



ORZECZENIE
GŁÓWNEJ KOMISJI ORZEKAJĄCEJ W SPRAWACH
O NARUSZENIE DYSCYPLINY FINANSÓW PUBLICZNYCH

Warszawa, dnia 22 stycznia 2018 r.

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

| | | |
|------------------------|----------------------------|---------------------------------|
| Przewodniczący: | <i>Przewodniczący GKO:</i> | Mariusz Jerzy Golecki |
| Członkowie: | <i>Członek GKO:</i> | Paweł Adam Trojan |
| | <i>Członek GKO:</i> | Sylwester Kuchnio (spr.) |
| Protokolant: | | Bartosz Głuszko |

przy udziale Zastępcy Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych **Jacka Krawczyka**, po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 22 stycznia 2018 r. odwołania wniesionego przez Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych na niekorzyść Obwinionego (...) - pełniącego w czasie zarzucanego naruszenia dyscypliny finansów publicznych funkcję Wójta Gminy (...) - od orzeczenia Regionalnej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Krakowie z dnia 7 kwietnia 2017 r., sygn. akt: RKO-522/18/17, w zakresie w którym Komisja Orzekająca uniewinniła Pana (...) od zarzutu naruszenia dyscypliny finansów publicznych, tj. popełnienia czynu wypełniającego dyspozycję **art. 15** ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz. U. z 2017 r. poz. 1311 z późn. zm), polegającego na zaciągnięciu zobowiązań z przekroczeniem zakresu upoważnienia o kwotę łącznie: 25.434,16 zł, na skutek wydania 38 decyzji od NR PIO.3118.AP.1.2015 do NR PIO.3118.AP.38.2015 w sprawie ustalenia kwot zwrotu części podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej tj.:

- w dniu 2 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.1.2015 na kwotę: 103,74 zł,
- w dniu 3 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.2.2015 na kwotę: 248,94 zł,
- w dniu 3 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.3.2015 na kwotę: 6.603,70 zł,
- w dniu 5 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.4.2015 na kwotę: 1.081,71 zł,

Sygn. akt BDF1.4800.70.2017

- w dniu 5 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.5.2015 na kwotę: 104,54 zł,
- w dniu 9 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.6.2015 na kwotę: 121,41 zł,
- w dniu 10 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.7.2015 na kwotę: 666,67 zł,
- w dniu 10 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.8.2015 na kwotę: 137,65 zł,
- w dniu 10 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.9.2015 na kwotę: 207,99 zł,
- w dniu 12 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.10.2015 na kwotę: 190,00 zł,
- w dniu 12 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.11.2015 na kwotę: 106,58 zł,
- w dniu 12 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.12.2015 na kwotę: 433,01 zł,
- w dniu 12 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.13.2015 na kwotę: 111,06 zł,
- w dniu 12 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.14.2015 na kwotę: 407,68 zł,
- w dniu 12 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.15.2015 na kwotę: 299,64 zł,
- w dniu 12 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.16.2015 na kwotę: 276,20 zł,
- w dniu 12 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.17.2015 na kwotę: 64,25 zł,
- w dniu 12 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.18.2015 na kwotę: 3.055,58 zł,
- w dniu 12 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.19.2015 na kwotę: 322,12 zł,
- w dniu 12 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.20.2015 na kwotę: 958,44 zł,
- w dniu 12 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.21.2015 na kwotę: 327,97 zł,
- w dniu 12 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.22.2015 na kwotę: 173,99 zł,
- w dniu 12 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.23.2015 na kwotę: 111,32 zł,
- w dniu 12 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.24.2015 na kwotę: 72,93 zł,
- w dniu 12 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.25.2015 na kwotę: 5.325,92 zł,
- w dniu 12 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.26.2015 na kwotę: 424,84 zł,
- w dniu 12 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.27.2015 na kwotę: 334,25 zł,
- w dniu 12 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.28.2015 na kwotę: 408,50 zł,
- w dniu 12 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.29.2015 na kwotę: 223,04 zł,
- w dniu 12 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.30.2015 na kwotę: 200,17 zł,
- w dniu 12 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.31.2015 na kwotę: 287,64 zł,
- w dniu 12 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.32.2015 na kwotę: 46,19 zł,
- w dniu 12 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.33.2015 na kwotę: 895,43 zł,
- w dniu 12 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.34.2015 na kwotę: 132,35 zł,
- w dniu 12 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.35.2015 na kwotę: 556,27 zł,
- w dniu 12 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.36.2015 na kwotę: 88,08 zł,
- w dniu 12 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.37.2015 na kwotę: 133,99 zł,
- w dniu 12 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.38.2015 na kwotę: 190,37 zł

podczas, gdy w dniu wydawania wyżej wymienionych decyzji w planie finansowym Urzędu Gminy (...) na 2015 rok w Dziale 010, Rozdział 01095 § 4430 nie zaplanowano wydatków, co stanowiło naruszenie art. 46 ust. 1 i art. 261 w związku z art. 11 ust. 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t. j.: Dz. U. z 2016 r. poz. 1870 ze zm.)

orzeka:

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 2017 r. poz. 1311 z późn. zm.) uchyła orzeczenie Komisji I instancji w zaskarżonym zakresie i przekazuje sprawę do ponownego rozpoznania przez Regionalną Komisję Orzekającą w Sprawach o

Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Krakowie.

Pouczenie:

Od niniejszego orzeczenia środek zaskarżenia nie przysługuje.

UZASADNIENIE

Regionalna Komisja Orzekająca w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Krakowie (dalej „RKO”), w pkt I sentencji orzeczenia z dnia 7 kwietnia 2017 r. (sygn. akt RKO-522/18/17) uniewinniła p. (...) – pełniącego w czasie popełnienia zarzuczanych czynów funkcję Wójta Gminy (...) – od zarzutu naruszenia w dniach 2, 3, 5, 9, 10 i 12 marca 2015 roku dyscypliny finansów publicznych w rozumieniu art. 15 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz. U. z 2017 r. poz. 1311 z późn. zm.), zwanej dalej „ustawą”, polegającego na zaciągnięciu zobowiązań z przekroczeniem zakresu upoważnienia o kwotę łącznie: 25.434,16 zł, na skutek wydania 38 decyzji od NR PIO.3118.AP.1.2015 do NR PIO.3118.AP.38.2015 w sprawie ustalenia kwot zwrotu części podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej tj.:

- w dniu 2 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.1.2015 na kwotę: 103,74 zł,
- w dniu 3 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.2.2015 na kwotę: 248,94 zł,
- w dniu 3 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.3.2015 na kwotę: 6.603,70 zł,
- w dniu 5 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.4.2015 na kwotę: 1.081,71 zł,
- w dniu 5 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.5.2015 na kwotę: 104,54 zł,
- w dniu 9 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.6.2015 na kwotę: 121,41 zł,
- w dniu 10 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.7.2015 na kwotę: 666,67 zł,
- w dniu 10 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.8.2015 na kwotę: 137,65 zł,
- w dniu 10 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.9.2015 na kwotę: 207,99 zł,
- w dniu 12 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.10.2015 na kwotę: 190,00 zł,
- w dniu 12 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.11.2015 na kwotę: 106,58 zł,
- w dniu 12 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.12.2015 na kwotę: 433,01 zł,
- w dniu 12 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.13.2015 na kwotę: 111,06 zł,
- w dniu 12 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.14.2015 na kwotę: 407,68 zł,
- w dniu 12 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.15.2015 na kwotę: 299,64 zł,

