



ORZECZENIE
GŁÓWNEJ KOMISJI ORZEKAJĄCEJ W SPRAWACH
O NARUSZENIE DYSCYPLINY FINANSÓW PUBLICZNYCH

Warszawa, dnia 28 maja 2018 r.

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

Przewodniczący:	<i>Członek GKO:</i>	Arkadiusz Babczuk (spr.)
Członkowie:	<i>Członek GKO:</i>	Mariusz Haładyj
	<i>Członek GKO:</i>	Piotr Kaczorkiewicz
Protokolant:		Paweł Matusiak

przy udziale Zastępcy Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych Jacka Krawczyka, po rozpoznaniu, na rozprawie w dniu 28 maja 2018 r., odwołania złożonego przez Obrońcę Obwinionych:

1. **(A)** – zam. (...), od orzeczenia Regionalnej Komisji Orzekającej w Sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Opolu z dnia 11 grudnia 2017 r. sygn. akt: ZDB-4100-11/2017, którym Komisja, uznała **(A)** - pełniącego w czasie zarzucanego naruszenia dyscypliny finansów publicznych funkcję Burmistrza Urzędu Miasta (...), odpowiedzialnego za naruszenia dyscypliny finansów publicznych, określone w (cyt. z sentencji)

„1) **art. 11 ust. 1** ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, polegające na dokonaniu w dniu 25 sierpnia 2014 roku wydatku ze środków publicznych w wysokości 36.101,78 zł powodującego przekroczenie kwoty wydatków

Sygn. akt BDF1.4800.24.2018

ustalanej w planie finansowym jednostki sektora finansów publicznych Urząd Miejski w (...) ogółem w wysokości 22.986,61 zł, w niżej wyszczególnionym zakresie:

Klasyfikacja budżetowa	Data dokonania wydatku przekraczającego plan	Dowód księgowy	Kwota wydatku [zł]	Wydatki narastająco (po uwzględnieniu wydatku powodującego przekroczenie) [zł]	Plan wydatków na dzień dokonania wydatku przekraczającego plan [zł]	Łączne przekroczenie planu wydatków [zł]
900 - 90015 - 6050	25.08.2014 r.	Wb nr 188/2014	36 101,78	122 986,61	100 000,00	22 986,61

co jest niezgodne z art. 44 ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 254 pkt 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych;

2) **art. 18 pkt 2** ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, polegające na tym, iż w dniu 19 lutego 2015 r. wykazał w jednostkowym sprawozdaniu budżetowym Rb-28S roczne sprawozdanie z wykonania planu wydatków budżetowych samorządowej jednostki budżetowej Urząd Miejski w (...) za okres od początku roku do dnia 31 grudnia 2014 r. w kolumnie „wydatki wykonane” dane niezgodne z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej konta 130 – Rachunek bieżący jednostki w kwocie ogółem 281.304,31 zł, co narusza § 9 ust. 1 i 2 w zw. z § 9 pkt 2 ppkt 3 załącznika nr 39 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej.”

2. (B) – zam. (...), od orzeczenia Regionalnej Komisji Orzekającej w Sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Opolu z dnia 11 grudnia 2017 r. sygn. akt: ZDB-4100-11/2017, którym Komisja, uznała **(B)** - pełniącego w czasie zarzucanego naruszenia dyscypliny finansów publicznych funkcję Skarbnika Urzędu Miasta (...), odpowiedzialnego za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, określone (cyt. z sentencji) „w **art. 18b pkt 1** ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, polegające na nienależytym dokonaniu w dniu 25 sierpnia 2014 roku wstępnej kontroli zgodności operacji gospodarczej lub finansowej z planem finansowym jednostki sektora finansów publicznych Urząd Miejski (...) jak również kompletności i rzetelności dokumentów dotyczących takiej operacji, co miało wpływ na dokonanie wydatku w wys. 36.101,78 zł powodującego przekroczenie kwoty wydatków ustalonej w planie finansowym jednostki sektora finansów publicznych ogółem w wysokości 22.986,61 zł, w niżej wyszczególnionym zakresie:

Klasyfikacja budżetowa	Data dokonania wydatku przekraczającego plan	Dowód księgowy	Kwota wydatku [zł]	Wydatki narastająco po uwzględnieniu wydatku powodującego przekroczenie) [zł]	Plan wydatków na dzień dokonania wydatku przekraczającego plan [zł]	Łączne przekroczenie planu wydatków [zł]
900 - 90015 - 6050	25.08.2014 r.	Wb nr 188/2014	36 101,78	122 986,61	100 000,00	22 986,61

co narusza art. 54 ust. 1 pkt 3 w zw. z ust. 3 ustawy o finansach publicznych.”

Komisja Orzekająca I instancji wymierzyła Obwinionym karę upomnienia i obciążyła każdego z nich obowiązkiem zwrotu kosztów postępowania na rzecz Skarbu Państwa w wysokości po 316,18 zł

orzeka

na podstawie art. 147 ust. 1 pkt 1 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 uondfp, utrzymuje w mocy zaskarżone orzeczenie.

Pouczenie:

Orzeczenie niniejsze jest prawomocne w dniu jego wydania. Na niniejsze orzeczenie – w terminie 30 dni od dnia jego doręczenia – służy skarga do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie. Skargę wnosi się za pośrednictwem Głównej Komisji Orzekającej.

UZASADNIENIE

Regionalna Izba Obrachunkowa w Opolu - zwana dalej „RIO” przeprowadziła w gminie (...) kontrolę kompleksową gospodarki finansowej za rok 2014 oraz wybranych zagadnień za lata 2013 i 2015. Inspektorzy kontroli ujawnili fakt dokonania wydatku z przekroczeniem granicy kwoty określonej w planie wydatków:

Klasyfikacja budżetowa	Data dokonania wydatku przekraczającego plan	Dowód księgowy	Kwota wydatku [zł]	Wydatki narastająco po uwzględnieniu wydatku powodującego przekroczenie) [zł]	Plan wydatków na dzień dokonania wydatku przekraczającego plan [zł]	Łączne przekroczenie planu wydatków [zł]
900 - 90015 - 6050	25.08.2014 r.	Wb nr 188/2014	36 101,78	122 986,61	100 000,00	22 986,61

Plan finansowy w dziale 900 rozdziale 90015 § 6050 na dzień 25 sierpnia 2014 r. wynosił 100.000,00 zł. Plan finansowy dla wyżej wymienionej podziałki klasyfikacji budżetowej został ustalony zarządzeniem Burmistrza (...) nr (...) 2014 z (...) stycznia 2014 r. w sprawie planu finansowego na 2014 r. Przekroczenie granicy kwoty wydatków nastąpiło 25 sierpnia 2014 r. wskutek zapłaty za fakturę VAT nr (...) z 25 lipca 2014 r. na kwotę 36.101,78 zł. Wydatek został zatwierdzony do wypłaty przez Skarbnika Gminy i Burmistrza (...). Na fakturze znajdują się, podpisane przez Skarbnika Gminy, wzmianki o zabezpieczeniu środków w odpowiedniej podziałce klasyfikacji budżetowej oraz o dokonaniu kontroli wstępnej. Wykonanie planu wydatków, według stanu na 25 sierpnia 2014 r., wynosiło 86.884,83 zł, a po dokonaniu wskazanego wydatku suma płatności wyniosła 122.986,61 zł, zatem plan został przekroczony o kwotę 22.982,61 zł. Plan finansowy został zwiększony zarządzeniem Burmistrza (...) nr (...) 2014 z (...) sierpnia 2014 r. w sprawie zmiany planu finansowego na 2014 r. o kwotę 23.000,00 zł. W złożonych kontrolującym wyjaśnieniach Burmistrz (...) i Skarbnik Gminy wskazali, że w dziale 900 przekroczenie było wynikiem czterodniowego opóźnienia w zmianie planu wydatków, zarządzenie Burmistrza podpisano 29 sierpnia 2014 r.

Kontrolujący stwierdzili, że w toku poprzedniej kontroli gospodarki finansowej gminy (...) przeprowadzonej w okresie od 26 kwietnia 2012 r. do 18 lipca 2012 r. również ujawniono nieprawidłowości polegające na dokonaniu wydatków z przekroczeniem granic kwot określonych w planie finansowym jednostki. Odpowiadając na wnioski pokontrolne (pismo z 17 października 2012 r.) Burmistrz (...) poinformował wówczas RIO w Opolu, że we współpracy z obsługującymi Gminę programistami programu KSAT zaktualizowano dostępne programowo funkcje i wprowadzono dodatkowy wydruk z opcją weryfikacji wydatków pod względem procentu wykonania planu. Program weryfikuje wprowadzone dane księgowe po każdej zmianie zarówno planu jak i wydatków. Dodatkowo kierownicy wydziałów zostali imiennie zobowiązani do bieżącej analizy wydatków i planu.

