co potwierdza zgromadzony w sprawie materiał dowodowy. W tej sytuacji Komisja oceniła możliwość przypisania Obwinionej winy z tytułu popełnienia czynu. Z materiału zgromadzonego w sprawie, zdaniem Komisji, wynika to, że Obwiniona podpisała sprawozdania, w których wykazano kwoty niezgodne z ewidencją księgową, natomiast z utrwalonym stanowiskiem orzecznictwa sprawozdanie budżetowe jest kreowane przez złożony na stosownym dokumencie podpis kierownika jednostki, do czasu złożenia tego podpisu można mówić o istnieniu projektu sprawozdania, z reguły przygotowanego przez pracowników działu księgowego jednostki. W konsekwencji, skoro sprawozdanie rozpoczyna swój byt prawny w momencie jego podpisania, to jest oczywiste, że za jego treść może odpowiadać wyłącznie osoba je podpisująca. Osoba ta nie ma obowiązku podpisania wszystkiego co przygotowały służby księgowe. Komisja podzieliła również pogląd prezentowany w orzecznictwie, zgodnie z którym fakt zaufania pracownikom, którzy sporządzają sprawozdania co do prawidłowości zawartych w nim danych nie może stanowić okoliczności uwalniających od przypisania odpowiedzialności za to naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

RKO oceniła, że Obwiniona miała możliwość działania zgodnego z przepisami prawa, tj. mogła i powinna zapewnić wykazanie w przedmiotowych sprawozdaniach danych zgodnych z wynikającymi z urzędów księgowych. Jako kierownik jednostki miała dostęp do ksiąg rachunkowych i mogła dokonać weryfikacji (porównania) danych zaprezentowanych w przedłożonych jej do zatwierdzenia sprawozdaniach z danymi wynikającymi z ksiąg rachunkowych. Obszerność sprawozdań nie może zdaniem RKO zwalniać kierownika jednostki z takiego działania.

Zdaniem RKO odpowiedzialność Obwinionej może dotyczyć wyłącznie sprawozdania za okres od początku roku do 31 marca 2014 r., albowiem jak wykazała Obwiniona, jej obrońca oraz świadkowie, w przypadku sprawozdania za okres od początku roku do 30 czerwca 2014 r. próbowano dokonać jego korekty, w terminie określonym przez przepisy rozporządzenia, a jedynie nieprawidłowe funkcjonowanie systemu BeSTI@ uniemożliwiło skuteczne podjęcie takiego działania. Komisja uznała więc, że nie można przypisać Obwinionej winy z tego tytułu i postanowiono o uniewinnieniu.

RKO postanowiła o odstąpieniu od wymierzenia kary, nie przychyliła się do wniosku obrońcy o umorzeniu postępowania, uznając że nie można w tym przypadku mówić o znikomej szkodliwości popełnionego czynu. Szkodliwością dla finansów publicznych było zniekształcenie zawartej w sprawozdaniu informacji w stosunku do rzeczywistego stanu. Oceniono jednocześnie, że w przedmiotowej sprawie, biorąc pod uwagę podjęte w jednostce działania mające na celu wyjaśnienie wątpliwości co do interpretacji przepisów i zapewnienie prawidłowego sporządzenia sprawozdań, fakt iż nieprawidłowość nie dotyczyła dużej liczby sprawozdań oraz wcześniejszą niekaralności Obwinionej, należy odstąpić od wymierzenia kary.

W dniu 23 marca 2017 r. obrońca Obwinionej działając na podstawie udzielonego pełnomocnictwa, w oparciu o art. 138 ust. 2 uodnfp zaskarżył orzeczenie w części dotyczącej

uznania Obwinionej za winną naruszenia określonego w art. 18 ust. 2 uondfp (RKO nie wskazała jakiej ustawy). Wydanemu orzeczeniu zarzucono:

1. dokonanie przez RKO błędnej oceny stanu faktycznego i przyjęcie, że Obwiniona dopuściła się naruszenia dyscypliny finansów publicznych określonego w art. 18 ust. 2 uondfp (RKO nie wskazała jakiej ustawy);
2. podjęcie rozstrzygnięcia bez dokonania wszechstronnego rozpatrzenia materiału dowodowego, czym naruszono art. 89 ust. 2 uondfp;
3. naruszenie postanowień art. 76 ust. 3 uondfp poprzez rozstrzygnięcie wątpliwości na niekorzyść Obwinionej;
4. istotne braki w sentencji orzeczenia i jego niespójność z uzasadnieniem, czym naruszono art. 135 ust. 2 pkt 5 uondfp.