Sygn. akt BDF1.4800.70.2017

- w dniu 12 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.16.2015 na kwotę: 276,20 zł,
 - w dniu 12 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.17.2015 na kwotę: 64,25 zł,
 - w dniu 12 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.18.2015 na kwotę: 3.055,58 zł,
 - w dniu 12 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.19.2015 na kwotę: 322,12 zł,
 - w dniu 12 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.20.2015 na kwotę: 958,44 zł,
 - w dniu 12 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.21.2015 na kwotę: 327,97 zł,
 - w dniu 12 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.22.2015 na kwotę: 173,99 zł,
 - w dniu 12 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.23.2015 na kwotę: 111,32 zł,
 - w dniu 12 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.24.2015 na kwotę: 72,93 zł,
 - w dniu 12 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.25.2015 na kwotę: 5.325,92 zł,
 - w dniu 12 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.26.2015 na kwotę: 424,84 zł,
 - w dniu 12 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.27.2015 na kwotę: 334,25 zł,
 - w dniu 12 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.28.2015 na kwotę: 408,50 zł,
 - w dniu 12 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.29.2015 na kwotę: 223,04 zł,
 - w dniu 12 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.30.2015 na kwotę: 200,17 zł,
 - w dniu 12 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.31.2015 na kwotę: 287,64 zł,
 - w dniu 12 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.32.2015 na kwotę: 46,19 zł,
 - w dniu 12 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.33.2015 na kwotę: 895,43 zł,
 - w dniu 12 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.34.2015 na kwotę: 132,35 zł,
 - w dniu 12 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.35.2015 na kwotę: 556,27 zł,
 - w dniu 12 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.36.2015 na kwotę: 88,08 zł,
 - w dniu 12 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.37.2015 na kwotę: 133,99 zł,
 - w dniu 12 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.38.2015 na kwotę: 190,37 zł
- podczas, gdy w dniu wydawania wyżej wymienionych decyzji w planie finansowym Urzędu Gminy (...) na 2015 rok w Dziale 010, Rozdział 01095 § 4430 nie zaplanowano wydatków, co stanowiło naruszenie art. 46 ust. 1 i art. 261 w związku z art. 11 ust. 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2016 r. poz. 1870 ze zm.);

Z wnioskiem o ukaranie Obwinionego za wyżej opisane czyny (pkt 1 wniosku) wystąpił w dniu 17 lutego 2017 r. Rzecznik Dyscypliny Finansów Publicznych właściwy w sprawach rozpatrywanych przez Regionalną Komisję Orzekającą w sprawach o naruszenie dyscypliny

Sygn. akt BDF1.4800.70.2017

finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Krakowie („Rzecznik DFP”).

Po przeprowadzonej zaocznie rozprawie w dniu 7 kwietnia 2017 r., bez udziału należycie zawiadomionego Obwinionego, przy udziale Zastępcy Rzecznika DFP, RKO poczyniła następujące ustalenia faktyczne.

W toku postępowania przed Rzecznikiem, (...) w wyjaśnieniach w zakresie zarzutu dotyczącego przekroczenia planu finansowego, wskazał, że wnioski o zwrot podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego zgodnie z art. 6 ust. 1 ustawy z dnia 10 marca 2006 r. o zwrocie podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej (t. j.: Dz. U. z 2015 r. poz. 1340) składa się w terminach od dnia 1 lutego do ostatniego dnia lutego i od dnia 1 sierpnia do dnia 31 sierpnia danego roku. Zgodnie z art. 4 wyżej wymienionej ustawy decyzje wydaje się w terminie 30 dni od dnia złożenia wniosku o zwrot podatku akcyzowego. W ocenie Obwinionego Gmina nie ma możliwości zabezpieczenia w planie finansowym środków na wyżej wymienione decyzje. Środki te Gmina uzyskuje z Urzędu Wojewódzkiego dopiero po wcześniejszym przekazaniu Urzędowi Wojewódzkiemu wysokości kwot wynikających z decyzji wydanych producentom rolnym.

Ponadto RKO ustaliła, że Obwiniony wydał w sprawie ustalenia kwot zwrotu części podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej następujące decyzje administracyjne:

- w dniu 2 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.1.2015 na kwotę: 103,74 zł,
- w dniu 3 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.2.2015 na kwotę: 248,94 zł,
- w dniu 3 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.3.2015 na kwotę: 6.603,70 zł,
- w dniu 5 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.4.2015 na kwotę: 1.081,71 zł,
- w dniu 5 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.5.2015 na kwotę: 104,54 zł,
- w dniu 9 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.6.2015 na kwotę: 121,41 zł,
- w dniu 10 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.7.2015 na kwotę: 666,67 zł,
- w dniu 10 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.8.2015 na kwotę: 137,65 zł,
- w dniu 10 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.9.2015 na kwotę: 207,99 zł,
- w dniu 12 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.10.2015 na kwotę: 190,00 zł,
- w dniu 12 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.11.2015 na kwotę: 106,58 zł,
- w dniu 12 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.12.2015 na kwotę: 433,01 zł,

Sygn. akt BDF1.4800.70.2017

- w dniu 12 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.13.2015 na kwotę: 111,06 zł,
- w dniu 12 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.14.2015 na kwotę: 407,68 zł,
- w dniu 12 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.15.2015 na kwotę: 299,64 zł,
- w dniu 12 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.16.2015 na kwotę: 276,20 zł,
- w dniu 12 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.17.2015 na kwotę: 64,25 zł,
- w dniu 12 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.18.2015 na kwotę: 3.055,58 zł,
- w dniu 12 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.19.2015 na kwotę: 322,12 zł,
- w dniu 12 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.20.2015 na kwotę: 958,44 zł,
- w dniu 12 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.21.2015 na kwotę: 327,97 zł,
- w dniu 12 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.22.2015 na kwotę: 173,99 zł,
- w dniu 12 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.23.2015 na kwotę: 111,32 zł,
- w dniu 12 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.24.2015 na kwotę: 72,93 zł,
- w dniu 12 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.25.2015 na kwotę: 5.325,92 zł,
- w dniu 12 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.26.2015 na kwotę: 424,84 zł,
- w dniu 12 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.27.2015 na kwotę: 334,25 zł,
- w dniu 12 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.28.2015 na kwotę: 408,50 zł,
- w dniu 12 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.29.2015 na kwotę: 223,04 zł,
- w dniu 12 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.30.2015 na kwotę: 200,17 zł,
- w dniu 12 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.31.2015 na kwotę: 287,64 zł,
- w dniu 12 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.32.2015 na kwotę: 46,19 zł,
- w dniu 12 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.33.2015 na kwotę: 895,43 zł,
- w dniu 12 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.34.2015 na kwotę: 132,35 zł,
- w dniu 12 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.35.2015 na kwotę: 556,27 zł,
- w dniu 12 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.36.2015 na kwotę: 88,08 zł,
- w dniu 12 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.37.2015 na kwotę: 133,99 zł,
- w dniu 12 marca 2015 roku Decyzji NR PIO.3118.AP.38.2015 na kwotę: 190,37 zł,

Łącznie na podstawie wyżej wymienionych decyzji administracyjnych określono obowiązek zwrotu na rzecz wnioskodawców kwoty 25.434,16 zł. W dniu wydawania tych decyzji w planie finansowym Urzędu Gminy (...) na 2015 rok w Dziale 010, Rozdział 01095 § 4430 nie zaplanowano wydatków.

Odnosnie powyższego stanu faktycznego RKO zważyła i wskazała m.in., co następuje.