Burmistrz (...) (A), odpowiadając na pytanie kontrolujących dotyczące przyczyn powtórzenia się nieprawidłowości polegających na dokonaniu wydatków z przekroczeniem granic kwot określonych w planie finansowym jednostki, stwierdzonych podczas poprzedniej kontroli gospodarki finansowej przeprowadzonej w okresie od 26 kwietnia 2012 r. do 18 lipca 2012 r., stwierdził, że realizacja wydatków budżetowych odbywa się bardzo często w warunkach obejmujących duże napięcia związane z koniecznością zachowania płynności finansowej budżetu samorządu. Ma to wpływ na powstawanie problemów w trafnym i pełnym

zabezpieczeniu poziomu i planów wydatkowych we wszystkich podziałkach klasyfikacji budżetowej. Podejmowane są działania kontrolne i porządkowe, efektem tego są zmiany budżetu na poziomie uchwał Rady i zarządzeń Burmistrza. Zamknięcia kwartalne, a zwłaszcza roczne, potwierdzają potrzebę i skuteczność tych działań. Zachowane też muszą być wymagania wynikające z ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2017 r. poz. 2077) - zwanej dalej „ufp”, np. nadwyżki dochodów bieżących nad wydatkami bieżącymi. Podejmowane są wszelkie starania by nie dopuszczać do występowania przekroczeń. Występowanie przekroczeń jest ograniczane i nigdy nie jest to działanie celowe. Nadal będzie doskonalone oprogramowanie, by w maksymalny sposób ograniczać możliwość wystąpienia nieprawidłowości.

W odpowiedzi na wystąpienie pokontrolne (pismo z 10 czerwca 2016 r.) Burmistrz (...) oświadczył, że w celu wyeliminowania nieprawidłowości polegającej na dokonywaniu w ciągu miesiąca wydatków przekraczających granice kwot określonych w planie finansowym uszczelniono system do natychmiastowego informowania Skarbnika Gminy o możliwości wystąpienia przekroczeń założonego planu wydatków, tak by Skarbnik miał możliwość doraźnego dokonania zmian budżetu np. zarządzeniem Burmistrza lub uchwałą Rady Miejskiej. Ponadto właściciele oprogramowania KSAT uaktywnią klawisz funkcyjny z podglądem na plan finansowy w momencie księgowania dokumentu, aby uniknąć księgowania wydatków przekraczających granice kwot określonych w planie finansowym (dotąd wydruk był dostępny po zaksięgowaniu miesiąca).

We wniosku o ukaranie z 26 maja 2017 r., sygn. akt ZRD-4110-3/2017, Rzecznik dyscypliny finansów publicznych zarzucił:

I. Panu (A), pełniącemu w czasie popełnienia zarzucanego mu czynu funkcję Burmistrza (...), naruszenia dyscypliny finansów publicznych określonego w **1) art. 11** uondfp, polegające na dokonaniu 25 sierpnia 2014 r. wydatku ze środków publicznych w wysokości 36.101,78 zł, powodującego przekroczenie kwoty wydatków ustalonej w planie finansowym jednostki sektora finansów publicznych Urząd Miejski w (...) ogółem w wysokości 22.986,61 zł, w niżej wyszczególnionym zakresie:

Klasyfikacja budżetowa	Data dokonania wydatku przekraczającego plan	Dowód księgowy	Kwota wydatku [zł]	Wydatki narastająco po uwzględnieniu wydatku powodującego przekroczenie) [zł]	Plan wydatków na dzień dokonania wydatku przekraczającego plan [zł]	Łączne przekroczenie planu wydatków [zł]
900 - 90015 - 6050	25.08.2014 r.	Wb nr 188/2014	36 101,78	122 986,61	100 000,00	22 986,61

2) **art. 18 pkt 2** uondfp, polegające na wykazaniu 19 lutego 2015 r. w jednostkowym sprawozdaniu budżetowym Rb-28S (roczne sprawozdanie z wykonania planu wydatków budżetowych samorządowej jednostki budżetowej) Urzędu Miejskiego w (...) za okres od początku roku do 31 grudnia 2014 r. w kolumnie „wydatki wykonane” danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej konta 130 (rachunek bieżący jednostki) w kwocie ogółem 281.304,31 zł;

II. Panu (B), pełniącemu w czasie popełnienia zarzucanego mu czynu funkcję Skarbnika Gminy (...), naruszenie dyscypliny finansów publicznych kwalifikowane z **art. 18b pkt 1** uondfp, polegające na niedokonaniu 25 sierpnia 2014 r. wstępnej kontroli zgodności operacji gospodarczej lub finansowej z planem finansowym jednostki sektora finansów publicznych Urząd Miejski w (...), jak również kompletności i rzetelności dokumentów dotyczących takiej operacji, co miało wpływ na dokonanie wydatku w wysokości 36.101,78 zł, powodującego przekroczenie kwoty wydatków ustalonej w planie finansowym jednostki sektora finansów publicznych ogółem w wysokości 22 986,61 zł, w niżej wyszczególnionym zakresie:

Klasyfikacja budżetowa	Data dokonania wydatku przekraczającego plan	Dowód księgowy	Kwota wydatku [zł]	Wydatki narastająco po uwzględnieniu wydatku powodującego przekroczenie) [zł]	Plan wydatków na dzień dokonania wydatku przekraczającego plan [zł]	Łączne przekroczenie planu wydatków [zł]
900 - 90015 - 6050	25.08.2014 r.	Wb nr 188/2014	36 101,78	122 986,61	100 000,00	22 986,61

W pisemnych wyjaśnieniach, złożonych w toku postępowania przed Rzecznikiem dyscypliny finansów publicznych, Burmistrz (...) (A) i Skarbnik Gminy (B) argumentowali, że przekroczenie kwoty wydatków ustalonej w planie finansowym w budżecie gminy na 2014 r. w kwocie ogółem 22.986,61 zł nie było działaniem zamierzonym, umyślnym. W zaistniałej sytuacji był to raczej efekt wynikający z konieczności podjęcia określonej decyzji, wymuszony presją upływu czasu i to w okresie wakacyjnym, przy brakach kadrowych w szczycie okresu urlopowego. W momencie wpływu faktury, tj. 6 sierpnia 2014 r., sytuacja wyglądała poprawnie, w rozdziale 90015 § 6050 występowała rezerwa limitu środków. Zbliżający się termin płatności, przedłożone z opóźnieniem dokumenty po ocenie merytorycznej resortowego wydziału oraz zamiar uniknięcia zapłaty odsetek za zwłokę z budżetu gminy, spowodował, że nie dopełniono obowiązku kontroli wstępnej zabezpieczenia pełni środków na zapłatę faktury. W wyniku tego plan wydatków po zapłacie faktury w kwocie 36.101,78 zł został przekroczony o kwotę 22.986,61 zł. W dniu następnym upływał termin płatności tego zobowiązania. Zasadniczym problemem i powodem pojawienia się takiej sytuacji był brak odpowiedniego systemu ewidencji księgowej, dodatkowej funkcji powiadamiającej - sygnalizującej w momencie księgowania kolejnych faktur zagrożenie przekroczenia założonego planu wydatków w danym paragrafie. Zadanie to nie zostało zrealizowane w systemie KSAT, firmy (...) - pomimo wcześniejszych uwag do funkcjonowania tych opcji ewidencji księgowej. Zadanie takie zostało zalecone do realizacji dostawcy systemu KSAT tj. firmie (...) po ostatecznej kontroli gospodarki finansowej dokonanej przez RIO w Opolu w 2016 roku. Ta spóźniona nieco w czasie weryfikacja, kontrola następcza spowodowała podjęcie pilnej zmiany planu finansowego wydatków, dokonano tego w Zarządzeniu Burmistrza (...) nr (...) z (...) 08.2014 roku w sprawie zmiany budżetu Gminy na 2014 rok (opóźnienie wyniosło 4 dni kalendarzowe). Ponadto, jak wskazał Burmistrz (...) odpowiedzialność za podejmowane działania i decyzje w pierwszej kolejności jest przypisana Skarbnikowi Gminy - Głównemu Księgowemu Budżetu, jako zobowiązanemu do prowadzenia właściwej gospodarki finansami Gminy.

Skarbnik Gminy złożył, w zakresie przyczyn przekroczenia planu wydatków, wyjaśnienia o treści zbieżnej z wyjaśnieniami Burmistrza (...) oraz podniósł, że praktyczna realizacja zadań księgowych, realizacja płatności zobowiązań w tym przypadku jakby wymusiła podjęcie decyzji racjonalnej, oczekiwanej przez kontrahenta Gminy, choć być może nie do końca precyzyjnie odpowiadającej literalnie interpretowanym przepisom prawnym.

