



ORZECZENIE
GŁÓWNEJ KOMISJI ORZEKAJĄCEJ W SPRAWACH
O NARUSZENIE DYSCYPLINY FINANSÓW PUBLICZNYCH

Warszawa, dnia 12 stycznia 2017 r.

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

Przewodniczący:	<i>Członek GKO:</i>	Marek Głuch
Członkowie:	<i>Członek GKO:</i>	Paweł Kryczko (spr.)
	<i>Członek GKO:</i>	Jadwiga Walaszczyk-Fedorowicz

Protokolant: **Bartosz Głuszko**

przy udziale Zastępcy Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych Roberta Wydry, po rozpoznaniu, na rozprawie w dniu 12 stycznia 2017 r., sprawy z odwołania wniesionego przez Obwinionego (...) – prowadzącego działalność gospodarczą w czasie zarzuconego naruszenia dyscypliny finansów publicznych pod firmą (...), od orzeczenia Międzyresortowej Komisji Orzekającej przy Ministrze Finansów z dnia 5 października 2016 r., sygn. akt BDF3.4801.17.2016, którym uznano Obwinionego (...) winnym naruszenia dyscypliny finansów publicznych określonego w **art. 9 pkt 3** ustawy polegającego na tym, że w dn. 30.04.2015 r. (zaniechanie) w związku z niedokonaniem przez ww. przedsiębiorcę w terminie, tj. do dnia 29.04.2015 r. zwrotu nienależnie pobranej dotacji przedmiotowej do posiłków sprzedawanych w barach mlecznych za miesiąc styczeń 2012 r. w kwocie 11.250,00 zł, za miesiąc luty 2012 r. w kwocie 10.439,00 zł oraz za miesiąc marzec 2012 r. w kwocie 11.260,00 zł, tj. w łącznej kwocie 32.949,00 zł.

Pomimo bowiem otrzymania przez Obwinionego pisma Dyrektora IS w Gdańsku z dn. 13.04.2015 r. o znaku PT-II/4810-6/14/12, które zostało doręczone Obwinionemu w dn. 14.04.2015 r. i w którym został on wezwany – w terminie 15 dni od dnia otrzymania ww. pisma – do zwrotu nienależnie pobranej dotacji przedmiotowej do posiłków sprzedawanych w barach mlecznych za miesiące I-III 2012 r. w łącznej kwocie 32.949,00 zł, zaniechał on dokonania ww. zwrotu.

Przedmiotowy czyn zabroniony w momencie jego popełnienia, jak i obecnie, stanowił naruszenie normy sankcjonowanej konstytuowanej przez art. 169 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych przewidującego, iż dotacje udzielone z budżetu państwa pobrane nienależnie lub w nadmiernej wysokości podlegają zwrotowi do budżetu państwa wraz z odsetkami w wysokości określonej jak dla zaległości podatkowych, w ciągu 15 dni od dnia stwierdzenia okoliczności, o których mowa w pkt 1 lub pkt 2.

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

na podstawie art. 147 ust. 1 pkt 3 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.) uchyla zaskarżone orzeczenie w całości i przekazuje sprawę do ponownego rozpoznania przez Komisję I instancji.

Pouczenie:

Od niniejszego orzeczenia środek zaskarżenia nie przysługuje.

Uzasadnienie

Rozpatrując sprawę GKO ustaliła, co następuje.

Międzyresortowa Komisja Orzekająca w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Ministrze Finansów w wyniku rozpoznania na rozprawie w dniu 5 października 2016 r., zarzutów zawartych w złożonym wniosku o ukaranie z dnia 15 czerwca 2016 r., w sprawie przeciwko Panu (...), prowadzącemu działalność gospodarczą pod firmą (...), z siedzibą w Gdańsku, obwinionemu o naruszenie dyscypliny finansów publicznych, określone w art. 9 pkt 3 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (zwanej dalej także uondfp), uznała, że zaniechanie miało miejsce 30.04.2015 r., w związku z niedokonaniem przez ww. przedsiębiorcę w terminie, tj. do dnia 29.04.2015 r., zwrotu nienależnie pobranej dotacji przedmiotowej do posiłków sprzedawanych w barach mlecznych za styczeń 2012 r. w kwocie 11.250,00 zł, za luty 2012 r. w kwocie 10.439,00 zł oraz za marzec 2012 r. w kwocie 11.260,00 zł, tj. w łącznej kwocie 32.949,00 zł. Obwiniony otrzymał pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku z dn. 13.04.2015 r., które zostało doręczone Obwinionemu w dn. 14.04.2015 r. i w którym został on wezwany - w terminie 15 dni od dnia otrzymania ww. pisma - do zwrotu nienależnie pobranej dotacji przedmiotowej do posiłków sprzedawanych w barach mlecznych za miesiące I-III 2012 r. w łącznej kwocie 32.949,00 zł, zaniechał on dokonania ww. zwrotu.

Przedmiotowy czyn zabroniony w momencie jego popełnienia, jak i obecnie, stanowił naruszenie art. 169 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych przewidującego, iż dotacje udzielone z budżetu państwa pobrane nienależnie lub w nadmiernej wysokości podlegają zwrotowi do budżetu państwa wraz z odsetkami w

Sygn. akt BDF1.4800.94.2016

wysokości określonej jak dla zaległości podatkowych, w ciągu 15 dni od dnia stwierdzenia okoliczności, o których mowa w pkt 1 lub pkt 2.

Komisja uznała Pana (...) winnym popełnienia zarzucanego mu czynu naruszenia dyscypliny finansów publicznych zawartego w złożonym wniosku o ukaranie z dnia 15 czerwca 2016r., określonego w art. 9 pkt 3 uondfp i na podstawie art. 36 ust. 1 uondfp odstąpiła od wymierzenia Obwinionemu kary oraz na podstawie art. 167 ust. 1 uondfp obciążyła Obwinionego obowiązkiem uiszczenia na rzecz Skarbu Państwa kosztów postępowania w wysokości 291,71 zł.

W uzasadnieniu orzeczenia Komisja przedstawiła przebieg postępowania w sprawie a następnie opisała ustalony w sprawie stan faktyczny. Wynika z niego, że Pan (...) w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, pod firmą (...), z siedzibą w Gdańsku, wystąpił z wnioskami z 23.02.2012 r., 21.03.2012 r. i 26.04.2012 r. o udzielenie dotacji przedmiotowej do posiłków sprzedawanych w barach mlecznych za styczeń 2012 r. w kwocie 11.250,00 zł, za luty 2012r. w kwocie 10.439,00 zł oraz za marzec 2012 r. w kwocie 11.260,00 zł. Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku na podstawie decyzji z dnia 5.03.2012 r., 29.03.2012 r. oraz 8.05.2012 r. przyznał Obwinionemu wnioskowane przedmiotowe dotacje. Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Gdańsku wszczął w stosunku do Pana (...) kontrolę podatkową w zakresie prawidłowości rozliczenia dotacji przedmiotowych przekazywanych do posiłków sprzedawanych w barach mlecznych za styczeń, luty i marzec 2012 r., w wyniku której stwierdzono nieprawidłowości, w zakresie wykorzystania i rozliczenia ww. dotacji. Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku pismem z dnia 13.04.2015 r. wezwał Pana (...), do zwrotu nienależnie pobranej dotacji przedmiotowej do posiłków sprzedawanych w barach mlecznych za miesiące styczeń, luty, marzec 2012 r. w łącznej kwocie 32.949,00 zł - w terminie 15 dni od dnia otrzymania ww. pisma (pismo zostało doręczone Obwinionemu 14.04.2015 r.). Pan (...) nie dokonał we wskazanym terminie zwrotu dotacji. W stosunku do Pana (...) zostało wszczęte postępowanie administracyjne, w efekcie którego - po ponownym rozpatrzeniu sprawy - Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku wydał decyzję z dnia 19.05.2015 r., w treści której określił przypadającą do zwrotu kwotę nienależnie pobranej dotacji przedmiotowej do posiłków sprzedawanych w barach mlecznych za styczeń, luty oraz marzec 2012 r. w łącznej kwocie 32.949,00 zł wraz z odsetkami od dnia 14.04.2015 r. Przedmiotowa decyzja organu I instancji została następnie utrzymana w mocy na podstawie decyzji Ministra Finansów z dnia 17.11.2015 r., która posiada walor decyzji ostatecznej.