Zgodnie z art. 19 ust. 1 i 2 ustawy, odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych ponosi osoba, która popełniła czyn naruszający dyscyplinę finansów publicznych

określony przez ustawę obowiązującą w czasie jego popełnienia, o ile można jej przypisać winę w czasie popełnienia naruszenia. Nie można przypisać winy, jeżeli naruszenia nie można było uniknąć mimo dołożenia staranności wymaganej od osoby odpowiedzialnej za wykonanie obowiązku, którego niewykonanie lub nienależyte wykonanie stanowi czyn naruszający dyscyplinę finansów publicznych.

Naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest zatem czyn bezprawny oraz zawiniony, określony jako naruszenie dyscypliny finansów publicznych, tj. wypełniający znamiona przewidziane w jednym z przepisów art. 5-18c ustawy.

Naruszeniem dyscypliny finansów publicznych w rozumieniu art. 15 ustawy jest zaciągnięcie zobowiązania bez upoważnienia określonego ustawą budżetową, uchwałą budżetową lub planem finansowym albo z przekroczeniem zakresu tego upoważnienia lub z naruszeniem przepisów dotyczących zaciągania zobowiązań przez jednostkę sektora finansów publicznych. Dla ustalenia istnienia naruszenia dyscypliny finansów publicznych konieczne jest zatem dokonanie wykładni pojęcia „zaciągnięcie zobowiązania”. W tym kontekście należy wskazać, że ustawodawca nie definiuje tego pojęcia ani w ustawie o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych ani w ustawie o finansach publicznych, której art. 46 odnosi się do zaciągania zobowiązań.

Jak słusznie wskazuje E. Łętowska, *„Gdy porządkiem normatywnym określającym powinność danego zachowania się jest prawo pozytywne (przepisy) albo inny porządek traktowany na równi z przepisami (np. prawo zwyczajowe), można mówić o zobowiązaniu prawnym. Tak jest np. z zapłatą podatku, poddaniem obowiązkowym szczepieniom, używaniem pasów w czasie podróży samochodem. Jesteśmy też przez prawo (karne) „zobowiązani” do niepopelniania przestępstw, przez prawo administracyjne – do prawostronnego ruchu drogowego, przez prawo cywilne – do korzystania z własności w sposób nieprzeszkadzający sąsiadom, niewyrządzania innym szkód, nienaruszania ich dóbr osobistych, wykonywania umów itd. Niektóre z tych prawnie relewantnych powinności są „zobowiązaniami”, których spełnienia wymaga prawo cywilne (materialne i proceduralne). W takim bowiem wypadku to właśnie w prawie cywilnym będą znajdowały się normy określające reżim prawny zobowiązania. Wtedy normy prawa cywilnego wskazują powinność pewnego zachowania się, sposób powstania, treść, zakres, charakterystyczny sposób funkcjonowania zobowiązania, a także – co jest cechą charakterystyczną wszystkich powinności prawnych – przesłanki i konsekwencje użycia przymusu państwowego (odpowiedzialność) na wypadek braku spełnienia powinności.”* (por. E. Łętowska, Wprowadzenie do części ogólnej zobowiązań (w:) E. Łętowska (red.), Prawo zobowiązań –

część ogólna, Z. Radwański (red.) System Prawa Prywatnego, tom 5, Warszawa 2006, s. 5)

Nie jest jednak możliwe przyjęcie, że w art. 15 ustawy chodzi o tak szerokie rozumienie zobowiązania. Wykładnia językowa w tym przypadku zawodzi. Wydaje się, że skoro omawiany przepis domaga się upoważnienia do zaciągnięcia zobowiązania wynikającego z planu finansowego lub budżetu, zobowiązanie, które ma być zaciągnięte musi pozostawać w jakiejś relacji z planem finansowym (budżetem). Musi być więc pieniężne. To niestety nie przybliży do ustalenia jak ustawodawca rozumie „zobowiązanie” na gruncie ustawy aczkolwiek stanowi istotne ograniczenie ewentualnej definicji.

Wydaje się, że wobec fiaska wykładni językowej, konieczne jest dokonanie wykładni systemowej pojęcia zobowiązanie. W tym zakresie należy wskazać na art. 3 ust. 1 pkt 20 ustawy o rachunkowości, zgodnie z którym zobowiązanie to, wynikający z przeszłych zdarzeń, obowiązek wykonania świadczeń o wiarygodnie określonej wartości, które spowodują wykorzystanie już posiadanych lub przyszłych aktywów jednostki. Definicja ta, dla potrzeb interpretacji pojęcia „zobowiązanie” użytego w art. 15 ustawy, nie jest jednak przydatna, albowiem nie sposób ustalić czym może być „zaciągnięcie zobowiązania” skoro samo zobowiązanie jest obowiązkiem wykonania świadczeń wynikających z przeszłych zdarzeń.

Interpretując art. 15 ustawy, orzecznictwo GKO odwołuje się do cywilnoprawnego rozumienia pojęcia zobowiązanie. Jak wskazuje GKO, *„zobowiązanie w ujęciu prawa cywilnego jest stosunkiem zobowiązaniowym, w którym jedna osoba (wierzyciel) może żądać od drugiej (dłużnik) świadczenia, a ta ostatnia powinna to świadczenie spełnić. W stosunku prawnym zobowiązaniowym wyodrębnia się stronę podmiotową, a więc podmioty (osoby), pomiędzy którymi ten stosunek istnieje.”*(orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej z dnia 4 października 2004 r., sygn. DF/GKO/Odw.-64/90-91/2004/782).

Jeżeli przyjąć cywilistyczne rozumienie „zobowiązania”, trzeba zauważyć, że *„zobowiązanie jest stosunkiem prawnym, w którym jeden z podmiotów (dłużnik) jest obowiązany do spełnienia świadczenia, a drugi (wierzyciel) jest z tego tytułu uprawniony. Podkreślenia wymaga to, że zobowiązanie jest stosunkiem prawnym pomiędzy wierzycielem i dłużnikiem. Chodzi tu – jak widać – o oznaczonego indywidualnie uprawnionego i oznaczonego indywidualnie zobowiązanego. Zobowiązanie jest zatem stosunkiem prawnym typu względnego (dwustronnie zindywidualizowanym). Tak sformułowana definicja jest zbyt szeroka, nie pozwala bowiem odróżnić zobowiązań od innych stosunków prawnych obejmujących obowiązek indywidualnie oznaczonego podmiotu do określonego zachowania na rzecz innego podmiotu. Nie można jednak zapominać o treści art. 1 KC, w myśl którego*

kodeks reguluje *stosunki cywilnoprawne* (można natomiast na razie zapomnieć o zawartym w tym przepisie, nieaktualnym już katalogu podmiotów tych stosunków – do tej kwestii jeszcze wróć). Zdefiniowanie pojęcia „stosunek cywilnoprawny” jest zadaniem trudnym, a dla omówienia struktury zobowiązania podjęcie tego zadania nie jest niezbędne. Reprezentatywne stanowisko nauki można streścić następująco: *stosunek cywilnoprawny to taki (złożony) stosunek prawny, w którym podmioty zachowują autonomiczną względem siebie pozycję, nie występuje zatem w tym układzie uprawnień i obowiązków zjawisko władczego określania przez jedną ze stron sytuacji prawnej drugiej strony. Jest to jedynie zasada, od której zachodzą wyjątki – sytuacje, gdy jedna ze stron stosunku cywilnoprawnego ma kompetencję do samodzielnego zaktualizowania, zniesienia czy określenia treści uprawnień lub obowiązków drugiej strony (tzw. uprawnienie kształtujące). Element ten zawsze jednak ma w stosunku cywilnoprawnym znaczenie drugorzędne względem podstawowego układu uprawnień i obowiązków, zbudowanego na zasadzie autonomiczności.*” (por. P. Machnikowski, Struktura zobowiązania (w:) E. Łętowska (red.), Prawo zobowiązań – część ogólna, Z. Radwański (red.) System Prawa Prywatnego, tom 5, Warszawa 2006, s. 109).