W toku wspomnianej wyżej kontroli odnoszącej się do roku 2014, inspektorzy RIO w Opolu, stwierdzili również niezgodność danych sprawozdania Rb-28S (roczne sprawozdanie z wykonania planu wydatków budżetowych) Urzędu Miejskiego w (...), za okres od początku roku do 31 grudnia 2014 r., w kolumnie „wydatki wykonane”, z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej konta 130 - rachunek bieżący jednostki w kwocie ogółem 281.304,31 zł. Sprawozdanie zostało sporządzone (tj. podpisane) 19 lutego 2015 r. Ustalono, że jednostka w ramach konta 130 prowadzi dwa subkonta: konto 130-W-00 - wydatki na rachunku bankowym i konto 130-W-01 - pobranie gotówki czekiem. Sprawdzenie prawidłowości wykazania kwot wydatków wykonanych według podziałek klasyfikacji budżetowej w sprawozdaniu Rb-28S jest możliwe poprzez porównanie danych wynikających z ewidencji konta 130-W-00 i 101-00 (ewidencja do konta 101-00 zawiera informacje o podziale klasyfikacji budżetowej poszczególnych przychodów i rozchodów). Na powyższą okoliczność wyjaśnienie w toku kontroli złożyli Burmistrz (...), Skarbnik Gminy i Inspektor ds. księgowości budżetowej stwierdzając, że w roku 2014 sprawozdanie było sporządzone z konta 130-W-00 oraz 101-00. Natomiast od stycznia 2015 r. sprawozdanie jest sporządzane wyłącznie z konta 130-W-00, które jest prowadzone według podziałek klasyfikacyjnych.

Inspektorzy kontroli zauważyli ponadto, że wykazanie w jednostkowych sprawozdaniach budżetowych Rb-28S danych niezgodnych z danymi wynikającymi z konta 130 zostało stwierdzone w toku poprzedniej kontroli kompleksowej gospodarki finansowej przeprowadzonej przez RIO w Opolu w okresie od 26 kwietnia 2012 r. do 18 lipca 2012 r. Odpowiadając na wnioski pokontrolne (pismo z 17 października 2012 r.) Burmistrz (...) poinformował wówczas RIO w Opolu, że w zakresie sprawozdawczości budżetowej ponownie zweryfikowano dostępne w systemie wydruki i zestawienia, które są materiałem źródłowym do sporządzania sprawozdań oraz zobowiązano pracowników działu księgowości budżetowej do sporządzania sprawozdań zgodnie z prawidłowym trybem ich opracowania.

Wezwany do złożenia wyjaśnień na powyższą okoliczność Burmistrz (...) oświadczył, że zgłoszono do firmy obsługującej program KSAT potrzebę dostosowania konta 101 do przepisów jako konta 130, z którego powinno być sporządzone sprawozdanie. Okazało się, że niezwłocznie nie można było zmienić oprogramowania ze względu na zbyt wysokie koszty zmiany starego oprogramowania, a ponadto firma zaproponowała nową wersję programu, która została wdrożona w późniejszym terminie i nie była objęta okresem kontroli.

W pisemnych wyjaśnieniach, złożonych w toku postępowania przed Rzecznikiem dyscypliny finansów publicznych, Burmistrz (...) (A) podniósł, że od roku 2015 dokonuje się

comiesięcznych przebiegowań z konta 101-00 na konto 130-W-00 według klasyfikacji budżetowej, a więc wszystkie wydatki według podziałek klasyfikacji znajdują się na koncie 130-W-00, z którego sporządzane jest sprawozdanie Rb-28S. Zatem uchybienia w tym zakresie zostały usunięte.

Rzecznik dyscypliny finansów publicznych wniósł o wymierzenie Obwinionym (A) oraz (B) kary upomnienia oraz o obciążenie Obwinionych (A) oraz (B) obowiązkiem zwrotu kosztów postępowania.

Na rozprawie przed Regionalną Komisją Orzekającą, przeprowadzonej 11 grudnia 2017 r., stawili się: Rzecznik dyscypliny finansów publicznych oraz Pełnomocnik Obwinionych (A) i (B) - radca prawny (...). Pełnomocnik Obwinionych podtrzymał treść wyjaśnień złożonych w postępowaniu wyjaśniającym. Stwierdził, że nie doszło do naruszenia budżetu globalnie. Wskazał, że z inicjatywy samych Obwinionych doszło do działań, które na przyszłość mają zapobiec powstawaniu takich naruszeń. W gminie (...) realizuje się dużo inwestycji, co powoduje, że mogą powstawać błędy. W sytuacji, gdy wykrywa się błąd wyciąga się z tego wnioski. O ile należy wyciągnąć odpowiedzialność, to w większym zakresie ciąży ona na Skarbniku. Mając na względzie okoliczności faktyczne związane z tymi nieprawidłowościami wniósł o rozważenie odstąpienia od wymierzenia kary, w szczególności w przypadku kierownika jednostki - Burmistrza (...). W pozostałym zakresie wymiar kary pozostawił pod rozważenie Komisji.

W ocenie Rzecznika dyscypliny finansów publicznych podniesiony w argumentacji Pełnomocnika „globalny” punkt odniesienia należy sytuować poza okolicznościami sprawy. Rzecznik podzielił pogląd Pełnomocnika o kategoryzacji rozłącznej sfer odpowiedzialności głównego księgowego oraz kierownika jednostki sektora finansów publicznych, niemniej z powołanego argumentu nie należy wnioskować w ustalonym stanie o podstawach różnicowania sankcji wobec Obwinionych. Rzecznik dyscypliny finansów publicznych wniósł o wymierzenie Obwinionym (A) oraz (B) kar jak we wniosku o ukaranie.

Regionalna Komisja Orzekająca uznała zebrany w sprawie materiał dowodowy za wiarygodny, wzajemnie komplementarny, w sposób wyczerpujący obrazujący stan faktyczny sprawy oraz wystarczający do wydania rozstrzygnięcia.

Regionalna Komisja Orzekająca, zważyła iż zgodnie z art. 24 ust. 1 uondfp, jeżeli w czasie orzekania w sprawie o naruszenie dyscypliny finansów publicznych obowiązuje ustawa inna niż w czasie popełnienia tego naruszenia, stosuje się ustawę nową, z tym że należy stosować ustawę obowiązującą w czasie popełnienia naruszenia, jeżeli jest ona względniejsza dla

sprawcy. Nadmienić należy, że zgodnie z ustaloną linią orzecniczą organów orzekających w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych (np. orzeczenie GKO z 9 czerwca 2014 r., sygn. BDFI/4900/38/43-44/14/RWPD-34644) zakres regulacji art. 24 uondfp dotyczy zarówno zmiany ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, jak również ustaw szczególnych zawierających przepisy prawa materialnego.

Regionalna Komisja Orzekająca – zwana dalej „RKO” dokonała oceny stanu prawnego sprawy, a w szczególności treści przepisów ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, ustawy o finansach publicznych i rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej i uznała, że - wydając orzeczenie w niniejszej sprawie - należy stosować ustawę nową, gdyż ustawa obowiązująca w czasie popełnienia zarzucanych Obwinionym naruszeń dyscypliny finansów publicznych nie była względniejsza dla sprawcy.

Zgodnie z art. 44 ust. 1 pkt 2-3 ufp, wydatki publiczne mogą być ponoszone na cele i w wysokościach ustalonych w uchwale budżetowej jednostki samorządu terytorialnego i planie finansowym jednostki sektora finansów publicznych. Jednostki sektora finansów publicznych dokonują wydatków zgodnie z przepisami dotyczącymi poszczególnych rodzajów wydatków (art. 44 ust. 2 ufp). Ujęte w budżetach jednostek samorządu terytorialnego i planach finansowych jednostek budżetowych wydatki oraz łączne rozchody - stanowią nieprzekraczalny limit (art. 52 ust. 1 pkt 2 ufp). W toku wykonywania budżetu jednostki samorządu terytorialnego dokonywanie wydatków następuje w granicach kwot określonych w planie finansowym, z uwzględnieniem prawidłowo dokonanych przeniesień i zgodnie z planowanym przeznaczeniem (art. 254 pkt 3 ufp). Z mocy art. 53 ust. 1 ufp, za całość gospodarki finansowej jednostki sektora finansów publicznych odpowiada kierownik jednostki.

Ustalony w toku postępowania dowodowego fakt dokonania 25 sierpnia 2014 r. wydatku ze środków publicznych w wysokości 36.101,78 zł, co skutkowało przekroczeniem kwoty wydatków, ustalonej w planie finansowym Urzędu Miejskiego w (...) w dziale 900 rozdziale 90015 § 6050, wynoszącej ogółem 100.000,00 zł o kwotę 22.986,61 zł, stanowi naruszenie cytowanych wyżej przepisów ufp. Zachowanie takie wyczerpuje znamiona przedmiotowe czynu zabronionego opisanego w art. 11 ust. 1 uondfp, polegającego na dokonaniu wydatku ze środków publicznych bez upoważnienia określonego uchwałą budżetową lub planem finansowym albo z przekroczeniem zakresu tego upoważnienia lub z naruszeniem przepisów dotyczących dokonywania poszczególnych rodzajów wydatków.