Pismem z dnia 28.12.2015 r. Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku wezwał Pana (...) do

Sygn. akt BDF1.4800.94.2016

zapłaty kwoty nienależnie pobranej dotacji wraz z odsetkami pod groźbą wszczęcia postępowania egzekucyjnego. Obwiniony dokonał zwrotu dotacji wraz odsetkami w dniu 18.01.2016 r. oraz 22.01.2016 r.

Na rozprawie w dniu 5.10.2016 r. Obwiniony wskazał, że - jego zdaniem - nie było z jego strony obowiązku zwrotu dotacji z uwagi na fakt, że decyzje administracyjne określające przypadającą do zwrotu kwotę nienależnie pobranej dotacji nie były ostateczne a później czekał na rozstrzygnięcie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie.

Rzecznik w trakcie rozprawy wskazał, że czym innym jest kwestia pobrania dotacji w sposób nienależny a czym innym jest kwestia egzekucji środków należnych. Zdaniem Rzecznika wydanie przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie postanowienia o odmowie wstrzymania wykonania decyzji na tym etapie pozwala przyjąć, że poprzednio organ prawidłowo stwierdził, że miało miejsce nienależne pobranie dotacji, które niosło za sobą obowiązek zwrotu dotacji.

Komisja zaznaczyła, że naruszenie dyscypliny finansów publicznych w tym przypadku nastąpiło przez zaniechanie i miało miejsce w dniu 30.04.2015 r. kiedy bezskutecznie upłynął 15 - dniowy termin do zwrotu przez Obwinionego nienależnie pobranej dotacji, wyznaczony przez Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku pismem z dnia 13.04.2015 r.

Komisja wskazała, że - zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 4 uoofp - odpowiedzialności podlegają osoby wykonujące, w imieniu podmiotu niezaliczanego do sektora finansów publicznych, któremu przekazano do wykorzystania lub dysponowania środki publiczne, czynności związane z wykorzystaniem tych środków lub dysponowaniem tymi środkami.

Obwiniony prowadzi działalność gospodarczą, pod firmą (...), która to działalność nie jest prowadzona w ramach podmiotu zaliczanego do sektora finansów publicznych. Obwiniony w ramach prowadzonej działalności uzyskał środki publiczne, tzn. dotację przedmiotową do posiłków sprzedawanych w barach mlecznych, i tym samym Obwiniony mieści się w katalogu podmiotów objętych zakresem podmiotowym ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, określonych w art. 4 tej ustawy.

Zgodnie z art. 169 ust. 1 pkt 2 ustawy o finansach publicznych dotacje udzielone z budżetu państwa pobrane nienależnie lub w nadmiernej wysokości podlegają zwrotowi do budżetu państwa wraz z odsetkami w wysokości określonej jak dla zaległości podatkowych, w ciągu 15 dni od dnia stwierdzenia okoliczności, o których mowa w pkt 2.

Stwierdzenie przesłanek zwrotu nastąpiło w trakcie kontroli podatkowej, a zatem Obwiniony

Sygn. akt BDF1.4800.94.2016

- w ocenie Komisji - był obowiązany w ciągu 15 dni od daty stwierdzenia przedmiotowego faktu zwrócić stosowną, tj. zakwestionowaną część dotacji na rachunek Izby Skarbowej. Niewątpliwie obowiązek ten istniał z chwilą wezwania przez Dyrektora Izby Skarbowej do zwrotu dotacji, dokonanego pismem z 13 kwietnia 2015 r.

Obwiniony sam przyznał, że wiedział o obowiązujących przepisach dotyczących zwrotu dotacji pobranej w nadmiernej wysokości, ponadto odebrał pismo, w którym wyraźnie wskazano termin zwrotu przedmiotowej dotacji wraz z odsetkami, pomimo tego Obwiniony nie zastosował się do obowiązku zwrotu dotacji w terminie, czego należałoby od Obwinionego wymagać przy zachowaniu przez niego należytej staranności. Powyższe przesądza – zdaniem Komisji - o możliwości przypisania Obwinionemu winy za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, określone w art. 9 pkt 3 uo ndfp.

W związku z powyższym Komisja uznała, że ocena Rzecznika, iż w rozpatrywanej sprawie doszło do naruszenia dyscypliny finansów publicznych, sypizowanego w art. 9 pkt 3 uo ndfp jest trafna i uznała Obwinionego (...) za odpowiedzialnego za popełnienie zarzucanego czynu.

Komisja odstąpiła od wymierzenia kary, ponieważ dostrzegła przesłanki o charakterze osobistym, młody wiek, dotychczasową niekaralność Obwinionego za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, fakt iż kwota niezwróconej w terminie dotacji była stosunkowo niewysoka, a także ostatecznie dokonanie zwrotu dotacji wraz z odsetkami. Za zastosowaniem instytucji odstąpienia od wymierzenia kary przemawia – zdaniem Komisji - również fakt braku po stronie Obwinionego zamiaru naruszenia dyscypliny finansów publicznych a jedynie jego błędne przekonanie o tożsamości postępowania dotyczącego zwrotu dotacji pobranej w nadmiernej wysokości a postępowaniem administracyjnym dotyczącym stwierdzenia pobrania dotacji w nadmiernej wysokości.

Także konstruktywna postawa Obwinionego w postępowaniu przed organem orzekającym, zmierzająca do kompleksowego wyjaśnienia sprawy, stała się argumentem za szczególnym rozstrzygnięciem w zakresie kary.

Odwołanie od orzeczenia MKO wniósł, pismem z dnia 28 listopada 2016 r., Obwiniony. Zaskarżonemu orzeczeniu zarzucił:

- 1) błędy w interpretacji zebranego materiału dowodowego i wybiórcze i tendencyjne uwzględnianie dowodów,
- 2) pominiecie wyjaśnień Obwinionego,

3) brak należytej staranności w kwestii ustaleń faktycznych.

Obwiniony wskazał, że przyjęta przez Komisję I instancji data zwrotu dotacji (29.04.2015 r.) i uznanie, że naruszył dyscyplinę finansów publicznych poprzez niedokonanie w terminie zwrotu dotacji przedmiotowej na dopłaty do posiłków w barach mlecznych w terminie jak wyżej, budzi wątpliwości. Wprawdzie nie zostało to jednoznacznie wskazane, ale wydaje się uzasadnione stwierdzenie iż data została ustalona w oparciu o datę zakończenia postępowania kontrolnego. Ten sposób ustalenia daty zwrotu dotacji pobranej w nadmiernej wysokości byłyby dopuszczalny, gdyby przedstawiciel jednostki kontrolowanej w pełni zgadzał się z ustaleniami kontroli. wówczas właściwe byłoby określenie daty zwrotu w oparciu o ustalenia kontrolującego, a w konsekwencji uznania, że dotacja pobrana w nadmiernej wysokości powinna być zwrócona przez niego w terminie od dnia stwierdzenia, zgodnie z art. 169 ustawy o finansach publicznych.

W rozpatrywanej sprawie Obwiniony nie podzielił stanowiska kontrolujących. Zaskarżył także decyzję organu skarbowego, wydane w oparciu o ustalenia kontroli, odwołując się od nich do organu II instancji, tj. do Ministra Finansów, który decyzje Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku w całości uchylił.