W tym kontekście pojawia się pytanie o źródła zobowiązania, które pozwalają na ustalenie na czym będzie polegać jego zaciągnięcie. Powszechnie wskazuje się, że źródłem zobowiązania może być umowa, jednostronna czynność prawna, konstytutywne orzeczenie sądu lub innego organu oraz inne zdarzenie prawne, z którym ustawa wiąże skutki obligacyjne. Powszechnie też przyjmuje się, że jednym z orzeczeń innego organu może być akt administracyjny (decyzja administracyjna).

Jak słusznie wskazuje się jednak w doktrynie, „*powstanie stosunku prawnego (zobowiązania) genetycznie wiąże się z dokonaniem czynności prawnej. Najczęściej bywa nią umowa. Błędem jest jednak utożsamianie źródła stosunku prawnego z samym stosunkiem prawnym. Tymczasem często dochodzi do konfuzji umowy i zobowiązania, zwłaszcza gdy mowa o ich treści.*” (por. E. Łętowska, Wprowadzenie do części ogólnej zobowiązań (w:) E. Łętowska (red.), Prawo zobowiązań – część ogólna, Z. Radwański (red.) System Prawa Prywatnego, tom 5, Warszawa 2006, s. 22)

Zatem decyzja administracyjna może być źródłem zobowiązania ale nie jest zobowiązaniem. Mało tego, wymieniając akt administracyjny jako źródło zobowiązania, bardzo często zapomina się, że „*akty administracyjne wyjątkowo tylko obecnie mogą być źródłem zobowiązania, a to z powodu zmiany ustroju gospodarczego. Wolność gospodarcza jest obecnie zasadą konstytucyjną, a to minimalizuje dopuszczalność kreowania stosunków indywidualnych aktami administracyjnymi o charakterze innym niż akty abstrakcyjne (i to*

oczywiście mającymi wystarczającą podstawę ustawową).” (por. E. Łętowska, Wprowadzenie do części ogólnej zobowiązań (w:) E. Łętowska (red.), Prawo zobowiązań – część ogólna, Z. Radwański (red.) System Prawa Prywatnego, tom 5, Warszawa 2006, s. 22).

W doktrynie wskazuje się nawet wprost, że o ile „*w przeszłości mieliśmy z takimi wierzytelnościami (wynikającymi z aktu administracyjnego) często do czynienia (ich najbardziej reprezentatywnym przykładem była chyba wierzytelność w stosunku najmu), o tyle obecnie – jeżeli w ogóle występują – stanowią ewenement.*” (por. T. Kielkowski, Nabycie prawa na mocy decyzji administracyjnej, Lex 2012, s. 325)

Zatem ustalenie, że akt administracyjny może być źródłem zobowiązania cywilnego jest prawdziwe ale wskazanie takich zobowiązań obecnie jest znacznie utrudnione. W każdym razie nie jest tak, że decyzja administracyjna, której treść odnosi się do świadczenia pieniężnego, kreuje zobowiązanie cywilne. Warto tu odwołać się do przykładu, który rzeczywiście był w PRL rozpowszechniony – tzw. przydziału lokalu. Zwrócić należy uwagę, że taki przydział kreował stosunek cywilnoprawny (najmu) ale wcale nie pomiędzy organem wydającym a adresatem aktu. Organ wydający decyzję w sprawie przydziału mieszkania nie stawał się automatycznie dłużnikiem adresata tej decyzji. A po drugie, wprowadził akt administracyjny inicjował stosunek prawny ale na inicjacji tego stosunku jego rola się kończyła. Ogół praw i obowiązków stron najmu lokalu mieszkalnego wynikał z Kodeksu cywilnego i miał cywilistyczny charakter.

Jeżeli przyjąć, że istotą zobowiązania w sensie cywilnym jest to, że „***nie występuje zatem w tym układzie uprawnień i obowiązków zjawisko władczego określania przez jedną ze stron sytuacji prawnej drugiej strony***” oczywistym staje się, że wydanie decyzji, która przyznaje określone adresatowi prawo do zwrotu podatku, który uiścił, nie może być zaciągnięciem zobowiązania w sensie cywilistycznym ponieważ wynika z władczego określenia uprawnień przez jedną ze stron stosunku prawnego. Zatem, jeżeli w art. 15 ustawy pod pojęciem zobowiązanie rozumieć zobowiązanie cywilne, Obwiniony takiego zobowiązania nie zaciągnął.

Nadal jest jednak aktualnym pytanie, czy „zobowiązania” z art. 15 ustawy nie należy jednak rozumieć szerzej. Oczywiście szerokie rozumienie jakiegokolwiek pojęcia w ustawie represyjnej powinno być eliminowane. Nie może być bowiem tak, że ktokolwiek będzie ponosił odpowiedzialność za popełnienie czynu, którego znamiona są ustalane przy braku jakichkolwiek pewnych kryteriów.

W orzecznictwie wskazano, że „*zaciąganie zobowiązań angażujących środki publiczne odnosi się do wszelkich zobowiązań, niezależnie od ich charakteru, o ile ich finansowanie*

opiera się na środkach publicznych, z obligatoryjnym uwzględnieniem normatywnie określonych zasad i trybu zaciągania zobowiązań” (por. orzeczenie Regionalnej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Opolu z dnia 17 maja 2010 r. sygn. akt ZDB-4100-3-22/2009, Biuletyn orzecznictwa w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych 2010, nr 4, poz. 4). Ze sformułowania tego można wyczytać, że zobowiązaniem w rozumieniu art. 15 ustawy będzie każda płatność ze środków publicznych. Komisji w składzie rozpatrującym niniejszą sprawę wydaje się, że jest to rozumienie zbyt szerokie. Ale gdyby nawet je przyjąć, należy rozważyć jeszcze jedną kwestię – jak rozumieć sformułowanie „zaciągnąć zobowiązanie”. Zdaniem Komisji nie może tu chodzić o dokonanie płatności (wydatku), ponieważ taki czyn jest penalizowany w innym przepisie. Wydaje się, że do zaciągnięcia zobowiązania dochodzi wówczas, gdy składa się oświadczenie woli, które podmiot, w imieniu którego to oświadczenie jest składane uczyni dłużnikiem innego podmiotu, a dług ten będzie miał charakter pieniężny. Nie będzie więc zaciągnięciem zobowiązania np. powstanie stanu faktycznego, który wymusi obowiązek zapłaty (bez składania w tym zakresie oświadczenia woli) – np. przedłużenie postępowania w sprawie wydania pozwolenia na budowę ponad ustawowy termin. Ale nie będzie też zaciągnięciem zobowiązania sytuacja w której stwierdza się, że określony podmiot ma uprawnienie do uzyskania określonej kwoty w drodze aktu administracyjnego. Należy bowiem pamiętać, że *„zasadniczym elementem substratu materialnego decyzji administracyjnej – nie tylko jej zresztą, ale niemal wszystkich prawnie doniosłych czynności konwencjonalnych – nie jest zwykłe zachowanie psychofizyczne, lecz czynność konwencjonalna niższego rzędu, a mianowicie sformułowana z poszanowaniem reguł języka naturalnego wypowiedź czy też oświadczenie. W przypadku czynności cywilnoprawnych ma ono znamiona oświadczenia woli i podobnie bywa kwalifikowane w przypadku decyzji administracyjnych, z czym jednak trudno się zgodzić. O ile bowiem czynność cywilnoprawna w istocie jest narzędziem urzeczywistnienia woli kompetentnego podmiotu, o tyle decyzja administracyjna jest narzędziem urzeczywistnienia prawa przedmiotowego i jeżeli o czyjejkolwiek woli można tu mówić, to tylko o woli prawodawcy. Podmiot administrujący ma po prostu obowiązek zachować się w sposób wyczerpujący substrat materialny czynności konwencjonalnej i to jego zachowanie, oceniane wedle obiektywnego kryterium, wywoła określone skutki. Ani rozumiana w kategoriach psychologicznych wola podmiotu administrującego, ani nawet wola człowieka, którego zachowanie jest temu podmiotowi przypisywane – nie ma tu żadnego znaczenia. Oczywiście samo zachowanie nie jest podejmowane bezwolnie, ale czym innym jest wola dokonania tego*