Podstawowym celem normy wynikającej z art. 11 ust. 1 uondfp jest ochrona przestrzegania sformalizowanych procedur wydatkowania środków publicznych. W sferze publicznoprawnej dozwolone jest tylko to, co prawo wyraźnie przewiduje. Organom wolno zatem tylko to, na co zezwalają ustawy (orzeczenie GKO z 29.02.2004 r., DDF/GKO/Odw.-88/1 17/2003; orzeczenie GKO z 28.07.2011 r., BDF1/4900/53/59/11/1638). Zgodnie ze wspomnianą zasadą wydatki środków publicznych powinny być dokonywane w oparciu o plany finansowe jednostek sektora finansów publicznych oraz w wysokości i trybie właściwym dla poszczególnych rodzajów wydatków. Plan finansowy stanowi podstawę gospodarki finansowej jednostki sektora finansów publicznych i wyznacza zakres upoważnienia do wydatkowania środków, wskazując cele oraz limity wydatków. W trakcie roku budżetowego limity wydatków mogą ulec zmianie, jednak wymaga to zmiany planu finansowego danej jednostki. Zmiana następcza, tj. przeprowadzona po dokonaniu wydatku, nie wyłącza odpowiedzialności (orzeczenie GKO z 10.10.2002 r., DF/GKO/Odw.-73/99-100/2002).

Stronę podmiotową naruszenia dyscypliny określonego w art. 11 ust. 1 uondfp należy rozpatrywać w świetle regulacji art. 4 uondfp. Naruszenie dyscypliny finansów publicznych określone w art. 11 ust. 1 uondfp może popełnić osoba, która posiada kompetencje do dokonywania wydatków, czyli kierownik jednostki sektora finansów publicznych. To kierownik jednostki winien zapewnić w kierowanej przez siebie placówce taką organizację pracy, która pozwoli na prawidłowe wykonywanie obowiązków jednostki (orzeczenie GKO z 29.02.2004 r., DDF/GKO/Odw.-88/1 17/2003). Na kierowniku jednostki sektora finansów publicznych ciąży szczególnie obowiązek dbałości o dobro finansów publicznych, jak również obowiązek nadzoru nad pracą podległych pracowników, szczególnie tych, którzy zajmują się realizacją planu finansowego jednostki (orzeczenie GKO z 24.06.2002 r., DF/GKO/ODW.- 46/62/2002).

Artykuł 19 ust. 1 uondfp stanowi, że odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych ponosi osoba, która popełniła czyn naruszający dyscyplinę finansów publicznych określony przez ustawę obowiązującą w czasie jego popełnienia. Należy zatem przyjąć, że odpowiedzialność za analizowane naruszenie dyscypliny, polegające na dokonaniu wydatku ze środków publicznych z przekroczeniem zakresu upoważnienia określonego planem finansowym, ponosi Burmistrz (...) (A) (art. 4 ust. 1 pkt 2 uondfp) z tytułu pełnienia funkcji kierownika jednostki oraz z powodu zatwierdzenia wydatku do zapłaty.

Według art. 54 ust. 1 pkt 3 lit. a ufp głównym księgowym jednostki sektora finansów publicznych jest pracownik, któremu kierownik jednostki powierza obowiązki i odpowiedzialność w zakresie dokonywania wstępnej kontroli zgodności operacji gospodarczych i finansowych z planem finansowym. Dowodem dokonania przez głównego księgowego wstępnej kontroli, o której mowa w art. 54 ust. 1 pkt 3 ufp, jest jego podpis złożony na dokumentach dotyczących danej operacji. Złożenie podpisu przez głównego księgowego na dokumencie, obok podpisu pracownika właściwego rzeczowo, oznacza m.in., że zobowiązania wynikające z operacji mieszczą się w planie finansowym jednostki (art. 54 ust. 3 ufp).

Jak ustalono, na dokumencie (fakturze VAT) stanowiącym tytuł wskazanej wyżej płatności znajdują się, podpisane przez Skarbnika Gminy, wzmianki o zabezpieczeniu środków w odpowiedniej podziałce klasyfikacji budżetowej oraz o dokonaniu kontroli wstępnej. Złożenie przez Skarbnika Gminy podpisu na fakturze VAT, pomimo tego, że stan zaangażowania środków na istotnym w sprawie paragrafie planu uniemożliwił zapłatę ceny bez przekroczenia limitu zaplanowanych wydatków, stoi w sprzeczności z powołanymi wyżej przepisami ufp oraz wyczerpuje przedmiotowe znamiona czynu zabronionego opisanego w art. 18b pkt 1 uodnfp, polegającego na niedokonaniu lub nienależytym dokonaniu wstępnej kontroli zgodności operacji gospodarczej lub finansowej z planem finansowym, jeżeli miało ono wpływ na dokonanie wydatku powodującego przekroczenie kwoty wydatków ustalonej w planie finansowym jednostki sektora finansów publicznych.

Powołany przepis penalizuje wadliwe wykonywanie obowiązków głównego księgowego (skarbnika) ustanowionych w art. 54 ufp. Główny księgowy zajmuje pozycję kontrolera w zakresie gospodarki finansowej, w odniesieniu do wszystkich operacji prowadzonych w ramach planu finansowego. Z zadaniami, jakie przypisano głównemu księgowemu, wiąże się zatem jego odpowiedzialność. Odpowiedzialność głównego księgowego powstaje wówczas, gdy istnieje możliwość wykazania związku przyczynowo skutkowego, pomiędzy zaniechaniem bądź nienależytym działaniem, a dokonaniem wydatku powodującego przekroczenie kwoty wydatków ustalonej w planie finansowym. Stwierdzenie faktu, że główny księgowy dokonał kontroli odbywa się poprzez stwierdzenie istnienia podpisu na dokumentach dotyczących danej operacji lub jego braku. Podpis nie jest mechanicznie dokonaną „parafką”, ale kończy analityczne i kontrolerskie działanie głównego księgowego. Główny księgowy dokonując kontroli wstępnej jest odpowiedzialny za „wyplacalność”

wszystkich operacji finansowych. Jedynym sposobem uniknięcia odpowiedzialności przez głównego księgowego jest zatem rygorystyczne trzymanie się planu finansowego jednostki.

W świetle art. 19 ust. 1 uondfp należy więc przyjąć, że odpowiedzialność za analizowane naruszenie dyscypliny, polegające na nienależyтым dokonaniu wstępnej kontroli zgodności operacji gospodarczej lub finansowej z planem finansowym, jak również kompletności i rzetelności dokumentów dotyczących takiej operacji, co miało wpływ na dokonanie wydatku powodującego przekroczenie kwoty wydatków ustalonej w planie finansowym jednostki sektora finansów publicznych, ponosi Skarbnik Gminy (...) **(B)** (art. 4 ust. 1 pkt 3 uondfp), który złożył podpis na fakturze, z której wynikała należność podlegająca zapłacie.

Jednostki sektora finansów publicznych sporządzają sprawozdania z wykonania procesów, o których mowa w art. 3 ufp (art. 41 ust. 1 ufp). Zasady sporządzania sprawozdania Rb-28S z wykonania planu wydatków budżetowych samorządowej jednostki budżetowej regulują przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz. U. z 2016 r. poz. 1015 z późn. zm.), - zwanego dalej „rozporządzeniem”. Zgodnie z § 9 ust. 1 załącznika nr 39 do rozporządzenia, sprawozdania jednostkowe są sporządzane w szczególności: dział, rozdział, paragraf; sumowaniu podlegają kwoty wyszczególnione w rozdziałach. Sprawozdania sporządza się następująco - w kolumnie „wydatki wykonane” wykazuje się zrealizowane wydatki na podstawie danych księgowości analitycznej do rachunku bieżącego (§ 9 ust. 2 pkt 3 załącznika nr 39 do rozporządzenia).

Na mocy § 4 pkt 3 rozporządzenia, do sporządzania i przekazywania sprawozdań w imieniu jednostki są obowiązani w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego: a) przewodniczący zarządów jednostek samorządu terytorialnego - Rb-27S, Rb-27ZZ, Rb-PDP, Rb-28S, Rb-28NWS, Rb-NDS, Rb-30S, Rb-34S, Rb-50 i Rb-ST, b) kierownicy jednostek organizacyjnych podległych jednostkom samorządu terytorialnego - Rb-27S, Rb-27ZZ, Rb-28S i Rb-50. Sprawozdania jednostkowe są sporządzane przez kierowników jednostek organizacyjnych (§ 6 ust. 1 rozporządzenia). Kierownicy jednostek są obowiązani sporządzać sprawozdania rzetelnie i prawidłowo pod względem merytorycznym i formalno-rachunkowym. Kwoty wykazane w sprawozdaniach powinny być zgodne z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej (§ 9 ust. 1-2 rozporządzenia). Sprawozdanie podpisują główny księgowy (skarbnik) i kierownik jednostki (§14 ust. 1 rozporządzenia).

Ustalony w toku postępowania dowodowego fakt niezgodności danych zawartych w podpisanym 19 lutego 2015 r. sprawozdaniu Rb-28S (roczne sprawozdanie z wykonania

planu wydatków budżetowych) Urzędu Miejskiego w (...), za okres od początku roku do 31 grudnia 2014 r., w kolumnie „wydatki wykonane”, z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej konta 130 - rachunek bieżący jednostki stoi w sprzeczności z treścią cytowanych wyżej przepisów rozporządzenia w sprawie sprawozdawczości budżetowej oraz wyczerpuje przedmiotowe znamiona czynu zabronionego typizowanego w art. 18 pkt 2 uo ndfp, polegającego na wykazaniu w sprawozdaniu z wykonania procesów gromadzenia środków publicznych i ich rozdysponowania danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej.