Wniesiono o uchylenie orzeczenia i rozstrzygnięcie sprawy co do istoty i uniewinnienie Obwinionej, ewentualnie uchylenie orzeczenia i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania przez RKO, względnie o uchylenie orzeczenia i umorzenie postępowania.

W uzasadnieniu odwołania, wskazano co następuje. Materiał dowodowy w sprawie nie pozwala na przyjęcie, że ziściły się obligatoryjne przesłanki uzasadniające odpowiedzialność Obwinionej za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, albowiem zgodnie z art. 19 ust. 2 uondfp w opinii skarżącego w odniesieniu do Obwinionej nie zachodzą określone w nim przesłanki. Odpowiedzialność warunkuje brak w działaniach staranności wymaganej od osoby odpowiedzialnej za wykonanie obowiązku, którego niewykonanie lub nienależyte wykonanie stanowi czyn naruszający dyscyplinę finansów publicznych. Rzecznik oraz RKO nie wykazali, iż Obwiniona nie dołożyła należytej staranności w stopniu w jakim jest ona wymagana od osoby piastującej stanowisko prezydenta miasta. Sam fakt wykazania, iż Obwiniona podpisała wadliwe zdaniem Komisji sprawozdanie nie wystarczy, aby uznać ją za winną naruszenia. Warunkiem odpowiedzialności jest także bowiem wina. Obwiniona zrobiła wszystko czego wymaga się od osoby na jej stanowisku, tzn. stworzyła w szczególności system kontroli prawidłowości sporządzania sprawozdań typu Rb-NDS; jak wykazano w trakcie rozprawy w jednostce funkcjonowały szczegółowe regulacje odnoszące się do zasad sporządzania sprawozdań budżetowych (np. Regulamin wewnętrzny Nr 14/SK/2014); pracownicy byli poinstruowani jak sprawozdanie prawidłowo sporządzać i zostały im przydzielone w sposób jasny obowiązki w tym zakresie. Obwiniona jako Prezydent Miasta stworzyła warunki należytego wypełniania obowiązków sprawozdawczych, stworzony przez nią system kontroli pozwolił także na samodzielne zidentyfikowanie błędów i ich naprawę. Stawiana przez Komisję teza, że odpowiedzialność Obwinionej wynika z faktu, iż jako kierownik jednostki miała dostęp do ksiąg i mogła dokonać weryfikacji danych zaprezentowanych w sprawozdaniach przez porównanie ich z danymi z ewidencji jest chybiony. Byłoby to wymaganie od Obwinionej jakiejś hiperstaranności, a nie staranności wymaganej od osoby pełniącej funkcję prezydenta miasta. Warto podnieść, że Obwiniona nie jest księgową, biegłym rewidentem i zwyczajnie nie posiada kompetencji w zakresie analizy ewidencji księgowej, a żadne przepisy nie nakładają na prezydenta miasta obowiązku orientowania się w rachunkowości, a takich kompetencji wymagałoby dokonanie analizy ewidencji księgowej. Obwiniona nie lekceważy obowiązków sprawozdawczych i podchodzi do nich z wymaganą w takich okolicznościach starannością, przed podpisaniem sprawozdania zwróciła się do Skarbnika Miasta o potwierdzenie, że sprawozdanie jest właściwie sporządzone, i takie potwierdzenie od osoby kompetentnej w zakresie sprawozdawczości budżetowej otrzymała, co potwierdzają złożone na rozprawie przez Skarbnika Miasta (...) zeznania. Idąc dalej, wykazanie w sprawozdaniu budżetowym takich a nie innych danych nie było wynikiem bałaganu panującego w jednostce, lecz z dokonania określonej interpretacji nowych przepisów, której to interpretacji nie dokonywała Obwiniona, bo na przepisach