zachowania zgodnie z określonymi regulami i tym samym wypełnienia swojego obowiązku, a czym innym wola wywołania określonych skutków. Twierdzenie, że te skutki powstają za sprawą woli organu administrującego i tym samym muszą być tą wolą objęte, byłoby nadużyciem. Słowem, nie ma podstaw, aby oświadczenie czyniące zadość regułom konstruującym substrat materialny decyzji administracyjnej traktować jako oświadczenie woli; samo jego sformułowanie wprawdzie zależy od woli kompetentnego podmiotu, ale wola ta nie jest jego przedmiotem ani nie stanowi dlań ratio prawnej skuteczności” (por. T. Kiełkowski, Nabycie prawa na mocy decyzji administracyjnej, Lex 2012, s. 152). Innymi słowy, wydanie decyzji administracyjnej stanowi skonkretyzowanie prawa w odniesieniu do indywidualnego adresata. Konkretyzacja ta dokonuje się władczo ale nie czyni organu dłużnikiem adresata i nie określa żadnego obowiązku organu. Ona przyznaje określonej osobie uprawnienie. Mało tego, organ wydający decyzję, której przedmiotem jest uzyskanie uprawnienia do otrzymania określonej kwoty, wcale nie musi być organem, który kwotę tę będzie wypłacał. A nadto każda władcza konkretyzacja praw i obowiązków jednostki dokonuje się w imieniu i na rachunek państwa. Nie może zatem dokonywać się w imieniu gminy. Gmina nie zaciąga w tym zakresie żadnego zobowiązania. Wójt gminy jedynie wskazuje, że konkretna osoba ma uprawnienie do tego, żeby otrzymać określoną kwotę. To kto, kiedy i w jaki sposób tę kwotę wypłaci nie jest w ogóle objęte treścią decyzji. Wynika to z przepisów prawa i tylko ze względu na specyficzną wolę ustawodawcy wynikającą z zasady dekoncentracji administracji akurat w tym konkretnym przypadku organ ustalający uprawnienie zajmuje się następnie realizacją uprawnienia. Jednak nie dlatego, że zaciągnął wobec adresata decyzji jakiegokolwiek zobowiązanie ale dlatego, że przepis prawa powszechnie obowiązującego nakłada na niego taki obowiązek.

Gdyby nawet przyjąć, z jakiś nieznanych Komisji powodów, że wydanie decyzji administracyjnej może być zaciągnięciem zobowiązania, zauważyć należy, że przedmiotem decyzji w sprawie zwrotu podatku akcyzowego jest zwrot daniny publicznoprawnej. Nie jest to żadne świadczenie cywilnoprawne. Uprawnionemu rolnikowi oddaje się podatek, który zapłacił. Co zresztą ciekawe, nie zapłacił go państwu ani gminie ale właścicielowi stacji benzynowej, na której kupował paliwo, a dopiero ten podmiot wpłacił te środki na rachunek budżetu. Ale poza wszelkimi wątpliwościami jest to, że rolnik poniósł ekonomiczne ciężar podatku. Jakkolwiek przez zakup paliwa nie stawał się dłużnikiem ani wierzycielem Skarbu Państwa. Państwo postanowiło zindywidualizowanemu w decyzji producentowi rolnemu zwrócić część podatku, który wpłynął, za pośrednictwem rachunku bankowego stosownego urzędu skarbowego i rachunku bankowego właściciela stacji benzynowej, na rachunek

budżetu. Tak jak nie rolnik płacił bezpośrednio podatku państwu, tak teraz nie państwo bezpośrednio zwraca ten podatek rolnikowi. Tak jak poprzednio państwo posłużyło się płatnikiem, tak obecnie posługuje się gminą. Ale gmina jest tylko pośrednikiem. Niczego nie zaciąga wobec adresata decyzji o zwrocie. Państwo mogło przecież, zamiast mechanizmu zwrotowego, ustalić, że producenci rolni nie płacą części akcyzy w cenie paliwa, bo przecież o obniżenie ceny paliwa dla rolników w tej instytucji chodzi. Oczywiście taki mechanizm powodowałby rozliczne patologie i brak możliwości kontroli spełnienia warunków obniżenia ceny. Przyjęta procedura nie zmienia jednak istoty instytucji prawnej, jaką jest obniżenie kosztów działalności producentów rolnych na skutek obniżenia jednego z podatków. Innymi słowy, do uprawnionego po prostu wracają jego pieniądze.

Skoro zatem nie można przyjąć, że wydanie decyzji o zwrocie podatku akcyzowego wykreowało zobowiązanie, Obwinionego należy od zarzutu naruszenia dyscypliny finansów publicznych w tym zakresie uniewinnić. Brak jest bowiem czynu, który może być kwalifikowany jako zaciągnięcie zobowiązania. W konsekwencji bez znaczenia jest, czy w planie finansowym została zaplanowana kwota ustalona do zwrotu przez wydanie decyzji administracyjnej.

Odwołaniem z dnia 13 czerwca 2017 r. Rzecznik DFP zaskarżył pkt I sentencji ww. orzeczenia na niekorzyść Obwinionego. Jednocześnie wniósł o uchylenie orzeczenia w zaskarżonej części oraz przekazanie sprawy do ponownego rozpatrzenia w związku z art. 146 ust. 2 ustawy.

W uzasadnieniu odwołania Rzecznik DFP wskazał, iż Komisja Orzekająca uniewinniła Obwinionego od zarzutu naruszenia dyscypliny finansów publicznych, o którym mowa w art. 15 ustawy stawianego przez Rzecznika we wniosku o ukaranie, uzasadniając to tym, że postawione przez Rzecznika zarzuty polegające na zaciągnięciu zobowiązań w wysokości przekraczającej upoważnienie do zaciągania zobowiązań obciążających budżet Gminy poprzez wydanie decyzji w sprawie zwrotu podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej przez Pana (...) nie mogą zostać Mu przypisane. Komisja stwierdziła, iż dla ustalenia istnienia naruszenia dyscypliny finansów publicznych konieczne jest dokonanie wykładni pojęcia "zaciągnięcie zobowiązania" wskazując, że ustawodawca nie definiuje tego pojęcia ani w ustawie o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych ani w ustawie o finansach publicznych, której

Sygn. akt BDF1.4800.70.2017

art. 46 odnosi się do zaciągania zobowiązań. W wyniku dokonanej wykładni Komisja stwierdziła ostatecznie, że cyt.: „(...) decyzja administracyjna może być źródłem zobowiązania ale nie jest zobowiązaniem”.