Jednostki sektora finansów publicznych uczestniczą w rozdysponowaniu środków publicznych. To rozdysponowanie jest związane ściśle z wykonywaniem zadań im ustawowo przypisanych. Zatem sprawozdawczość finansowa jest niczym innym jak unormowaną formą rozliczenia się jednostek sektora finansów publicznych z powierzonych im środków finansowych. Jest formą kontroli gospodarki finansowej, zdyscyplinowanego i prawidłowego dokonywania wydatków. Sprawozdania finansowe są swego rodzaju zwrotnym potwierdzeniem gromadzenia i rozdysponowania środków publicznych. Sprawozdawczość jest procesem koniecznym, ciągłym i pożytecznym dla sprawności całego systemu. Jego zaburzenie poprzez wykazywanie danych niezgodnych z ewidencją księgową może paraliżować cały system.

Naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest wykazanie w sprawozdaniu budżetowym danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej. Zdaniem Głównej Komisji Orzekającej, o wykazaniu danych możemy mówić w momencie, w którym sporządzone sprawozdanie zostaje podpisane przez uprawnione osoby i przekazane właściwym podmiotom. Do tej chwili mamy bowiem do czynienia tylko z projektem sprawozdania, który sporządzany jest najczęściej przez właściwych pracowników komórki do spraw rachunkowości (orzeczenie GKO z 13.10.2005 r., DF/GKO/ODW.-44/60/RN-16/2005/353).

Z przepisów rozporządzenia wynika, że sprawozdanie jest sporządzane przez kierownika jednostki, w sposób rzetelny i prawidłowy oraz zgodny z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej, z odpowiednim podpisem (wyrok WSA w Warszawie z 26.4.2010 r., V SA/WA 103/10). Sprawozdanie budżetowe powstaje z chwilą złożenia na nim popisu przez kierownika jednostki niezależnie od tego, kto technicznie je sporządził i kto ponad osobę kierownika jednostki je podpisał. Podpis kierownika jednostki na tym sprawozdaniu oraz czynności skutecznego pod względem prawnym przekazania sprawozdania odbiorcy są

czynnościami z zakresu reprezentacji jednostki. Ustawodawca wyraźnie powierzył te czynności osobie mającej kompetencje do działania jako kierownik jednostki, co oznacza, że mieszczą się one w zakresie reprezentacji.

W świetle art. 19 ust. 1 uondfp należy zatem przyjąć, że odpowiedzialność za analizowane naruszenie dyscypliny, polegające na wykazaniu w sprawozdaniu Rb-28S Urzędu Miejskiego w (...) za okres od początku roku do 31 grudnia 2014 r. w kolumnie „wydatki wykonane” danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej konta 130, ponosi Burmistrz (...) (A) (art. 4 ust. 1 pkt 2 uondfp) z tytułu pełnienia funkcji kierownika jednostki oraz na podstawie złożonego podpisu na sprawozdaniu budżetowym.

Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych ponosi osoba, której można 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, (art. 19 ust. 2 uondfp).

W ocenie RKO, Obwinieni (A) i (B) niewątpliwie mieli możliwość podjęcia takich zachowań, które w konsekwencji pozwoliłyby uniknąć omawianych naruszeń dyscypliny finansów publicznych. Obwinieni nie zachowali wymaganej prawem, należytej staranności przy pełnieniu obowiązków kierownika jednostki sektora finansów publicznych (Burmistrza) oraz głównego księgowego tej jednostki (Skarbnika). Należy podkreślić w szczególności, że pełne i rzeczywiste wykonanie zaleceń sformułowanych po kontroli przeprowadzonej przez RIO w Opolu w roku 2012 pozwoliłoby uniknąć naruszeń dyscypliny, w opisanych wcześniej obszarach, w latach następnych. Ponadto bieżące księgowanie kwot wydatków i bieżące monitorowanie stanu zaangażowania środków na poszczególnych paragrafach planu wydatków z pewnością pozwoliłoby uniknąć dokonania wydatku z przekroczeniem zakresu upoważnienia. Natomiast w odniesieniu do sprawozdania budżetowego - do uniknięcia naruszenia dyscypliny wystarczyłoby przestrzeganie zasad sporządzania sprawozdania opisanych w rozporządzeniu.

Odpowiednio do art. 28 ust. 1 uondfp, nie dochodzi się odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, którego stopień szkodliwości dla finansów publicznych jest znikomy. W ocenie RKO stopień szkodliwości stwierdzonych naruszeń dyscypliny polegających na dokonaniu wydatku z przekroczeniem zakresu upoważnienia oraz wykazaniu w sprawozdaniu danych niezgodnych z danymi ewidencji księgowej jest wyższy niż znikomy. Stwierdzone naruszenia dyscypliny cechują się uchybieniem podstawowym

obowiązkom kierownika jednostki i obowiązkom głównego księgowego w zakresie gospodarki finansowej jednostki sektora finansów publicznych oraz ponowieniem uchybień już wcześniej wykniętych przez RIO w Opolu po przeprowadzeniu kontroli gospodarki finansowej Gminy (...) w roku 2012.

Na mocy art. 33 ust. 1 uondfp, organ orzekający w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych wymierza karę według swojego uznania, w granicach określonych w ustawie, uwzględniając stopień szkodliwości dla finansów publicznych naruszenia dyscypliny finansów publicznych, stopień winy, a także cele kary w zakresie społecznego oddziaływania oraz cele zapobiegawcze i dyscyplinujące, które ma osiągnąć w stosunku do ukaranego. Wymierzając karę za naruszenie dyscypliny finansów publicznych wywołujące skutki finansowe, organ orzekający bierze pod uwagę również relację wysokości skutku finansowego do wysokości kwoty wydatków albo kosztów określonej w planie finansowym jednostki sektora finansów publicznych (art. 33 ust. 1a uondfp).

Wymierzając karę, organ orzekający uwzględnia motywy i sposób działania, okoliczności działania lub zaniechania, jak również właściwości, warunki osobiste osoby odpowiedzialnej za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, jej doświadczenie zawodowe, sposób wywiązywania się z obowiązków służbowych oraz zachowanie po naruszeniu dyscypliny finansów publicznych (art. 33 ust. 2 uondfp). Karę upomnienia można wymierzyć w szczególności w przypadku, gdy stopień szkodliwości naruszenia dyscypliny finansów publicznych nie jest znaczny (art. 35 uondfp).

Po rozważeniu wszystkich ustalonych okoliczności sprawy, RKO uznała, że uzasadnione jest wymierzenie kary upomnienia zarówno Obwinionemu (A), jak i Obwinionemu (B), tj. najniższej kary przewidzianej w uondfp. W sprawie nie ujawniono okoliczności przemawiających za zróżnicowaniem kar wymierzonych Obwinionym.

W odniesieniu do Pana (A) RKO uznała, że Burmistrz (...) dopuszczając się czynów naruszających dyscyplinę finansów publicznych działał w typowych uwarunkowaniach funkcjonowania gminy oraz urzędu gminy. W szczególności, zdaniem RKO, nie zasługują na uwzględnienie wyjaśnienia Obwinionego wskazujące na konieczność podejmowania decyzji „w warunkach obejmujących duże napięcia związane z koniecznością zachowania płynności finansowej budżetu samorządu”. Okolicznością obciążającą jest powtórzenie naruszeń przepisów prawa finansów publicznych w warunkach niepełnego i nieskutecznego wykonania wniosków pokontrolnych RIO w Opolu, a także brak efektywnego nadzoru nad działaniami służb finansowo-księgowych gminy w sytuacji, gdyż już wcześniej zostały

ujawnione nieprawidłowości w ich działaniu. Doświadczenie zawodowe zdobyte przez Pana (A) w czasie pełnienia funkcji Burmistrza (...) powinno ukształtować w nim świadomość konieczności rygorystycznego przestrzegania zasad gospodarki budżetowej jednostek samorządu terytorialnego, co jednak nie znalazło pełnego odzwierciedlenia w zakresie podejmowanych przez niego czynności. Co więcej, przypisane Obwinionemu naruszenia dyscypliny stoją w sprzeczności z regułami rzetelnej sprawozdawczości oraz limitowania wydatków. Okolicznością łagodzącą jest natomiast jednorazowe naruszenie dyscypliny w odniesieniu do obu przypisanych Obwinionemu czynów, niewielka kwota przekroczenia limitu wydatków w odniesieniu do całości budżetu gminy, niezwłoczne usunięcie stanu przekroczenia limitu wydatków, a także ponowne podjęcie działań zmierzających do usunięcia przyczyn naruszeń dyscypliny - szczególnie w zakresie ulepszenia oprogramowania, przy zastosowaniu którego prowadzone są ewidencje księgowo. Nie umniejsza natomiast szkodliwości czynu zabronionego fakt, że wskutek dokonania wydatku ponad kwotę limitu wyznaczoną w planie „nie doszło do naruszenia budżetu globalnie”. Wymierzona kara upomnienia, w ocenie RKO, jest adekwatna do stopnia szkodliwości czynów i stopnia winy Obwinionego oraz powinna osiągnąć cele w zakresie prewencji generalnej i indywidualnej, motywując w przyszłości Pana (A) do działania zgodnego z przepisami.