Obwiniony uważa, że skoro pobrał dotację we właściwej wysokości i nie wystąpiła sytuacja pobrania dotacji w nadmiernej wysokości, miał prawo wykorzystać przysługujące mu środki prawne w celu podważenia decyzji zobowiązujących go do zwrotu dotacji. Zatem do czasu wydania prawomocnej i wykonalnej decyzji, nie ma w jego ocenie podstaw do uznania, że istniał obowiązek zwrotu dotacji i ustalenia terminu, w jakim zwrot ten powinien nastąpić.

W załączeniu odwołania Obwiniony przedstawił orzeczenie GKO z dnia 23.04.2015 r. w sprawie identycznej jak jego z pozytywnym rozstrzygnięciem dla obwinionego.

W trakcie rozprawy przed GKO Zastępca Głównego Rzecznika początkowo wniósł o utrzymanie w mocy zaskarżonego orzeczenia, jednakże w wyniku przeprowadzonej rozprawy zmodyfikował swoje stanowisko i wniósł o uchylenie zaskarżonego orzeczenia i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Komisji I instancji. Uzasadnieniem dla takiego stanowiska były ujawnione w trakcie rozprawy nieprawidłowości dotyczące przebiegu postępowania i brak możliwości wytłumaczenia przyjętego przez Rzecznika I instancji stanowiska w sprawie, w odniesieniu do ustalonej przez niego we wniosku o ukaranie daty popełnienia przez Obwinionego naruszenia dyscypliny finansów publicznych.

GKO mając na uwadze powyższe zważyła, co następuje.

Sygn. akt BDF1.4800.94.2016

Odwołanie zasługuje na uwzględnienie, co bynajmniej nie oznacza, że GKO podziela zawartą w odwołaniu argumentację.

W pierwszej kolejności GKO zwróciła uwagę, że zawiadomienie o ujawnionym naruszeniu dyscypliny finansów publicznych złożył Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku pismem z dnia 16.06.2014 r. Na podstawie tego zawiadomienia Rzecznik wszczął postępowanie wyjaśniające postanowieniem z dnia 18.07.2014 r. W postanowieniu tym Rzecznik – stosownie do art. 98 pkt 2 uoandfp – określił naruszenie dyscypliny finansów oraz podał czas jego popełnienia na dzień 5.03.2014 r. Postępowanie wyjaśniające zostało zawieszono w dniu 12.08.2014 r. z powodu złożenia przez Obwinionego odwołania od decyzji Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku w przedmiocie określenia kwoty zwrotu dotacji, a następnie, w dniu 10.06.2016 r., postępowanie to zostało podjęte po wydaniu przez Ministra Finansów ostatecznej decyzji w tym przedmiocie. Postępowanie wyjaśniające zakończyło się wniesieniem wniosku o ukaranie z dnia 15.06.2016 r., w którym Rzecznik zarzucił Obwinionemu popełnienie czynu w dniu 30.04.2015 r. Z powyższego wynika, że Rzecznik wszczął postępowanie wyjaśniające w dniu 18 lipca 2014 r. w sprawie popełnienia przez Obwinionego czynu w dniu 30 kwietnia 2015 r. Oznacza to, że Rzecznik wykonywał czynności sprawdzające i następnie wszczął postępowanie wyjaśniające w sprawie czynu, który miał zostać popełniony dopiero w przyszłości. Jest oczywiste, że zarówno zawiadomienie Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku z dnia 16 czerwca 2014 r. jak i wszczęcie postępowania wyjaśniającego w dniu 18 lipca 2014 r. nie mogły dotyczyć czynu, który miał zostać popełniony w roku 2015. Komisja I instancji nie dostrzegła oczywistej sprzeczności pomiędzy określeniem daty popełniania naruszenia w postępowaniu o wszczęciu postępowania a datą popełnienia naruszenia przyjętą we wniosku o ukaranie. Ponownie rozpatrując sprawę, Komisja I instancji powinna odpowiedzieć na pytanie, czy wniosek o ukaranie z dnia 15 czerwca 2016 r. został przez Rzecznika złożony po otrzymaniu przez niego zawiadomienia o ujawnionym naruszeniu dyscypliny finansów publicznych i po wszczęciu przez Rzecznika postępowania wyjaśniającego w sprawie tego czynu.

Z przedstawionego wyżej przebiegu postępowania wyjaśniającego wynika, że Rzecznik dokonał zawieszenia postępowania w dniu 12 sierpnia 2014 r., tj. jeszcze przed dokonaniem przez Obwinionego zarzuczonego mu we wniosku o ukaranie czynu. Po podjęciu zawieszono postępowania w dniu 10 czerwca 2016 r. po upływie 5 dni, tj. 15 czerwca 2016 r. Rzecznik złożył wniosek o ukaranie, wskazując jako datę popełnienia naruszenia, dzień 30 kwietnia 2015 r. Z powyższego wynika, że o dacie zarzucanego Obwinionemu

czynu dowiedział się on z wniosku o ukaranie i nie miał żadnych możliwości odniesienia się w trakcie postępowania wyjaśniającego do wyjątkowo spornej w niniejszej sprawie kwestii daty popełnienia naruszenia. Tak prowadzone postępowanie wyjaśniające przez Rzecznika nie może zostać uznane za zgodne z prawem. W szczególności należy podkreślić, że wskazana w art. 98 treść postanowienia o wszczęciu postępowania wyjaśniającego kształtuje zakres postępowania i tym samym w sposób jednoznaczny wpływa na prawo Obwinionego do obrony. Obwiniony, znając treść zarzutu, w tym datę popełnienia czynu, może przygotowywać argumenty na swoją obronę dotyczące okoliczności popełnienia tego czynu we wskazanym w postanowieniu o wszczęciu postępowania momencie jego popełnienia. Jest oczywiście możliwe, że w wyniku zgromadzonego materiału dowodowego następuje zmiana treści zarzutu, w tym zmiana daty popełnienia zarzucanego Obwinionemu czynu. Pomijając oczywistą kwestię konieczności odpowiedniego zawiadomienia o tych zmianach Obwinionego w trakcie postępowania wyjaśniającego, podkreślić należy, że taka zmiana nie może polegać na wskazaniu daty popełnienia naruszenia późniejszej niż data wszczęcia postępowania wyjaśniającego. Nie można bowiem wszcząć postępowania wyjaśniającego w stosunku do czynu, którego jeszcze nie popełniono. Wynika z powyższego, że jeśli zostało w dniu 18 lipca 2014 r. wszczęte postępowanie wyjaśniające w stosunku do czynu popełnionego w dniu 5 marca 2014 r., to w sytuacji gdyby Rzecznik doszedł do przekonania, że w tym dniu czynu tego nie popełniono, a być może popełniono go blisko rok później (30 kwietnia 2015r.), to powinien umorzyć postępowanie w sprawie popełnienia przez Obwinionego czynu w dniu 5 marca 2014 r. i zwrócić się do Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku o złożenie zawiadomienia o ujawnionym naruszeniu dyscypliny finansów publicznych w dniu 30 kwietnia 2015 r.

Pierwotnym źródłem wskazanych nieprawidłowości w przeprowadzonym postępowaniu jest niewątpliwie trudność jaką sprawia wykładnia art.169 ust.1 ustawy o finansach publicznych, zgodnie z którym dotacje udzielone z budżetu państwa:

- 1) wykorzystane niezgodnie z przeznaczeniem,
 - 2) pobrane nienależnie lub w nadmiernej wysokości
- podlegają zwrotowi do budżetu państwa wraz z odsetkami w wysokości określonej jak dla zaległości podatkowych, w ciągu 15 dni od dnia stwierdzenia okoliczności, o których mowa w pkt 1 lub pkt 2.