W tym stanie rzeczy, Komisja wydała orzeczenie o uniewinnieniu Obwinionego na podstawie art. 78 ust. 1 pkt 2 oraz ust. 3 ustawy uznając, że zarzuty polegające na zaciągnięciu zobowiązań w wysokości przekraczającej upoważnienie do zaciągania zobowiązań obciążających budżet Gminy poprzez wydanie decyzji w sprawie zwrotu podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej nie mogą zostać Mu przypisane.

Rzecznik nie zgodził się z takim rozumowaniem Regionalnej Komisji Orzekającej. Według niego powyższe stanowisko Regionalnej Komisji Orzekającej pozostaje w sprzeczności z poglądem Głównej Komisji Orzekającej w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych wyrażonym w Orzeczeniu z dnia 2 marca 2017 r., Sygn. akt BDF1.4800.32.2016, gdzie Główna Komisja Orzekająca stwierdziła, cyt.: „...podjęcie przez upoważnione podmioty decyzji w przedmiocie zaciągnięcia zobowiązania powinno być w istocie wtórne do zaplanowania określonych wydatków. Zgodzić należy się przy tym, że sformułowanie ustawodawcy odnoszące się do „zaciągnięcia zobowiązania” wiązać należy (w odróżnieniu od innych zdarzeń prawnych) z określoną czynnością prawną, np. aktem administracyjnym prowadzącym do powstania stosunku zobowiązaniowego pomiędzy wierzycielem a dłużnikiem, którego przedmiotem jest spełnienie określonego świadczenia. Wskazany stosunek prawny może zatem zostać nawiązany nie tylko w wyniku zawartych umów ale również złożonego przez uprawniony podmiot oświadczenia o charakterze konwencjonalnym a zatem regulowanym przez normy prawne. Nie można przy tym abstrahować od całościowego charakteru prawnego zobowiązań ujętych w art. 46 u.f.p., że są to „zobowiązania do sfinansowania”, a zatem skutkujące wydatkiem publicznym”.

Uniewinnienie Obwinionego od wskazanych zarzutów rodziłoby przyzwolenie na analogiczne postępowanie w podobnych przypadkach. Nie dochodzenie odpowiedzialności w tej sprawie może prowadzić do zachwiania funkcji prewencyjnej i edukacyjnej systemu dochodzenia odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Oznaczałoby to pozostawienie poza zasięgiem regulowanej ustawą odpowiedzialności wielu stanów faktycznych, wiążących się z kwestią zobowiązań powstałych w inny sposób niż przez zawarcie umowy.

Główna Komisja Orzekająca ustaliła i zważyła, co następuje.

Odwołanie jest zasadne – zaskarżone orzeczenie RKO nie odpowiada prawu i z tego względu zostało uchylone.

W pierwszej kolejności Główna Komisja Orzekająca (GKO) wskazuje, iż stan faktyczny sprawy nie jest sporny i przedstawia się tak, jak ustaliła go RKO, co zostało zreferowane powyżej.

Zgodnie z art. 19 ust. 1 i 2 ustawy, odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych ponosi osoba, która popełniła czyn naruszający dyscyplinę finansów publicznych określony przez ustawę obowiązującą w czasie jego popełnienia, o ile można jej przypisać winę w czasie popełnienia naruszenia.

W tym przypadku zarzucanym czynem naruszającym dyscyplinę finansów publicznych jest czyn opisany w art. 15 ustawy, który stanowi, że naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest zaciągnięcie lub zmiana zobowiązania bez upoważnienia określonego ustawą budżetową, uchwałą budżetową lub planem finansowym albo z przekroczeniem zakresu tego upoważnienia lub z naruszeniem przepisów dotyczących zaciągania lub zmiany zobowiązań przez jednostkę sektora finansów publicznych.

Powyższe rozpatrywane jest w związku z dyspozycją art. 46 ust. 1 ustawy o finansach publicznych, według której, jednostki sektora finansów publicznych mogą zaciągać zobowiązania do sfinansowania w danym roku do wysokości wynikającej z planu wydatków lub kosztów jednostki, pomniejszonej o wydatki na wynagrodzenia i uposażenia, składki na ubezpieczenie społeczne i Fundusz Pracy, inne składki i opłaty obowiązkowe oraz płatności wynikające z zobowiązań zaciągniętych w latach poprzednich, z zastrzeżeniem art. 136 ust. 4 i art. 153.

Ponadto, według art. 3 pkt 4 ustawy o finansach publicznych, pojęcie „zaciągnięcie zobowiązań angażujących środki publiczne” jest jednym z elementów składających się na procesy związane z gromadzeniem środków publicznych, które obejmują finanse publiczne.

Według RKO wydanie opisywanych decyzji o zwrocie podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej, nie jest „zaciągnięciem

zobowiązania”, o którym mowa w ww. przepisach. Tym samym wydanie decyzji nawet bez zabezpieczenia w planie finansowym Gminy środków na zwrot podatku nie może stanowić czynu opisanego w art. 15 ust. 1 ustawy, i z tego względu Obwiniony nie podlega odpowiedzialności, o której mowa w art. 19 ustawy.

W świetle powyższego kluczowym zagadnieniem prawnym decydującym w tym przypadku o kwalifikacji działań Obwinionego jako czynu zabronionego z art. 15 ust. 1 ustawy, będzie właściwa wykładania tego przepisu, w szczególności pojęcia „zaciągnięcie zobowiązania”, którym posługuje się ustawodawca w regulacjach składających się na system finansów publicznych. Wagę powyższego trafnie dostrzegła RKO, która napotkane zagadnienie prawne ujęła właśnie w taki sposób i w uzasadnieniu swojego orzeczenia przeprowadziła pogłębioną wykładnię ww. pojęcia. W ocenie GKO była to jednak interpretacja błędna, chociaż nie sposób nie dostrzec jakości i znaczenia poczynionych przez RKO rozważań dla rozumienia i stosowania przepisów składających się na system finansów publicznych.

Jak słusznie wskazano w uzasadnieniu orzeczenia RKO „ustawodawca nie definiuje tego pojęcia ani w ustawie o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych ani w ustawie o finansach publicznych, której art. 46 odnosi się do zaciągania zobowiązań”. Konieczne jest więc przypisanie mu stosownego znaczenia w drodze procesu wykładni, czyli w tym przypadku wypracowanie i przyjęcie stosownych definicji pojęć używanych na gruncie danych aktów prawnych.

Biorąc pod uwagę logiczne zasady definiowania należałoby postulować wypracowanie domkniętej definicji równościowej, która byłaby jednocześnie jak najmniej projektująca. Jednakże na gruncie stosowania i interpretowania prawa przeważnie wystarczające jest, a często jedynie możliwe, wypracowanie definicji cząstkowej, a nawet zastosowanie definicji przez wskazanie (*Omnis definitio in iure civili periculosa est: parum est enim, ut non subverti potest*, Digesta.50.17.202 - co współcześnie można odnieść również do prawa publicznego, a zwłaszcza administracyjnego). Ważne jest jednak, aby niezależnie od rodzaju definicji zastosowanej w tekście interpretującym, jej struktura logiczna była wyraźna – zwłaszcza, gdy formułowana jest w tekście niesformalizowanym, np. takim jak uzasadnienia orzeczeń czy piśmiennictwo prawnicze. W innym wypadku ocena jakości danej definicji i ewentualna polemika jest utrudniona, a często pozbawiona sensu.