W odniesieniu do Pana (B) RKO uznała, że Skarbnik Gminy dopuszczając się czynu naruszającego dyscyplinę finansów publicznych działał w typowych uwarunkowaniach funkcjonowania gminy oraz urzędu gminy. W szczególności, zdaniem RKO, nie zasługują na uwzględnienie wyjaśnienia Obwinionego, iż „praktyczna realizacja zadań księgowych, realizacja płatności zobowiązań w tym przypadku jakby wymusiła podjęcie decyzji racjonalnej, oczekiwanej przez kontrahenta Gminy, choć być może nie do końca precyzyjnie odpowiadającej literalnie interpretowanym przepisom prawnym” jako usprawiedliwienie podjęcia działań niezgodnych z prawem. Okolicznością obciążającą jest powtórzenie uchybienia przepisom prawa finansów publicznych w warunkach niepełnego i nieskutecznego wykonania wniosków pokontrolnych RIO w Opolu, a także brak bieżącego monitorowania stanu zaangażowania środków na poszczególnych paragrafach planu wydatków. Doświadczenie zawodowe zdobyte przez Pana (B) w czasie pełnienia funkcji Skarbnika Gminy powinno ukształtować w nim świadomość konieczności rygorystycznego przestrzegania zasad gospodarki budżetowej jednostek samorządu terytorialnego, co jednak nie znalazło pełnego odzwierciedlenia w zakresie podejmowanych przez niego czynności. Co

więcej, przypisane Obwinionemu naruszenie dyscypliny stoi w sprzeczności z regułami limitowania wydatków oraz rzetelnej kontroli wstępnej zgodności operacji gospodarczych i finansowych z planem finansowym. Okolicznością łagodzącą jest natomiast jednorazowe naruszenie dyscypliny w odniesieniu do przypisanego Obwinionemu czynu i niewielka kwota przekroczenia limitu wydatków w odniesieniu do całości budżetu gminy, a także niezwłoczne usunięcie stanu przekroczenia limitu wydatków. Wymierzona kara upomnienia, w ocenie RKO, jest adekwatna do stopnia szkodliwości czynu i stopnia winy Obwinionego oraz powinna osiągnąć cele w zakresie prewencji generalnej i indywidualnej, motywując w przyszłości Pana (**B**) do działania zgodnego z przepisami.

O kosztach postępowania rozstrzygnięto stosownie do treści art. 167 ust. 1 uondfp, który stanowi, że każdy uznany za odpowiedzialnego za naruszenie dyscypliny finansów publicznych zwraca - na rzecz Skarbu Państwa - koszty postępowania w wysokości 10% przeciętnego wynagrodzenia, stąd Komisja Orzekająca obciążyła Obwinionych zapłatą tych kosztów jak w sentencji.

Przedmiotowe orzeczenie zostało zaskarżone przez obu obwinionych w całości, to jest w zakresie w jakim uznano (**A**) oraz (**B**) za winnych popełnienia zarzucanych im czynów i wymierzono obwinionym kary upomnienia oraz nakazano uiszczenie kosztów postępowania. Wobec powyższego wnieśli Oni o:

- [1] zmianę lub uchylenie orzeczenia w zaskarżonej części i uniewinnienie obydwu obwinionych od zarzutu popełnienia wskazanych czynów;
- [2] z ostrożności wnoszę o zastosowanie art. 36 uondfp i odstąpienie od wymierzania kary przy uwzględnieniu znikomego stopnia szkodliwości dla naruszenia dyscypliny finansów;
- [3] nieobciążanie obwinionych kosztami postępowania.

W pierwszej kolejności podtrzymali Oni wszelkie argumenty podnoszone na etapie postępowania przed Regionalną Komisją Orzekającą. Następnie Obwinieni zwrócili uwagę, że w świetle ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych przypisanie konkretnej osobie odpowiedzialności, wiąże się z ustaleniem konkretnych, odnoszących się do tej osoby przesłanek, w tym w szczególności przesłanek w zakresie winy, jak również warunków wpływających na minimalizację czy odstąpienie od sankcji karnej.

Zgodnie z art. 19 ust. 2 uondfp odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych ponosi osoba, której można 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. Tymczasem, zdaniem Obwinionych, biorąc pod uwagę okoliczności, wyjaśniane już uprzednio Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Opolu, w zasadzie nie można im przypisać winy.

Odnosnie dokonania wydatku w sierpniu 2014 roku zwrócili Oni uwagę na okoliczności i warunki w jakich podejmowane były przez nich działania. W momencie wpływu faktury w dniu 6 sierpnia 2014 roku sytuacja budżetowa wyglądała poprawnie - w rozdz. 90015 § 6050 występowała rezerwa limitu środków. Zbliżający się termin płatności, przedłożone z opóźnieniem dokumenty po ocenie merytorycznej resortowego wydziału oraz zamiar uniknięcia zapłaty odsetek zwłoki z budżetu gminy, spowodował, że przez zwykłe przeoczenie nie wykonano kontroli wstępnej zabezpieczenia pełni środków na zapłatę faktury. W wyniku tego plan wydatków po zapłacie faktury w kwocie 36.101,78 zł został przekroczony o kwotę 22.986,61 zł. Zwrócić należy uwagę na okoliczności, że w dniu następnym upływał termin płatności tego zobowiązania.

Jak się okazało, przy znanych działaniach budżetowych, jednym z zasadniczych problemów był nie całkowicie odpowiadający potrzebom realizowania zadań księgowych i budżetowych, sposób funkcjonowania systemu ewidencji księgowej. Bez wątplenia instrumentem ułatwiającym prowadzenie gospodarki finansowej i budżetowej byłaby dodatkowa funkcja w oprogramowaniu powiadamiająca w czasie księgowania kolejnych faktur ewentualne zagrożenia przekroczenia założonego planu wydatków w danym paragrafie. Niestety w chwili zaistnienia opisanego zdarzenia taka opcja nie była zrealizowana w systemie KSAT obsługującym rozliczenia, pomimo zwracania uwagi firmie (...) na konieczność przewidzenia takiej opcji w systemie ewidencji księgowej. Zadanie takie zostało zalecone do realizacji dostawcy tego systemu KSAT tj. firmie (...) po ostatniej kontroli gospodarki finansowej dokonanej przez RIO Opole w 2016 roku. Niemniej jednak, niezwłoczne wykrycie przekroczenia, spowodowało natychmiastową weryfikację tego zdarzenia i podjęcie pilnej zmiany planu finansowego wydatków, dokonano tego w Zarządzeniu Burmistrza (...) nr (...) z (...) 08.2014 roku w sprawie zmiany budżetu Gminy na 2014 rok (opóźnienie wyniosło 4 dni kalendarzowe). Zatem działanie naprawcze zostało podjęte praktycznie w tym samym czasie, co i dokonanie wydatku.

Zdaniem Obwinionych w tej sytuacji należy przyjąć, iż do dokonania wydatku - przejściowo z przekroczeniem - doszło w sposób nieintencjonalny, bez zamiaru podjęcia tego typu

działania. Brak jest zatem elementu winy. Dodatkowo przyjąć należy, iż także z racji natychmiastowych działań, jakie zostały podjęte w celu doprowadzenia do prawidłowego stanu planu finansowego - podjęcie zarządzenia przez Burmistrza - stopień szkodliwości w odniesieniu do tej sytuacji nie może być oceniony jako znacznych. Nie sposób w tym przypadku pominąć również i tego, że przejściowe i krótkotrwałe przekroczenie planu, o jakim mowa, nie doprowadziło do jakichś trwałych negatywnych skutków, albowiem podjęcie niezwłocznej decyzji w przedmiocie przeniesienia odpowiednich środków, pomiędzy paragrafami, doprowadziło osiągnięcia stanu prawidłowego.

Zwrócić należy uwagę na fakt, iż wszelkie wydatki prowadzone są w Gminie (...) z maksymalnym poszanowaniem zasad budżetowych, a jednocześnie tego typu niezawinione sytuacje jak objęta niniejszym postępowaniem, przy zdecydowanie szerszym zakresie prawidłowo wykonywanych transakcji budżetowych, są rzadkością. Co do zasady prawidłowe działania w zakresie gospodarki finansowej i budżetowej, wskazują, że osoby odpowiedzialne, nie lekceważą swoich obowiązków, a okoliczności związane z zaistnieniem rozpatrywanego przypadku należy traktować jedynie jako niezawiniony i nie pociągający żadnych negatywnych skutków incydent.