Wskazana trudność interpretacyjna dotyczy w szczególności odpowiedzi na pytanie, w jaki sposób i w jakiej formie, powinno nastąpić stwierdzenie tych okoliczności. Komisja I

Sygn. akt BDF1.4800.94.2016

instancji nie wyjaśniła tej kluczowej kwestii przyjmując – za poglądem Rzecznika wyrażonym we wniosku o ukaranie - że to stwierdzenie przyjęło formę pisma Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku z dnia 13 kwietnia 2015 r. wzywającego Obwinionego do zwrotu dotacji. Poglądu tego jednak Komisja I instancji w żaden sposób nie uzasadniła. W realiach niniejszej sprawy pogląd ten – co będzie przedmiotem rozważań poniżej – nie zasługuje na aprobatę.

Dla jasności wyводу dotyczącego rozumienia zwrotu „stwierdzenie okoliczności” warto w tym miejscu przypomnieć najważniejsze fakty, w chronologicznym układzie, dotyczące określenia zwrotu dotacji przez Obwinionego.

1. W dniach od 9 kwietnia 2013 r. do 25 kwietnia 2013 r. przeprowadzona została kontrola prawidłowości wykorzystania dotacji przez Obwinionego za styczeń, luty, marzec 2012 r. W protokole kontroli, doręczonym Obwinionemu w dniu 25 kwietnia 2013 r. organ kontroli stwierdził pobranie dotacji przedmiotowej w nadmiernej wysokości w łącznej kwocie 32.949 zł. Obwiniony wniósł zastrzeżenia i wyjaśnienia do tego protokołu, których organ przeprowadzający kontrolę nie uwzględnił.
2. Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku pismem z dnia 14 lutego 2014 r. (doręczonym Obwinionemu w dniu 17 lutego 2014 r.) stwierdził obowiązek zwrotu dotacji w wysokości 32.949 zł. Obwiniony nie dokonał zwrotu ww. kwoty.
3. Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku decyzją z dnia 6 maja 2014 r. określił kwotę do zwrotu dotacji w wysokości 32.949 zł i wskazał, że odsetki liczone są od dnia 17.02.2014 r. Od tej decyzji Obwiniony wniósł odwołanie do Ministra Finansów.
4. Minister Finansów decyzją z dnia 1 sierpnia 2014 r. uchylił zaskarżoną decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku i przekazał sprawę do ponownego rozpatrzenia organowi I instancji.
5. Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku pismem z dnia 13 kwietnia 2015 r. (doręczonym w dniu 14 kwietnia 2015 r.) stwierdził, że Obwiniony nienależnie pobrał dotację w wysokości 32.949 zł i zażądał jej zwrotu w terminie 15 dni od doręczenia pisma. Obwiniony nie dokonał zwrotu ww. kwoty.
6. Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku decyzją z dnia 19 maja 2015 r. określił kwotę do zwrotu dotacji w wysokości 32.949 zł i wskazał, że odsetki liczone są od dnia 14.04.2015 r. Od tej decyzji Obwiniony wniósł odwołanie do Ministra Finansów.

7. Minister Finansów decyzją z dnia 17 listopada 2015 r. postanowił utrzymać w mocy zaskarżoną decyzję. Obwiniony wniósł skargę do WSA w Warszawie na decyzję Ministra Finansów wraz z wnioskiem o wstrzymanie wykonania zaskarżonej decyzji.

8. WSA w Warszawie odmówił wstrzymania wykonania zaskarżonej decyzji.

9. Pismem z dnia 28 grudnia 2015 r. Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku wezwał Obwinionego do zwrotu wskazanej kwoty dotacji. Obwiniony dokonał zwrotu kwoty dotacji wraz z odsetkami w dniach 18 oraz 22 stycznia 2016 r.

Mając na uwadze powyższe należało oczekiwać, że zarówno Rzecznik oraz w szczególności Komisja I instancji wskażą, które z wymienionych pism, decyzji, protokołów, postanowień należy uznać za „stwierdzenie okoliczności”, o których mowa w art.169 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy o finansach publicznych. Jest bowiem oczywiste, że Komisja I instancji nie była uprawniona do dowolnego wyboru jednego z wymienionych zdarzeń i uznania go jako „stwierdzenie okoliczności” pobrania dotacji w nadmiernej wysokości. Dokonując takiego wyboru, w oparciu o przyjęte kryteria wykładni art. 169 ust.1 ustawy o finansach publicznych Komisja powinna ten wybór uzasadnić. Skoro przyjęto, że „stwierdzenie okoliczności” nastąpiło w dniu doręczenia pisma Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku z dnia 13 kwietnia 2015 r. to należało wyjaśnić dlaczego to stwierdzenie nie nastąpiło w wyniku doręczenia Obwinionemu identycznego w treści pisma Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku z dnia 14 lutego 2014 r. Brak jakichkolwiek rozważań Komisji I instancji w tym zakresie wyklucza możliwość przeprowadzenia kontroli instancyjnej prawidłowości rozstrzygnięcia. Wszelkie merytoryczne rozstrzygnięcia GKO w tej materii miałyby walor dokonanych w sprawie po raz pierwszy a tym samym uniemożliwiłyby stronom postępowania przeprowadzenie weryfikacji tych rozstrzygnięć przez II instancję.

Rozpatrując ponownie sprawę, w przypadku podejmowania merytorycznych rozstrzygnięć, Komisja I instancji powinna zwrócić uwagę, rozważyć i rozstrzygnąć następujące kwestie:

1. W przypadku gdyby Obwiniony zgodził się z ustaleniami protokołu kontroli i na jego podstawie dokonał zwrotu dotacji, to stwierdzenie okoliczności, o których mowa w art. 169 ust.1 pkt 1 i 2 ustawy o finansach publicznych, nastąpiłoby w dniu doręczenia Obwinionemu tego protokołu. W tym scenariuszu Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku nie wydałby żadnego pisma ani decyzji dotyczącej zwrotu dotacji. Nie uprawniony byłby jednak pogląd, że zwrot ten nastąpił pomimo braku właściwego stwierdzenia owych okoliczności. Mając na uwadze powyższe Komisja I instancji powinna odpowiedzieć na pytanie, czy protokół

kontroli stwierdza okoliczności, o których mowa w art.169 ust.1 pkt 1 i 2 ustawy o finansach publicznych w każdym przypadku, czy tylko w sytuacji, gdy Obwiniony zgadza się z jego ustaleniami.

2. Przyjęcie tezy, że protokół kontroli stwierdza okoliczności, o których mowa w art.169 ust.1 pkt 1 i 2 ustawy o finansach publicznych, tylko w przypadku gdy Obwiniony zgadza się z ustaleniami protokołu nakazuje – w przypadku gdy strona kwestionuje ustalenia tego protokołu – uznać go za dowód w sprawie a nie za stwierdzenie tych okoliczności. W tej sytuacji należy odpowiedzieć na pytanie, w jaki sposób i w jakiej formie – w świetle ustawy o finansach publicznych – następuje to stwierdzenie. Udzielając odpowiedzi na to pytanie, trzeba mieć na uwadze zasadę praworządności, zgodnie z którą organy administracyjne mogą czynić tylko to, na co zezwala im przepis prawa (stosownie do art. 7 Konstytucji organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa). W niniejszej sprawie Komisja I instancji przyjęła (za poglądem Rzecznika), że „stwierdzenie okoliczności” nastąpiło w jednym z pism wydanych przez Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku. W przypadku podtrzymania tego stanowiska Komisja I instancji powinna wskazać podstawę prawną do działania w tej formie w tej sprawie przez Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku. Kwestia ta jest o tyle istotna, że w niniejszej sprawie Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku wydał dwa identyczne co do konkluzji pisma, o różnej dacie, w których stwierdza okoliczności, o których mowa w art.169 ust.1 pkt 1 i 2 ustawy o finansach publicznych. Czy w takim razie stwierdzenie tych okoliczności może nastąpić wielokrotnie? Na tak postawione pytanie odpowiedź musi być negatywna. Skoro organy – jak w tej sprawie – mogą wielokrotnie wysyłać do beneficjenta dotacji pisma z żądaniem zwrotu dotacji to Komisja – jeśli uzna, że to pismo organu wzywające do zwrotu dotacji jest stwierdzeniem okoliczności, o których mowa w art.169 ust.1 pkt 1 i 2 ustawy o finansach publicznych – powinna wskazać kryteria wyboru właściwego pisma stwierdzającego te okoliczności. Na marginesie warto zauważyć, że wskazane pisma Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku (pismo z dnia 14 lutego 2014 r. oraz pismo z dnia 13 kwietnia 2015 r.) nie mają nazwy własnej oraz nie wskazują podstawy prawnej, w oparciu o którą zostały wydane.