W ocenie GKO wykładnia pojęcia „zaciągnięcie zobowiązania” użytego w art. 15 ustawy, winna odbywać się niejako „autonomicznie”, z uwzględnieniem wyjątkowości regulacji dotyczących finansów publicznych i dyscypliny finansów publicznych na tle całego systemu prawa. Jakkolwiek nie ma potrzeby, aby postulowana autonomia regulacji ładu finansów publicznych sięgała tak daleko, jak np. zasada autonomii prawa podatkowego, to jednak na system finansów publicznych składają się normy wyraźnie odrębne od innych dziedzin prawa. W szczególności odpowiedzialność za naruszenie jego ładu została ukształtowana w sposób odrębny od innych rodzajów odpowiedzialności. Tym samym wykładnię językową, a następnie systemową, przepisów składających się na system finansów publicznych, należy prowadzić przede wszystkim z uwzględnieniem szczególnej roli ww. regulacji zmierzającej do zabezpieczenia przestrzegania dyscypliny finansów publicznych. Jedną z głównych zasad systemu finansów publicznych jest bowiem zasada „dyscypliny budżetowej”, czy szerzej, tytułowej dyscypliny finansów publicznych, na której straży stoją przepisy ustawy. (Por. Magdalena Bielikow-Kucharska, *Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych w obszarze zamówień publicznych*, Warszawa 2016, s. 76). Odpowiedzialność za naruszenie ww. dyscypliny służy bowiem, i przede wszystkim, egzekwowaniu od dysponentów środków publicznych prawidłowego wykonywania planów finansowych jednostek działających w oparciu o środki publiczne, a nie ocenie, czy plany te były adekwatne do potrzeb danych jednostek (por.: Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 21 stycznia 2003 r., sygn. akt III SA 417/01). W skrajnych przypadkach należy nawet odejść od wyników wykładni językowej lub systemowej na rzecz wykładni celowościowej i funkcjonalnej, jeśli rezultaty zastosowania powyższych dyrektyw wykładni, stałyby w jaskrawej sprzeczności z założeniami i celami ładu finansów publicznych oraz prowadziłyby do osłabienia jego spójności i szczelności (por.: Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 12 czerwca 2015 r., sygn. akt. II CSK 518/14).

Na gruncie polskiego systemu prawa najbardziej rozpowszechnioną i najlepiej opracowaną doktrynalnie kategorią zobowiązań są zobowiązania cywilnoprawne (szeroko omawiane w uzasadnieniu RKO). Nie można jednak pojęcia zobowiązania utożsamić i ograniczyć jedynie do znaczenia nadawanego mu na gruncie Kodeksu cywilnego (art. 353 § 1 Kc: Zobowiązanie polega na tym, że wierzyciel może żądać od dłużnika świadczenia, a dłużnik powinien świadczenie spełnić). W systemie prawa występują bowiem również inne rodzaje zobowiązań, np. zobowiązania, których źródło należy upatrywać w przepisach prawa

administracyjnego i w stosunkach administracyjnoprawnych, jak chociażby zobowiązania podatkowe (art. 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej).

Zobowiązanie cywilnoprawne, jako stosunek prawny pomiędzy wierzycielem i dłużnikiem, na podstawie którego wierzycielowi przysługuje roszczenie o spełnienie określonego świadczenia ze strony dłużnika, nie może być odniesione do stosunku prawnego wynikającego z decyzji administracyjnej, który powstaje pomiędzy organem wydającym decyzję, a którąkolwiek stroną postępowania administracyjnego.

Poświęcone powyższemu zagadnieniu rozważania RKO są oczywiście trafne, ale właściwie zbędne. Charakteryzowane w przywoływanym piśmiennictwie decyzje stanowiące źródła zobowiązań, dotyczą zobowiązań cywilnoprawnych, a nie zobowiązań innych. W tym ujęciu decyzje administracyjne mogą być i są (co prawda coraz rzadziej) źródłem zobowiązań cywilnoprawnych, czyli zobowiązań w ramach stosunków cywilnoprawnych, które organ ukształtował swoją indywidualną decyzją.

W tym kontekście nie powinno być żadnego sporu i wątpliwości, że np. decyzja o zwrocie podatku, nie jest ani zaciągnięciem, ani tym bardziej źródłem, jakiegokolwiek zobowiązania cywilnoprawnego organu wydającego decyzję do świadczenia w tym zakresie. Jakiegokolwiek twierdzenia przeciwne w tym przedmiocie są wynikiem niezrozumienia różnic pomiędzy stosunkami administracyjnoprawnymi i cywilnoprawnymi oraz sposobami ich egzekwowania i ochrony, albo przejawem zbyt daleko posuniętych skrótów myślowych.

Powyższe nie oznacza jednak, iż same stosunki administracyjnoprawne nie mogą być charakteryzowane w pewnych sytuacjach i na gruncie niektórych przepisów, jako „zobowiązania” pomiędzy organami i adresatami ich władczych działań. W tym ujęciu wydanie decyzji administracyjnej może być „zaciągnięciem zobowiązania” rozumianego jako nawiązanie określonego stosunku administracyjnoprawnego będącego źródłem uprawnień i obowiązków, w tym również obowiązków prawnych organu (a nie zobowiązania cywilnoprawnego pomiędzy organem a stroną postępowania). Należy przy tym rozróżnić źródło obowiązku wydania decyzji, który stanowią stosowne przepisy materialnego prawa publicznego, a źródła obowiązku określonego zachowania ze strony organu, który powstaje dopiero po wydaniu określonej decyzji i jest w niej określony (np. zwrot wyliczonej kwoty podatku), czyli źródło to stanowią zarówno adekwatne przepisy, jak i treść samej decyzji wydanej na ich podstawie.

W ujęciu doktrynalnym, wprowadzenie charakteryzowanego wyżej pojęcia „zobowiązania administracyjnego”, będzie oczywiście tylko pewnym paradygmatem opisu prawa, którego wartość oceniana będzie przy pomocy kryteriów odnoszących się do jego doniosłości poznawczej, adekwatności, czy nawet prostoty. Natomiast w przypadku wykładni przepisów, dokonywanej na potrzeby stosowania prawa przez organy władzy publicznej, zastosowanie takiej konwencji nazewniczej musi znaleźć podstawę w powołanych dyrektywach wykładni. W ocenie GKO, dostateczne podstawy dla tego typu interpretacji pojęcia „zaciągnięcia zobowiązania” na gruncie przepisów tworzących system finansów publicznych, jak najbardziej istnieją i przedstawiają się, jak następuje.

Przepis art. 46 ust. 1 ustawy o finansach publicznych dotyczy możliwości zaciągania zobowiązań do sfinansowania w danym roku do wysokości wynikającej z planu wydatków, natomiast przepis art. 15 ust. 1 ustawy określa czyn stanowiący naruszenie dyscypliny finansów publicznych jako zaciągnięcie zobowiązania z przekroczeniem planu finansowego.

W świetle powyższego, pierwszym i najłatwiejszym do uchwycenia elementem definicyjnym zobowiązania jest jego element finansowy. Zobowiązania, których zaciąganie regulowane jest w ww. przepisach jest, co do zasady, zobowiązaniem pieniężnym. Innymi słowy, na skutek jego zaciągnięcia po stronie jednostki sektora finansów publicznych powstanie prawny obowiązek zapłaty określonej kwoty (wartości majątkowej wyrażonej w jednostkach pieniężnych). W przypadku, gdy zaciągniętym zobowiązaniem jest zobowiązanie cywilnoprawne (np. umowne), powyższe można scharakteryzować przez przedmiot świadczenia – świadczenie jednostki sektora finansów publicznych będzie w tym przypadku świadczeniem pieniężnym.