dotyczących sporządzania sprawozdań budżetowych się nie zna i znać nie musi. Od tego Obwiniona ma stosowne służby, a że wątpliwości co do treści sprawozdania Rb-NDS były uzasadnione świadczy przytoczona w czasie rozprawy i w uzasadnieniu publikacja Nowa sprawozdawczość budżetowa z komentarzem do zmian. Zgodnie z §13 pkt 8 Instrukcji sporządzania sprawozdań budżetowych w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego stanowiącej załącznik nr 39 rozporządzenia w sprawie sprawozdawczości budżetowej, nie wykazuje się przychodów i rozchodów dotyczących zaciągniętych i spłaconych w danym okresie sprawozdawczym pożyczek i kredytów, o których mowa w art. 89 ust. 1 ustawy o finansach publicznych. Zgodnie z przytoczoną publikacją Nowa sprawozdawczość budżetowa (...) „w przychodach i rozchodach nie wykazuje się pożyczek i kredytów zaciągniętych i spłaconych w danym okresie sprawozdawczym na pokrycie występującego w ciągu roku przejściowego deficytu budżetu jednostki samorządu terytorialnego (art. 89 ust. 1 pkt 1 ustawy o finansach publicznych)”. W orzeczeniu RKO w ogóle nie rozstrzygnęła kwestii czy przyjęta przez służby miejskie interpretacja przepisów była słuszna; fakt, że miasto samo odeszło od stosowania wcześniejszych interpretacji nie oznacza jeszcze wykazania błędności wcześniejszych rozwiązań, natomiast RKO zobowiązana jest zgodnie z art. 89 uoandfp do wyczerpującego zebrania i wszechstronnego rozpatrzenia materiału dowodowego. Wątpliwości dotyczące pożądanej treści sprawozdania Rb-NDS, a także winy Obwinionej nie rozwiązała w ogóle RKO, rozstrzygnęła je natomiast na niekorzyść Obwinionej, co jest niezgodne z art. 76 ust. 3 uoandfp. Strona skarżąca wskazała ponadto na inne istotne braki orzeczenia i jego niespójność z uzasadnieniem. W sentencji uznano Obwinioną odpowiedzialną za naruszenie w postaci wykazania w sprawozdaniu Rb-NDS danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej, tj. w zakresie przychodów z tytułu kredytów i pożyczek oraz obligacji, tymczasem z uzasadnienia wynika (s. 5), iż nieprawidłowość polegała na niewykazaniu danych związanych tylko z kredytem w rachunku bieżącym, dalej RKO stwierdza w uzasadnieniu, że zarzut Rzecznika dotyczył danych z wykonania kredytów i pożyczek. W pkt 1 orzeczenia Komisja stwierdza, iż uznaje Obwinioną winną naruszenia art. 18 ust. 2 uoandfp, nie wskazuje jednak o którą ustawę chodzi. Z ostrożności procesowej, skarżący oświadcza, iż nie podziela stanowiska RKO co do oceny szkodliwości ewentualnego naruszenia dyscypliny finansów publicznych zarzucanego Obwinionej. Szkodliwość ta jest znikoma, wykazanie takich a nie innych danych w sprawozdaniu Rb-NDS nie wywarło żadnych negatywnych skutków, a nieprawidłowość jeżeli nawet przyjąć wystąpiła, została przez Obwinioną szybko zauważona i skorygowana.

Główna Komisja Orzekająca w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych (dalej zwana GKO) nie kwestionuje ustaleń komisji I instancji w zakresie kwalifikacji działania Obwinionej jako naruszenia dyscypliny finansów publicznych w rozumieniu art. 18 pkt 2 uoandfp. Zebrany materiał dowodowy pozwala ustalić, iż w czynie zarzucanym Obwinionej spełnione są przesłanki naruszenia dyscypliny finansów publicznych polegającego na wykazaniu przez nią w sprawozdaniu budżetowym danych niezgodnych z ewidencją księgową.

GKO nie może jednak przyjąć jako właściwych ustaleń RKO w kwestii winy. Kluczowym staje się ustalenie, czy zastosowanie w przedmiotowej sprawie będzie miał art. 19 ust. 2 uoandfp. Podkreślenia wymaga to, że odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych bezwarunkowo powiązana jest z możliwością przypisania Obwinionej winy. Należy ponadto podkreślić, iż wzorzec dochowania wymaganej staranności wymaga relatywizacji ze względu na konieczność ustalenia winy w czasie popełnienia naruszenia, tak więc ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych opiera odpowiedzialność na lokalizacji winy ze względu na czas oraz osobę. Pierwsze wynika ze zd.