3. Komisja I instancji ponownie rozpatrując sprawę powinna rozważyć, czy ustawa o finansach publicznych pozostawia uprawnionemu organowi swobodę wyboru formy stwierdzenia okoliczności, o których mowa w art.169 ust 1 (np. telefonicznie, mailowo, faksem, pisemnie) czy też organ ten powinien mieć na uwadze art. 67 ustawy o finansach publicznych, zgodnie z którym do spraw dotyczących należności, o których mowa w art. 60,

nieuregulowanych niniejszą ustawą stosuje się przepisy ustawy Kodeks postępowania administracyjnego i odpowiednio przepisy działu III ustawy Ordynacja podatkowa. W art. 60 pkt 1 ustawy o finansach publicznych ustawodawca postanowił, iż środkami publicznymi stanowiącymi niepodatkowe należności budżetowe są kwoty dotacji podlegające zwrotowi w przypadkach określonych w ustawie o finansach publicznych. W świetle przytoczonych przepisów wydaje się, że interpretator art.169 ust. 1 ustawy o finansach publicznych powinien odpowiedzieć na pytanie czy – skoro u.f.p. nie reguluje wprost formy w jakiej stwierdzenie określonych okoliczności ma mieć miejsce – może to nastąpić w dowolnej formie (np. ze względów dowodowych w formie pisemnej) czy też należy w sprawie zastosować art. 67 ustawy o finansach publicznych, którym to przepisem ustawodawca nakazuje do spraw nieuregulowanych w ustawie o finansach publicznych a dotyczących niepodatkowych należności budżetowych (w tym dotacji podlegających zwrotowi) stosować Kodeks postępowania administracyjnego oraz – odpowiednio – przepisy działu III Ordynacji podatkowej. Dział III Ordynacji podatkowej nosi tytuł „Zobowiązania podatkowe”. Powyższe oznacza, że ustawodawca nakazuje traktować kwotę dotacji do zwrotu – z zastrzeżeniem, iż należy to czynić odpowiednio – tak jakby to było zobowiązanie podatkowe. Analiza działu III Ordynacji podatkowej nie daje żadnych podstaw do konkluzji, że zobowiązanie podatkowe, w sytuacji gdy podatnik kwestionuje jego wysokość, może zostać określone w inny sposób niż poprzez wydanie decyzji przez organ podatkowy. Tak długo, jak podatnikowi nie zostanie doręczona decyzja określająca wysokość zobowiązania w prawidłowej wysokości nie można przyjąć, że wobec tego podatnika ktokolwiek stwierdził zaległość podatkową. Wynika z powyższego, że kwota dotacji podlegająca zwrotowi może być określona w piśmie innym niż decyzja tylko wówczas gdy takie rozwiązanie znajduje podstawę prawną w ustawie o finansach publicznych, co powinna ustalić Komisja I instancji. Na marginesie, warto zauważyć, że zarówno Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku jak i Minister Finansów wydając decyzje adresowane do Obwinionego w przedmiocie określenia kwoty przypadającej do zwrotu nienależnie pobranej dotacji powołują się na art.60 pkt 1 jak i art.67 ustawy o finansach publicznych jako podstawę prawną do ich działania w niniejszej sprawie. Takiego powołania próżno szukać w pismach Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku z dnia 14 lutego 2014 r. oraz z dnia 13 kwietnia 2015 r. co wskazuje, że Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku przyjął, że u.f.p. nie stawia wymogów co do formy stwierdzenia okoliczności, o których mowa w art.169 ust.1 u.f.p. i w pełni dopuszczalna jest forma pisemna.

4. Ponownie rozpatrując sprawę Komisja I instancji powinna także rozważyć kwestię jej

związania działaniami i rozstrzygnięciami w niniejszej sprawie Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku oraz Ministra Finansów. Jak już wskazano wyżej, Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku pismem z dnia 14 lutego 2014 r. stwierdził, iż Obwiniony ma obowiązek zwrócić kwotę nienależnie pobranej dotacji przedmiotowej za styczeń, luty oraz marzec 2012 r. w wysokości 32.949 zł, w terminie 15 dni od doręczenia tego pisma. Następnie Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku wydał decyzję z dnia 5 maja 2014 r., w której określił przypadającą do zwrotu kwotę dotacji w wysokości 32.949 zł oraz wskazał, iż odsetki naliczane są od dnia 17 lutego 2014 r., tj. dnia doręczenia Obwinionemu pisma z 14 lutego 2014 r. Po uchynieniu tej decyzji przez Ministra Finansów Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku uznał, że w sprawie nie doszło jeszcze do stwierdzenia okoliczności, o których mowa w art. 169 ust 1 ustawy o finansach publicznych. Tylko w ten sposób można wytłumaczyć fakt, że Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku uznał za konieczne wydanie kolejnego pisma, tym razem z dnia 13 kwietnia 2015 r., w którym określono kwotę nienależnie pobranej dotacji w okresie styczeń-marzec 2012 r. w wysokości 39.949 zł (po doręczeniu tego pisma Organ sprostował oczywistą pomyłkę i wskazał, że domaga się zwrotu kwoty 32.949 zł). W decyzji z dnia 19 maja 2015 r. Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku określił – poza niezmienną kwotą do zwrotu - termin, od którego naliczane są odsetki. Tym razem był to dzień 14.04.2015 r. Minister Finansów utrzymał w mocy tę decyzję. Z przedstawionych powyżej zdarzeń wynika, że Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku uznał, że uchynienie jego decyzji z dnia 5 maja 2014 r. i przekazanie mu sprawy do ponownego rozpoznania spowodowało uchynienie wszystkich podjętych w sprawie czynności. Temu przekonaniu Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku dał wyraz w decyzji z dnia 19 maja 2015 r., którą w mocy utrzymał Minister Finansów. Tym samym pogląd o uchynieniu skutków wszelkich czynności podjętych w sprawie przed wydaniem decyzji z dnia 19 maja 2015 r. został wyrażony w decyzji, która zyskała walor decyzji ostatecznej. W tym stanie faktycznym Komisja I instancji powinna rozważyć czy jest związana rozstrzygnięciem decyzji Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku i decyzji Ministra Finansów co do terminu stwierdzenia okoliczności, o których mowa w art.169 ust.1 ustawy o finansach publicznych poczynionych w tych decyzjach skoro ze zgromadzonego materiału dowodowego wynika, że to stwierdzenie, w istocie, nastąpiło znacznie wcześniej (przy założeniu, że owo stwierdzenie następuje w formie pisma uprawnionego organu), a pogląd wyrażony przez Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku co do terminu stwierdzenia tych okoliczności jest całkowicie błędny. Stosownie do art. 45 ust. 2 uoondfp członkowie komisji rozstrzygają samodzielnie nasuwające się zagadnienia prawne i nie są związani rozstrzygnięciami innych organów, z wyjątkiem prawomocnego wyroku sądu. Z powołanego