Odnosząc się do drugiego z zarzutów, Obwinieni wskazali, iż wykazywany błąd również miał charakter jedynie pojedynczej i niezamierzonej omyłki. Zaistniała omyłka nie spowodowała żadnego uszczuplenia w zakresie finansów Gminy, a w trakcie prowadzonej kontroli kompleksowej gospodarki finansowej za 2014 rok oraz wybranych zagadnień za lata 2013 i 2015, ustalono, iż na podstawie wybranych do badania sprawozdań Rb-28S sporządzonych na koniec miesięcy wrzesień, październik oraz listopad 2015 roku, że dokonuje się comiesięcznym przeksięgowania z konta 101-00 na konto 130-W-00 według klasyfikacji budżetowej, a więc wszystkie wydatki według podziałek klasyfikacji znajdują się na koncie 130-W-00, z którego jest sporządzane sprawozdanie Rb-28S. Dokonana wrywkowa kontrola księgowania w 2016 roku i ujęcia w ramach ewidencji syntetycznej i analitycznej konta 130 z podziałem na klasyfikację budżetową wykazała prowadzenie tych działań w sposób prawidłowy. A zatem należy stwierdzić, iż uchybienia w tym zakresie zostały usunięte, a późniejsza praktyka potwierdza wyciągnięcie prawidłowych wniosków i prowadzenia działań z zakresu sprawozdawczości w sposób w pełni poprawny.

Oceniając zatem w sposób skonkretyzowany w odniesieniu do osób obwinionych, zarówno wagę naruszonych obowiązków, sposób i okoliczności ich naruszenia, a także skutki, wskazać należy, iż istnieją podstawy do stwierdzenia, iż stopień szkodliwości naruszenia jest

w istocie znikomy. Nawet okoliczność, iż naruszono istotną regułę gospodarowania środkami publicznymi, sama w sobie nie przesądza jeszcze o niemożności ustalenia, iż szkodliwość dla dyscypliny finansów publicznych nie może być znikoma. W istocie bowiem, pomimo naruszenia reguły, nie doszło do wyrządzenia żadnej szkody jednostce finansów publicznych, w szczególności w postaci uszczuplenia, a również i ta okoliczność winna być brana pod uwagę. Znikomość szkodliwości może być brana pod uwagę w każdym wypadku, zarówno w przypadku naruszenia reguł istotnych, jak i reguł o nieco mniejszym znaczeniu dla finansów publicznych. W przeciwnym razie należałoby zakładać, iż zastosowanie kryterium znikomej szkodliwości jest wyłączone przy naruszeniu istotnych reguł, a przecież ustawa, w żadnym momencie nie stanowi o takim wyłączeniu. Skoro zaś nie wynika ono jednoznacznie z przepisów, to brak jest podstaw, aby stosować taką interpretację, która wyklucza badania stopnia szkodliwości przy niektórych rodzajach naruszeń.

Wobec powyższego, skoro istnieje możliwość zakwalifikowania czynów jako dokonanych w okolicznościach znikomej szkodliwości, konsekwentnie należy rozważyć możliwość odstąpienia od wymierzenia obwinionemu kary za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

Dodatkowo w związku z przedstawionymi okolicznościami należy rozważyć możliwość zastosowania art. 36 uondfp wskazujące na możliwości złagodzenia kary, albo nawet odstąpienia od jej stosowania. Jak wynika z powołanego przepisu w przypadkach zasługujących na szczególne uwzględnienie można, biorąc pod uwagę rodzaj i okoliczności naruszenia dyscypliny finansów publicznych lub właściwości i warunki osobiste sprawcy naruszenia dyscypliny finansów publicznych, wymierzyć karę łagodniejszego rodzaju, a nawet odstąpić od jej wymierzenia. Jako okoliczności łagodzące można uwzględnić w szczególności:

- 1) działanie lub zaniechanie ze szczególnych pobudek lub w szczególnych warunkach, zasługujących na uwzględnienie, w tym w celu zapobieżenia szkodzie w mieniu publicznym;
- 2) wyróżnianie się przed popełnieniem naruszenia dyscypliny finansów publicznych wzorowym spełnianiem obowiązków zawodowych;
- 3) przyczynienie się do usunięcia szkodliwych następstw naruszenia dyscypliny finansów publicznych lub podjęcie o to starań.

W ocenie Odwoływających się co najmniej druga i trzecia z powołanych przesłanek winny mieć w tym przypadku zastosowanie. Mając bowiem na względzie dotychczasowe prowadzenie

spraw Gminy (...), w tym spraw związanych z gospodarką budżetową, zarówno Burmistrz Gminy, jak i Skarbnik w sprawach zawodowych wyróżniali się wzorowym spełnianiem obowiązków. Jednocześnie, co ujawniło niniejsze postępowanie, bez wątpienia przyczynili się do usunięcia szkodliwych następstwa zaistniałych sytuacji.

Z pewnością w odniesieniu do obydwu obwinionych nie zachodzą przesłanki negatywne określone w art. 36 ust. 3 uoandfp odstąpienia od wymierzenia kary nie stosuje:

- 1) wobec sprawcy naruszenia dyscypliny finansów publicznych popełnionego w czasie, gdy nie uległo zatarciu prawomocnie orzeczone ukaranie za inne naruszenie dyscypliny finansów publicznych;
- 2) w przypadku gdy stopień szkodliwości naruszenia dyscypliny finansów publicznych jest rażący.

Jak wielokrotnie wskazywano w toku postępowania przypadkowe i nieintencjonalne naruszenia nie doprowadziły do żadnego uszczuplenia, a zatem osoby obwinionych znajdują się w sytuacji zdecydowanie korzystniejszej niż wskazuje na to ust. 4 powołanego przepisu, dający możliwość łagodzenia lub odstąpienia od wymierzania kary nawet w sytuacji uszczuplenia, jednakże w takim przypadku, gdy w związku z naruszeniem dyscypliny finansów publicznych nastąpiło uszczuplenie środków publicznych w znacznej wysokości, można odstąpić od wymierzenia kary, jeżeli przed wydaniem orzeczenia środki wyrównujące to uszczuplenie zostały w całości wpłacone lub zwrócone na rzecz Skarbu Państwa, jednostki samorządu terytorialnego lub innej właściwej jednostki sektora finansów publicznych.

Główna Komisja Orzekająca w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów publicznych (dalej zwana: GKO), rozpatrując odwołania ustaliła i zważyła, co następuje.

GKO zastosowała do oceny rozpoznawanych czynów stan prawny obowiązujący w czasie orzekania uznając, że przepisy obowiązujące w czasie ich popełnienia nie były względniejsze. Opierając się na kompletnym materiale dowodowym, GKO uznała, że odwołania obu Obwinionych nie zasługują na uwzględnienie.

Wydatki publiczne zgodnie z art. 44 ust. 1 pkt 2-3 ufp mogą być ponoszone na cele i w wysokościach ustalonych w ustawie budżetowej, uchwale budżetowej jednostki samorządu terytorialnego i w planie finansowym jednostki sektora finansów publicznych. Ujęte w budżetach jednostek samorządu terytorialnego i planach finansowych jednostek budżetowych

wydatki oraz łączne rozchody - stanowią nieprzekraczalny limit (art. 52 ust. 1 pkt 2 ufp). W toku wykonywania budżetu jednostki samorządu terytorialnego dokonywanie wydatków następuje w granicach kwot określonych w planie finansowym, z uwzględnieniem prawidłowo dokonanych przeniesień i zgodnie z planowanym przeznaczeniem (art. 254 pkt 3 ufp). Z mocy art. 53 ust. 1 ufp, za całość gospodarki finansowej jednostki sektora finansów publicznych odpowiada kierownik jednostki.

W zapewnieniu ładu finansów samorządowych, w szczególności przestrzegania wskazanych wyżej zasad ponoszenia wydatków szczególna rola przypada skarbnikowi jednostki samorządu terytorialnego. Zgodnie z art. 54 ust. 1 pkt 3 ufp skarbnik ponosi odpowiedzialność za dokonywanie wstępnej kontroli zgodności operacji gospodarczych i finansowych z planem finansowym, której dowodem dokonania zgodnie z art. 54 ust. 3 pkt 3 ufp jest podpis złożony na dokumentach dotyczących danej operacji. Skarbnik otrzymał pozycję kontrolera, w zakresie gospodarki finansowej, w stosunku do wszystkich operacji prowadzonych w ramach budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Prawidłowe wykonywanie powyższych zadań przez skarbnika ma zapobiegać zaciąganiu zobowiązań oraz ponoszeniu wydatków z przekroczeniem zakresu upoważnienia wynikającego z budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Tym samym, chroniąc ład finansów publicznych.

Jednostki sektora finansów publicznych sporządzają sprawozdania z wykonania procesów, o których mowa w art. 3 ufp (art. 41 ust. 1 ufp). Zasady sporządzania sprawozdania Rb-28S z wykonania planu wydatków budżetowych samorządowej jednostki budżetowej regulują przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz. U. z 2016 r. poz. 1015 z późn. zm.). Kwoty wykazane w sprawozdaniach powinny być zgodne z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej (§ 9 ust. 1-2 rozporządzenia).