Ewentualne postulowanie w tym przypadku systemowego zastosowania cywilnoprawnego ujęcia zobowiązań i sposobów ich „zaciągania”, prowadziłoby w konsekwencji do ograniczenia stosowania art. 15 ust. 1 ustawy jedynie do zobowiązań cywilnoprawnych, a więc w praktyce głównie umów zawieranych przez jednostki sektora finansów publicznych. W ten sposób zasada zabezpieczenia środków w planie finansowym w odniesieniu do płatności wynikających z wydawanych decyzji, pozostawałyby bez sankcji, a właściwie, w związku z powiązaną wykładnią art. 46 ust. 1 ustawy o finansach publicznych, zasada taka w ogóle by w tym zakresie nie obowiązywała. Jest to nie do pogodzenia ze wskazywanymi wyżej celami i podstawami ładu finansów publicznych. Ograniczenie pojęcia zaciągania zobowiązań jedynie do zawierania umów czy zaciągania innych zobowiązań

cywilnoprawnych, czyli przyjęcie jedynie jego cywilnoprawnego znaczenia należy więc uznać za zbyt wąskie. Tym bardziej, iż szerszemu ujęciu powyższego pojęcia nie sprzeciwia się wcale jego wykładnia językowa. (Nadanie pojęciu zobowiązania, o którym mowa w art. 15 ust. 1 ustawy oraz art. 46 ust. 1 ustawy o finansach publicznych, tylko znaczenia cywilnoprawnego przyjmowane jest jednak w znacznej części doktryny. Por.: Paweł Smoleń, *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, C.H. Beck 2014, dostępne w Systemie Informacji Prawnej Legalis, komentowany art. 46.; Wojciech Misiąg, *Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, C.H. Beck 2017, dostępne w Systemie Informacji Prawnej Legalis, komentowany art. 15),

Zgodnie ze stanowiskiem doktryny wyrażonym w przywoływanym w orzeczeniu RKO, *Systemie Prawa Cywilnego*, w najszerszym ujęciu językowym zobowiązaniem prawnym jest powinność określonego zachowania wynikająca z przepisów prawa. W ocenie RKO dla wykładni art. 15 ust. 1 ustawy, jest to jednak ujęcie zbyt szerokie. Przy czym żadnych racji dla takiej konstatacji RKO nie podaje. Podnosi jedynie, że chodzi tu o zobowiązanie pieniężne, które może być traktowane jako ograniczenie zakresowe definicji. Dlaczego więc zobowiązanie, o którym mowa w art. 15 ustawy, nie może być zdefiniowane jako wynikająca z przepisów prawa powinność zapłacenia określonej kwoty pieniężnej, RKO nie objaśnia.

Zgodnie z definicją zawartą w dziele fundamentalnym dla europejskiej kultury prawnej, Justyniańskich *Instytucjach* (I. 3,13), zobowiązanie jest węzłem prawnym, który zmusza nas do wykonania świadczenia pewnej rzeczy, według praw naszego państwa (*Obligatio est iuris vinculum quo, necessitate, adstringimur alicuius solvendae rei, secundum nostrae civitatis iura*).

Właśnie tego typu ogólne ujęcie zobowiązania może posłużyć, jako punkt wyjścia dla wykładni przedmiotowych przepisów. W świetle powyższego zobowiązanie, o którym mowa w art. 15 ustawy i 46 ustawy o finansach publicznych, to węzeł prawny, albo bez żadnej metafory: stosunek prawny, z którego wynika obowiązek określonego zachowania, konkretnie zapłaty określonej kwoty pieniężnej, a uprawniony może domagać się wykonania tego obowiązku w sposób wynikający z przepisów prawa. Natomiast zaciągnięcie zobowiązania to w tym przypadku nic innego, jak każde konwencjonalne, prawnie doniosłe zachowanie (np. zawarcie umowy, wydanie decyzji administracyjnej) uzewnętrzniające wolę zaciągającego, któremu prawo przypisuje określone skutki w postaci powstania takiego zobowiązania.

Rekapitulując powyższe, zaciągnięcie zobowiązania do sfinansowania w rozumieniu art. 15 ust. 1 ustawy o naruszeniu dyscypliny finansów publicznych oraz art. 46 ust. 1 ustawy o finansach publicznych, to każda czynność konwencjonalna, która kreuje stosunek prawny (zobowiązanie), na podstawie którego powstaje obowiązek zapłaty określonej kwoty pieniężnej.

Powyższa definicja wymagałaby doktrynalnego doprecyzowania i rozwinięcia, jednak pozwala objąć treścią przepisu zarówno cywilnoprawne umowy zawierane przez jednostki sektora finansów publicznych, jak też ich decyzje administracyjne, na podstawie których, wydatki z budżetu jednostki są dokonywane. W tym kontekście i na potrzeby niniejszego rozstrzygnięcia, definicja tego typu wystarczy.

Na marginesie dodać można, iż powyższa definicja wymagałaby ewentualnego uzupełnienia o analizę zagadnień związanych z uwzględnieniem podziału decyzji administracyjnych na decyzje konstytutywne i deklaratoryjne, odnoszącego się do ich skutków prawnych. Akt konstytutywny tworzy nowy stan prawny adresata (*ex nunc*), natomiast deklaratoryjny potwierdza go tylko i usuwa co do niego wątpliwości (*ex tunc*) (por.: Barbara Adamiak, Janusz Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, wyd. 2017, System Informacji Prawnej Legalis, komentowany art. 104 k.p.a.). Szczególnej analizy wymagałaby więc kwestia możliwości kwalifikacji wydania decyzji deklaratoryjnej, jako „zaciągnięcia zobowiązania” w rozumieniu art. 15 ust. 1 ustawy, w związku z charakterem takiej decyzji i jej skutkami prawnymi, które sięgają daleko przed datę wydania decyzji.

Powyższe (sygnalizowane tylko ewentualnie) wątpliwości nie wpływają jednak na rozstrzygnięcie zapadłe w niniejszej sprawie. W świetle przepisów ustawy z dnia 10 marca 2006 r. o zwrocie podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej (Dz.U. z 2015 r. poz. 1340), decyzja o zwrocie podatku jest typową decyzją ustaleniową (vide: art. 4 i 5 ustawy o zwrocie podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej), a więc decyzją konstytutywną. W ramach procedury administracyjnej przewidzianej w ww. ustawie organ administracji ustala uprawnienie do zwrotu podatku i wysokość tego zwrotu na podstawie wniosku rolnika w oparciu o metodologię przewidzianą w jej przepisach. Dopiero po wydaniu decyzji w tej sprawie po stronie organu powstaje obowiązek zwrotu ustalonej kwoty podatku – wydanie decyzji może zostać więc zakwalifikowane jako „zaciągnięcie

Sygn. akt BDF1.4800.70.2017

zobowiązania” pociągającego za sobą wydatkowanie środków z budżetu Gminy w rozumieniu art. 15 ust. 1 ustawy.

W związku z powyższym zasadne stało się uchylenie zaskarżonego orzeczenia RKO i na podstawie art. 146 ust. 2 ustawy przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania. W trakcie ponownego rozpoznania sprawy RKO winna przyjąć, że wydanie przedmiotowych decyzji jest zaciągnięciem zobowiązania, w rozumieniu art. 15 ust. 1 ustawy, a także ustalić i zbadać wystąpienie innych przesłanek odpowiedzialności i karalności, takich jak np. zawinienie związane z możliwością przewidzenia i zabezpieczenia w tym przypadku środków budżetowych przeznaczonych na zwrot podatku akcyzowego (orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej z dnia 2 marca 2017 r., Sygn. akt BDF1.4800.32.2016).

Uwzględniając powyższe, orzeczono jak w sentencji.