przepisu wynika więc, że członkowie komisji orzekających nie są związani decyzjami administracyjnymi, tym niemniej wydanie rozstrzygnięcia sprzecznego z decyzjami ostatecznymi zawsze wymaga sporządzenia uzasadnienia, w szczególności gdy to rozstrzygnięcie Komisji miałyby okazać się dla Obwinionego mniej korzystne niż wynikające z ostatecznych decyzji organów administracyjnych poprzez przyjęcie wcześniejszego terminu stwierdzenia okoliczności, o których mowa w art. 169 ust. 1 ustawy o finansach publicznych. W tym miejscu GKO nie może pominąć zwrócenia uwagi na nieprawidłowości w działaniu Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku w niniejszej sprawie. Protokół kontroli wskazujący na konieczność zwrotu dotacji został Obwinionemu doręczony w dniu 25 kwietnia 2013 r. Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku skierował do Obwinionego pismo dotyczące obowiązku zwrotu kwoty dotacji pobranej nienależnie w dniu 14 lutego 2014 r. co oznacza, że Organ potrzebował 9 miesięcy, aby wszcząć procedurę dochodzenia nienależnie pobranej dotacji. Następnie, z całkowicie niezrozumiałych powodów i nie mających oparcia ani w stanie faktycznym ani w przepisach prawa Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku przyjął, że stwierdzenie okoliczności określonych w art. 169 ust. 1 ustawy o finansach publicznych nastąpiło w niniejszej sprawie w dniu 14 kwietnia 2015 r., tj. po upływie blisko dwóch lat od doręczenia Obwinionemu protokołu kontroli stwierdzającego nieprawidłowości w pobraniu dotacji. Takie zachowanie Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku trudno uznać za należyte w kontekście troski o dobro finansów publicznych. GKO zwraca uwagę na finansowe konsekwencje prowadzenia postępowania w tej sprawie przez Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku. Otóż Obwiniony otrzymał kwoty spornej dotacji na początku 2012 r. Skoro termin liczenia odsetek, określony przez Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku należy liczyć od dnia 14 kwietnia 2015 r. to oznacza to, że Organ uznał, iż Obwiniony zgodnie z prawem mógł dysponować kwotami nienależnie pobranej dotacji przez okres trzech lat bez jakichkolwiek konsekwencji. Nie sposób zaakceptować sytuacji, w której beneficjent pobiera nienależną mu kwotę dotacji i następnie może przez trzy lata dysponować tą kwotą jak własną pomimo, iż te środki od dnia ich przekazania są środkami publicznymi pobranymi nienależnie. Jest zastanawiające dlaczego Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku w ogóle nie rozważał możliwości liczenia odsetek od dnia pobrania dotacji przez Obwinionego w oparciu o art. 169 ust. 5 ustawy o finansach publicznych uznając, iż przyznana dotacja stanowi pomoc publiczną.

5. Komisja I instancji powinna także rozważyć – w przypadku uznania, że stwierdzenie okoliczności, o których mowa w art. 169 ust.1 ustawy o finansach publicznych, następuje w

drodze doręczenia pisma uprawnionego Organu - czy takie rozwiązanie pozostaje w zgodzie z zasadami demokratycznego państwa prawa. Doręczenie Obwinionemu pisma Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku czy to z dnia 14 lutego 2014 r. czy to z dnia 19 maja 2015 r. stawiało go w trudnej, z punktu widzenia prawnego, sytuacji. Obwiniony jeśli nie zgadzał się z twierdzeniem, iż pobrał dotację nienależnie nie mógł dokonać zwrotu dotacji zgodnie z żądaniem zawartym w tych pismach. Jeśli Obwiniony dokonałby tego zwrotu na podstawie jednego ze wskazanych pism to Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku nie wydałby decyzji określającej kwotę dotacji do zwrotu i w konsekwencji Obwiniony pozbawiłby się możliwości kwestionowania obowiązku zwrotu w postępowaniu administracyjnym i sądowno-administracyjnym. W związku z powyższym powstaje pytanie, czy można stawiać Obwinionego przed następującym dylematem: „jeśli zwrócę kwotę dotacji, to pozbawię się prawa do wykazania, że pobrałem dotację zgodnie z prawem, jeśli jednak nie zwrócę jej na podstawie otrzymanego pisma, to zostanę uznany za osobę naruszającą prawo, za co będzie mi groziła odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych”? Innymi słowy, czy skorzystanie przez Obwinionego z prawa do kontroli rozstrzygnięcia w zakresie jego obowiązku zwrotu dotacji, zarówno przez organ II instancji jak i przez sąd administracyjny musi (może) pociągać za sobą wypełnienie przez Obwinionego znamion naruszenia dyscypliny finansów publicznych?

6. Komisja I instancji powinna także dokonać wykładni art. 169 ust. 6 ustawy o finansach publicznych. Zgodnie z tym przepisem w przypadku niedokonania zwrotu dotacji w terminie organ, który udzielił dotacji wydaje decyzję określającą kwotę przypadającą do zwrotu i termin, od którego nalicza się odsetki. Przepis ten koresponduje z ust. 5 tego artykułu, zgodnie z którym odsetki od dotacji nalicza się między innymi od dnia stwierdzenia nienależnego pobrania dotacji. Oba przepisy można odczytać w ten sposób, że stwierdzenie naliczenia dotacji jest zdarzeniem wcześniejszym od wydania decyzji określającej kwotę dotacji przypadającą do zwrotu. Byłby to więc argument za przyjęciem tezy, że stwierdzenie okoliczności określonych w art. 169 ust. 1 ustawy o finansach publicznych może nastąpić w dowolnej formie i zawsze jest to zdarzenie wcześniejsze niż wydanie decyzji określającej kwotę dotacji przypadającą do zwrotu. Komisja I instancji powinna tę kwestię rozważyć wyjątkowo starannie. Przy tej okazji zważyć należy, że art. 169 ust. 5 ustawy o finansach publicznych co do zasady wskazuje dwa terminy, od których liczy się odsetki, tj. dzień przekazania dotacji beneficjentowi albo dzień stwierdzenia nieprawidłowego naliczenia lub nienależnego pobrania dotacji. Z kolei art. 169 ust. 6 ustawy o finansach publicznych stanowi,

iż decyzja określa kwotę dotacji przypadającą do zwrotu i termin, od którego nalicza się odsetki. Tym samym regulacja ta odnosi się do obu możliwych terminów naliczania odsetek. W tym miejscu można postawić pytanie czy w przypadku gdyby Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku nie wydał pism z dnia 14 lutego 2014 r. i 19 maja 2015 r., to wydając następnie decyzje określające kwotę dotacji przypadającą do zwrotu nie określiliby w nich terminu stwierdzenia nienależnego pobrania tej dotacji i w konsekwencji nie określiliby terminu, od którego liczy się odsetki? W tym stanie rzeczy Komisja I instancji powinna odpowiedzieć na pytanie, czy stwierdzenie okoliczności, o których mowa w art.169 ust. 1 ustawy o finansach publicznych może nastąpić w drodze decyzji określającej kwotę dotacji przypadającej do zwrotu i tym samym czy decyzja ta może wskazywać jako termin, od którego liczy się odsetki określony dzień liczony od dnia doręczenia tej decyzji?