1, drugie ze zd. 2 art. 19 ust. 2 uoondfp. Wina zrelatywizowana została co do czasu (data popełnienia naruszenia) oraz osoby (niedołożenie wymaganej staranności).

Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych nie pozostawia wątpliwości do tego, iż w przypadku działania lub zaniechania działania stanowiącego naruszenie dyscypliny finansów publicznych, nie można przypisać winy jeżeli dołożono staranności wymaganej od osoby odpowiedzialnej za wykonanie obowiązku. GKO zwraca uwagę, iż ustawa wymaga subiektywizacji, to jest odniesienia wzoru wymaganej staranności do osoby naruszającej dyscyplinę finansów publicznych. W przedmiotowej sprawie osobą naruszającą dyscyplinę finansów publicznych jest organ wykonawczy miasta na prawach powiatu. Od osoby takiej wymagania dotyczące staranności są wysokie i wykraczają poza wymaganie zwykłej staranności. Prezydent miasta na prawach powiatu, jako jednoosobowy organ wykonawczy jednostki samorządu terytorialnego odpowiada za całość gospodarki finansowej nie tylko kierowanego urzędu miasta, lecz również za wykonanie budżetu miasta. Przy wykonywaniu nałożonych przez prawo obowiązków, organy wykonawcze jednostek samorządu terytorialnego wspiera urząd jednostki samorządu terytorialnego. Stąd zdaniem GKO ocena spełnienia warunku wymaganej staranności oceniona powinna być w szerszym kontekście, także poprzez ustalenie w jaki sposób organ wykonawczy zorganizował prace kierowanego przez niego i obsługującego go urzędu jednostki samorządu terytorialnego. W przedmiotowej sprawie, co potwierdzają argumenty wskazane przez Obrońcę, Obwiniona podjęła właściwe działania i wprowadziła odpowiednie rozwiązania organizacyjne w kierowanym przez Nią urzędzie, które zdaniem GKO mogą być uznane za wystarczające dla spełnienia warunku staranności wymaganej od osoby odpowiedzialnej za wykonanie obowiązku, w tym przypadku sporządzenia sprawozdania budżetowego w sposób zapewniający odzwierciedlenie w nim danych wynikających z ewidencji księgowej. Nie jest uzasadnione ujednolicenie wymagań stawianych kierownikom wszystkich jednostek sektora finansów publicznych, niezależnie od rozmiarów prowadzonej przez nie gospodarki finansowej, przekładającej się na różnorodność i ilość zdarzeń gospodarczych, oraz wynikających z nich urzędzeń księgowych.

GKO jest przekonana, iż żądanie określonych działań jako wypełniających wzorzec wymaganej staranności musi być realne, przez co należy rozumieć po pierwsze formalną możliwość określonego działania (skrajnym przypadkiem byłoby żądanie zachowania wykraczającego poza działania do których obwiniony jest uprawniony), po drugie materialną możliwość żadanego działania. W przedmiotowej sprawie, RKO właściwie wskazała formalną możliwość działania Obwinionej (tj. sprawdzenie każdej pozycji sprawozdania budżetowego z urzędzeniami księgowymi), lecz zdaniem GKO żądanie takiego zachowania wykracza poza wzorzec realnie osadzonej wymaganej od prezydenta dużego miasta na prawach powiatu staranności.

GKO oceniając argumentację wskazaną w uzasadnieniu skarżonego orzeczenia, stwierdza iż kwalifikacja RKO jako wzorca wymaganej staranności od prezydenta miasta na prawach powiatu osobistej weryfikacji danych wykazanych w sprawozdaniu budżetowym z danymi ewidencji księgowej, wsparta stwierdzeniem, iż jako kierownik urzędu ma dostęp do ksiąg rachunkowych oraz urzędzeń księgowych, jest żądaniem znacząco wykraczającym poza staranność wymaganą od organu wykonawczego jednostki samorządu terytorialnego.

W związku z powyższym GKO orzekła jak w sentencji.

Niezależnie od powyższego, GKO zwraca uwagę RKO na konieczność dbałości o treść sentencji orzeczenia, w tenorze bowiem nie wskazano zarówno daty naruszenia, jak i kwoty

naruszenia. W pierwszym przypadku uniemożliwia to egzekucję art. 38 ust.1 uondfp, w drugim art. 26 ust.1 w związku z art. 26 ust. 2 uondfp.