7. Kolejna kwestia wymagająca rozważenia przez Komisję I instancji dotyczy trwałości stwierdzenia okoliczności, o których mowa w art. 169 ust. 1 ustawy o finansach publicznych w formie pisma. Powstanie bowiem istotna wątpliwość dotycząca związania uprawnionego do stwierdzenia tych okoliczności organu, w sytuacji gdy owo stwierdzenie następuje w tej formie. Wątpliwość ta wynika z faktu, że w niniejszej sprawie uprawniony organ, tj. Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku wydając pismo z dnia 19 maja 2015 r. w ogóle nie odniósł się do własnego pisma z dnia 14 lutego 2014 r. w tym samym przedmiocie. W szczególności Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku ustalając, że stwierdzenie okoliczności, o których mowa w art. 169 ust. 1 ustawy o finansach publicznych nastąpi z dniem doręczenia pisma z dnia 19 maja 2015 r. nie wyjaśnił czy w obrocie prawnym pozostaje jego pismo z dnia 14 lutego 2014r., na podstawie którego ustalono inny termin stwierdzenia tych okoliczności. Tym samym można żywić obawę, że stwierdzenie okoliczności, o których mowa w art. 169 ust. 1 ustawy, pismem, które może zostać w każdym czasie zastąpione innym pismem wskazującym na inną datę stwierdzenia tych okoliczności, nie daje minimum pewności odnośnie ustalonego stanu faktycznego w sprawie.

8. Komisja I instancji rozpatrując ponownie merytorycznie sprawę powinna również rozważyć, jak to już wskazano powyżej, czy w przypadku kwestionowania przez beneficjenta dotacji – tak jak w niniejszej sprawie – obowiązku zwrotu dotacji, stwierdzenie okoliczności, o których mowa w art. 169 ust. 1 ustawy o finansach publicznych nie następuje z dniem doręczenia decyzji uprawnionego organu nakładającej obowiązek zwrotu dotacji. Zastosowanie tej koncepcji – w realiach niniejszej sprawy - wymaga rozważenia szeregu dodatkowych kwestii. Wszak decyzja Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku z dnia 5 maja

2014 r., w której stwierdzono, iż Obwiniony pobrał dotacje z naruszeniem prawa została wyeliminowana z obrotu prawnego przez Ministra Finansów i następnie Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku wydał kolejną decyzję z dnia 19 maja 2015 r., którą Organ odwoławczy utrzymał w mocy. Decyzja ta ma walor decyzji ostatecznej. Rodzi to pytanie, w którym momencie można przyjąć, iż nastąpiło stwierdzenie okoliczności, o których mowa w art. 169 ust. 1 ustawy o finansach publicznych: czy w momencie doręczenia decyzji organu I instancji; czy w momencie, w którym ta decyzja stała się ostateczna (np. w wyniku nie złożenia przez stronę odwołania); czy w momencie doręczenia merytorycznej decyzji organu II instancji. Jest charakterystyczne, że Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku w niniejszej sprawie uznał, iż w wyniku uchylecia jego decyzji z dnia 5 maja 2014 r. nie doszło jeszcze do stwierdzenia okoliczności, o których mowa w art. 169 ust. 1 ustawy o finansach publicznych. Komisja I instancji powinna rozważyć czy takie zapatrywanie jest prawidłowe. Przyjęcie tego poglądu za prawidłowy wskazywałoby, iż stwierdzenie okoliczności, o których mowa w art. 169 ust. 1 ustawy o finansach publicznych następuje najpóźniej z dniem doręczenia decyzji organu I instancji, pod warunkiem, iż ta decyzja – przynajmniej w tym zakresie – ma walor decyzji ostatecznej. Uchylenie przez organ odwoławczy decyzji organu I instancji – tak jak w realiach niniejszej sprawy – z powodu niewyjaśnienia stanu faktycznego może być uznane za okoliczność wskazującą, że wcześniejsze stwierdzenie okoliczności, o których mowa w art. 169 ust. 1 ustawy o finansach publicznych jest wątpliwe co do jego poprawności. Skoro w tym momencie jeszcze nie wiadomo czy jest zasadny zwrot dotacji to tym samym nie można twierdzić, iż nastąpiło już stwierdzenie pobrania dotacji niezgodnie z prawem.

9. W przekonaniu GKO stwierdzenie okoliczności, o których mowa w art. 169 ust. 1 ustawy o finansach publicznych nie może nastąpić w formie wyroku wojewódzkiego sądu administracyjnego. Sądy administracyjne badają zgodność z prawem decyzji administracyjnych – nie dokonują więc merytorycznych rozstrzygnięć. Nie budzi wątpliwości GKO, że komisje orzekające są uprawnione do wydawania orzeczeń o odpowiedzialności beneficjentów dotacji w przypadku gdy w obrocie prawnym pozostaje decyzja ostateczna organu stwierdzającego obowiązek zwrotu dotacji. GKO zwraca jednak uwagę, że – odnosząc się do realiów niniejszej sprawy – w przypadku prawomocnego wyroku sądu administracyjnego oddalającego skargę beneficjenta dotacji na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku w przedmiocie obowiązku zwrotu dotacji członkowie komisji orzekających będą związani tym wyrokiem (art.45 ust.2 uoondfp). Jest to o tyle istotne, że decyzja Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku z 19 maja 2015 r. stosownie do art. 169 ust. 6

uondfp określa „termin, od którego nalicza się odsetki”. Należy więc przyjąć, że w razie wniesienia skargi na decyzję nakładającą obowiązek zwrotu dotacji sąd administracyjny bada zgodność z prawem decyzji także w zakresie prawidłowego określenia terminu, od którego nalicza się odsetki. Oddalenie skargi przez sąd administracyjny oznacza w tej sytuacji, iż zdaniem sądu organ w sposób zgodny z prawem określił termin, od którego nalicza się odsetki. Zgodnie z art. 169 ust. 5 pkt 2 ustawy o finansach publicznych odsetki od dotacji podlegających zwrotowi nalicza się od dnia stwierdzenia nieprawidłowego naliczania lub nienależnego pobrania dotacji. W tym miejscu warto też zwrócić uwagę, iż sądy administracyjne nie mogą uwzględnić skargi jeśli uchylenie decyzji spowodowałoby wydanie przez organ nowej decyzji, która byłaby mniej korzystna dla skarżącego (zgodnie z art. 134 § 2 ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi sąd nie może wydać orzeczenia na niekorzyść skarżącego). Jest też możliwe – w realiach niniejszej sprawy – że sąd administracyjny stwierdzi wcześniejszy niż przyjęty w decyzji Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku z dnia 19 maja 2015 r. termin, od którego należy liczyć odsetki, jednakże - związany wskazanym przepisem - nie uchyli z tego powodu zaskarżonej decyzji. W tym przypadku, gdyby Komisja I instancji orzekała, w sytuacji gdy w obrocie prawnym znajdowałby się prawomocny wyrok sądu administracyjnego w niniejszej sprawie, należałoby rozważyć czy jako termin stwierdzenia okoliczności, o których mowa w art.169 ust. 1 uondfp powinno się przyjąć termin określony w decyzji Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku, która to decyzja jest ostateczna i pozostała w obrocie prawnym po uprawomocnieniu się wyroku sądu oddalającego skargę na tę decyzję, czy może należałoby przyjąć termin wynikający z uzasadnienia prawomocnego wyroku sądu administracyjnego. Nie będzie natomiast budzić wątpliwości sytuacja, w której Komisja I instancji będzie orzekała w niniejszej sprawie po uchyleniu przez sąd administracyjny decyzji Ministra Finansów i poprzedzającej jej decyzji Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku. Uchylenie tych decyzji z powodu ich merytorycznej wadliwości stworzyłoby sytuację, gdzie w obrocie prawnym nie byłby aktu prawnego, na podstawie którego beneficjent dotacji miałby obowiązek dokonania zwrotu dotacji a tym samym nie sposób twierdzić, iż pomimo tego mogło nastąpić skuteczne stwierdzenie okoliczności, o których mowa w art. 169 ust. 1 ustawy o finansach publicznych. Natomiast uchylenie tych decyzji z powodu błędnego określenia terminu, od którego nalicza się odsetki i wskazania przez sąd innego, późniejszego niż przyjęto to w zaskarżonej decyzji terminu będzie uprawniało Komisję I instancji do wydania orzeczenia w sprawie z uwzględnieniem rozstrzygnięcia przyjętego przez sąd administracyjny.

10. Przedstawione powyżej rozważania dotyczące związania komisji orzekających wyrokiem sądu administracyjnego nie oznaczają, że Komisja I instancji jest zobowiązana do oczekiwania na rozpatrzenie tej sprawy przez WSA w Warszawie a następnie – ewentualnie – przez Naczelny Sąd Administracyjny. Członkowie komisji orzekających orzekają w granicach określonych ustawą oraz na mocy przekonania opartego na ocenie dowodów, samodzielnie rozstrzygają nasuwające się zagadnienia prawne. Wydanie orzeczenia, którego rozstrzygnięcia nie da się następnie pogodzić z prawomocnym wyrokiem sądu administracyjnego wydanego później niż orzeczenie komisji orzekającej powinno zostać uznane za przesłankę, która uzasadnia wznowienie postępowania na podstawie art. 162 pkt 3 uodnfp. Wznowienie postępowania powinno w szczególności nastąpić gdyby komisja orzekająca uznała, że obwiniony nie zwrócił w terminie dotacji zaś sąd administracyjny uchyliłby decyzję organu, nakładającą obowiązek zwrotu tej dotacji uznając, że beneficjent pobrał ją w prawidłowej wysokości i wydatkował zgodnie z przeznaczeniem. Natomiast gdy z prawomocnego wyroku sądu administracyjnego wynika inna data stwierdzenia obowiązku zwrotu dotacji niż przyjęta w orzeczeniu przez komisję, to ta nowa okoliczność faktyczna aby uzasadniała wznowienie postępowania musi zostać uznana za istotną. Ta, wymagana art.162 pkt 3 uodnfp „istotność” nowej okoliczności nie wystąpi, jeśli komisja przyjęła jako datę stwierdzenia okoliczności, o których mowa w art.169 ust. 1 ustawy o finansach publicznych datę późniejszą niż przyjęta w wyroku sądu. W tym bowiem przypadku fakt naruszenia dyscypliny finansów publicznych nie budzi wątpliwości i jego przypisanie obwinionemu jest właściwe, zaś błąd co do daty naruszenia nie mógł wpłynąć na niekorzystny dla obwinionego wymiar kary. W przypadku gdy z wyroku sądu wynika, iż data popełnienia naruszenia jest późniejsza niż przyjęta w orzeczeniu komisji to okoliczność ta może zostać uznana za istotną jedynie wtedy gdy miała wpływ na wymiar kary, w szczególności gdy komisja uznała, że wyższy wymiar kary jest uzasadniony długim okresem, jaki upłynął od stwierdzenia okoliczności, o których mowa w art. 169 ust. 1 ustawy o finansach publicznych a datą zwrotu dotacji. Warto zauważyć, że w realiach niniejszej sprawy – jeśli tylko prawomocny wyrok sądu administracyjnego potwierdzi obowiązek zwrotu dotacji przez Obwinionego – to bez względu na przyjętą przez komisję datę stwierdzenia okoliczności, o których mowa w art. 169 ust 1 ustawy o finansach publicznych, nie będzie podstaw do wznowienia postępowania (oczywiście o ile postępowanie w sprawie naruszenia dyscypliny finansów publicznych zakończy się wydaniem orzeczenia, które stanie się prawomocne) z tego powodu, że komisja przyjęła inną datę stwierdzenia okoliczności, o których mowa w art. 169 ust. 1 ustawy o finansach publicznych niż uczynił to sąd w prawomocnym wyroku. W tej sprawie bowiem

Komisja I instancji po przypisaniu Obwinionemu zarzucanego czynu odstąpiła od wymierzenia kary a tym samym nie można przyjąć, że nowa okoliczność faktyczna (tj. data stwierdzenia okoliczności, o których mowa w art.169 ust. 1 ustawy o finansach publicznych) ustalona prawomocnym wyrokiem sądu administracyjnego jest istotna w rozumieniu art. 162 pkt 3 uodfp skoro nie może ona wpłynąć na zmianę orzeczenia Komisji co do meritum i co do kary. Poczynione rozważania wskazują, że nie ma żadnych powodów do zwieszania postępowania prowadzonego czy to przez rzecznika czy to przed komisją orzekającą z tego powodu, że obwiniony nie zgadza się z decyzją nakładającą na niego obowiązek zwrotu dotacji i decyzję tę zaskarżył do sądu administracyjnego.

11. W rozpatrywanej sprawie ocenie Komisji I instancji powinna podlegać także okoliczność, że WSA w Warszawie wydał postanowienie o odmowie wstrzymania wykonania zaskarżonej decyzji Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku. Zdaniem Rzecznika, przytoczonym przez Komisję I instancji w uzasadnieniu orzeczenia, wstrzymanie wykonania decyzji pozwala przyjąć, że poprzednio organ prawidłowo stwierdził, że miało miejsce nienależne pobranie dotacji, które niosło za sobą obowiązek zwrotu dotacji. Przytoczony pogląd Rzecznika jest w sprzeczny z art. 61 § 3 ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Jak wynika z tego przepisu, przesłanką wstrzymania wykonania decyzji jest niebezpieczeństwo wyrządzenia znacznej szkody lub spowodowania trudnych do odwrócenia skutków. Zdaniem Sądu skarżący nie wykazał – składając wnioski o wstrzymanie wykonania decyzji – wystąpienia żadnej z tych przesłanek. Odmowa wstrzymania wykonania decyzji nie ma jakiegokolwiek związku z merytorycznym rozpoznaniem sprawy i nie może być odczytana jako przyznanie przez Sąd, że miało miejsce nienależne pobranie dotacji. Innymi słowy, to czy wstrzymano wykonanie decyzji nakładającej obowiązek zwrotu dotacji, czy też odmówiono wstrzymania wykonania tej decyzji, nie ma żadnego znaczenia dla rozstrzygnięcia sprawy przez komisję orzekającą, gdyż dotyczy przesłanek (okoliczności) pozostających bez związku ze znamionami naruszenia dyscypliny finansów publicznych. W szczególności wstrzymanie wykonania decyzji nie oznacza, że komisja nie ma prawa i obowiązku orzec czy i kiedy stwierdzono okoliczność, o której mowa w art. 169 ust. 1 ustawy o finansach publicznych i tym samym, czy obwiniony nie zwrócił dotacji w terminie. Z tych powodów skład orzekający GKO rozpoznający niniejszą sprawę nie podziela poglądów wyrażonych w orzeczeniu GKO z 23 kwietnia 2015 r. sygn. akt BDFP1/4900/116/123/14. We wskazanym orzeczeniu GKO uznała, że z uwagi na wstrzymanie wykonania decyzji organu nie został jeszcze ustalony termin wpłaty nadmiernie pobranej dotacji a zatem nie można

Sygn. akt BDF1.4800.94.2016

twierdzić, iż termin został przekroczony. Jak wykazano wyżej postanowienie o wstrzymaniu wykonania decyzji nie ma żadnego związku z ustalonym terminem zwrotu nadmiernie pobranej dotacji.

Mając na uwadze powyższe rozpatrując ponownie sprawę Komisją I instancji powinna rozpatrzyć wskazane wyżej zagadnienia prawne i samodzielnie je rozstrzygnąć.

Mając na uwadze powyższe GKO orzekła, jak w sentencji orzeczenia.