W pierwszej kolejności Główna Komisja Orzekająca - zwana dalej „GKO” wskazuje, że podziela referowane powyżej ustalenia faktyczne dokonane przez RKO w Opolu i uznaje je za własne. Podziela również dokonaną w zaskarżonym orzeczeniu subsumpcję i kwalifikację prawną działań Odwołujących się oraz zastosowany wobec nich wymiar kary, uznając trafność podnoszonej przy tym argumentacji.

W niniejszej sprawie **Obwinionemu (A)**, Burmistrzowi Miasta (...) zarzucono i przypisano czyny określone w art. 11 ust. 1 oraz 18 pkt 2 uondfp. W myśl art. 11 ust. 1 uondfp naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest dokonanie wydatku ze środków publicznych bez upoważnienia określonego ustawą budżetową, uchwałą budżetową lub

planem finansowym albo z przekroczeniem zakresu tego upoważnienia lub z naruszeniem przepisów dotyczących dokonywania poszczególnych rodzajów wydatków. W myśl art. 18 pkt 2 uo ndfp naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest wykazanie w sprawozdaniu z wykonania procesów gromadzenia środków publicznych i ich rozdysponowania danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej.

Z treści odwołania wynika, że Obwiniony nie kwestionuje popełnienia zarzucanych i przypisanych mu czynów stanowiących naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Jednakże jego zdaniem, nie można mu przypisać winy. Nie można bowiem 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. Obwiniony wskazał, iż czynnikami warunkującymi poniesienie wydatków z przekroczeniem kwoty wydatków ustalonej w planie finansowym były zbliżający się termin płatności, przedłożone z opóźnieniem dokumenty po ocenie merytorycznej resortowego wydziału oraz zamiar uniknięcia zapłaty odsetek zwłoki z budżetu gminy. Jednym z zasadniczych problemów był również nie całkowicie odpowiadający potrzebom realizowania zadań księgowych i budżetowych, sposób funkcjonowania systemu ewidencji księgowej. W zakresie przekroczenia planu wydatków niezwłocznie podjęte zostały działania naprawcze, polegające na następczym dokonaniu stosownych zmian w budżecie. Obwiniony wskazał również na nieintencjonalny charakter dokonanego naruszenia. Odnosząc się do drugiego z zarzutów, Obwiniony wskazał, iż wykazywany błąd sprawozdawczy miał charakter jedynie pojedynczej i niezamierzonej omyłki. Zaistniała omyłka nie spowodowała żadnego uszczuplenia w zakresie finansów Gminy. uchybienia w tym zakresie zostały usunięte, a późniejsza praktyka potwierdza wyciągnięcie prawidłowych wniosków i prowadzenia działań z zakresu sprawozdawczości w sposób w pełni poprawny.

Zdaniem GKO, nie można uwzględnić wniosku Obwinionego o uniewinnienie go od zarzutu popełnienia wskazanych czynów, gdyż nie zachodzą przemawiające za tym przesłanki. Niewątpliwie czyny zostały popełnione przez osobę, która podmiotowo może ponosić odpowiedzialność z tego tytułu, również sam Obwiniony nie kwestionuje popełnienia zarzucanych mu czynów. W realiach niniejszej sprawy nie można uznać, aby naruszeń nie można było uniknąć mimo dołożenia staranności wymaganej od osoby odpowiedzialnej za wykonanie obowiązku.

Według ustaleń GKO nie istnieją także przesłanki działające na korzyść Obwinionego (A) uzasadniające odstąpienie od wymierzenia kary. Instytucja odstąpienia od wymierzenia kary ma bowiem charakter fakultatywnego środka nadzwyczajnego, dotyczącego przypadków zasługujących na szczególne uwzględnienie (zob. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 8 października 2013 r., GSK 914/12). W literaturze przedmiotu podkreśla się, że przed zastosowaniem instytucji odstąpienia od wymierzenia kary zawsze należy rozważyć, czy spełni ona wobec sprawcy cele prewencji indywidualnej (art. 135 ust. 3 pkt 2, art. 137 ust. 2 pkt 4 uodnfp).

Zgodnie z przepisami art. 33 uodnfp, przy wymierzaniu kary komisja orzekająca zobowiązana jest z urzędu uwzględnić: stopień szkodliwości naruszenia dyscypliny finansów publicznych dla finansów publicznych, stopień winy obwinionego, a także cele w zakresie społecznego oddziaływania kary (tzw. prewencja ogólna), jak również cele zapobiegawcze i dyscyplinujące, jakie ma osiągnąć w stosunku do obwinionego (tzw. prewencja indywidualna). Przy wymiarze kary organ orzekający jest zobowiązany uwzględnić także motywy i sposób działania obwinionego, okoliczności jego działania lub zaniechania, oraz właściwości i warunki osobiste sprawcy, jego doświadczenie zawodowe, sposób wywiązywania się z obowiązków służbowych oraz zachowanie po naruszeniu dyscypliny finansów publicznych.

RKO w Opolu wzięła pod uwagę wagę naruszonych obowiązków przez Obwinionego, sposób i okoliczności ich naruszenia, a także skutki naruszenia i uznała, że stopień szkodliwości dla finansów publicznych każdego z naruszeń jest większy niż znikomy. RKO w Opolu wzięła również pod uwagę wysokość skutku finansowego, tj. kwotę środków publicznych wydatkowanych bez upoważnienia lub z jego przekroczeniem. W tym miejscu przywołać należy stanowisko organów orzekających w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych (orzeczenie Regionalnej Komisji Orzekającej z dnia 19 listopada 2012 r., sygn. RKO.5011.167.12, publ. Biul. NDFP 2013/1/3), że warunkiem stwierdzenia, iż naruszono dyscyplinę finansów publicznych nie jest jedynie wymierna szkoda dla budżetu. Dobrem chronionym w przepisach regulujących odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych jest także ład prawny systemu finansów publicznych.

Stopień szkodliwości czynów przypisanych Obwinionego dla finansów publicznych nie może być uznany za znikomy, z tego powodu, że nie nastąpił uszczerbek dla finansów publicznych. Istotne jest to, że „szkodliwości dla finansów publicznych”, nie można utożsamiać wyłącznie ze szkodą finansową ponoszoną przez jednostkę. Potwierdza to chociażby katalog naruszeń

dyscypliny finansów publicznych, w którym wskazano szereg czynów, z popełnieniem których nie muszą łączyć się żadne wymierne straty finansowe (np. art. 17 ust. 1 uondfp). Zgodnie z utrwalonym poglądem orzecznictwa w zakresie odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, art. 28 uondfp odnosi się do szkodliwości finansów publicznych nie tylko o charakterze finansowym, czy potencjalnie finansowym, ale przede wszystkim do łamania określonych w przepisach prawa obowiązków jednostek sektora finansów publicznych (por. wyrok NSA z dnia 14 czerwca 2011 r. sygn. II GSK 688/10, orzeczenie GKO z dnia 19 listopada 2007r., DF/GKO-4900-46/50/07/18, LEX nr 422929).

W tym miejscu trzeba ponadto przywołać art. 28 ust. 3 uondfp, zgodnie z którym przy ocenie stopnia szkodliwości naruszenia dyscypliny finansów publicznych dla finansów publicznych uwzględnia się wagę naruszonych obowiązków, sposób i okoliczności ich naruszenia, a także skutki naruszenia, biorąc pod uwagę w szczególności:

- 1) wysokość uszczuplonych środków publicznych;
- 2) kwotę środków publicznych niewpłaconych lub niezwróconych na właściwy rachunek budżetu państwa, jednostki samorządu terytorialnego lub innej jednostki sektora finansów publicznych;
- 3) kwotę środków publicznych wydatkowanych bez upoważnienia lub z jego przekroczeniem albo niezgodnie z przeznaczeniem;
- 4) wysokość zobowiązań zaciągniętych bez upoważnienia lub z jego przekroczeniem;
- 5) kwotę odsetek, kar i opłat zapłaconych wskutek zwłoki w opłaceniu należności.

W orzecznictwie zwracano także uwagę, że pojęcia szkodliwość i szkoda nie są pojęciami tożsamymi. Art. 28 ust. 3 uondfp stanowi, że *„przywrócenie stopnia szkodliwości dla finansów publicznych naruszenia dyscypliny finansów publicznych niewywołującego skutków finansowych uwzględnia się w szczególności wagę naruszonych obowiązków oraz sposób i okoliczności ich naruszenia”*.

Obwiniony miał możliwość postąpienia w sposób zgodny z obowiązującym prawem. Nie zachowując ostrożności wymaganej w danych okolicznościach naruszył dyscyplinę finansów publicznych w ten sposób, że zawarł umowę oraz dokonał wydatków z przekroczeniem zakresu upoważnienia wynikającego z budżetu Gminy.

Zdaniem GKO, zarzucane Obwinionemu, dokonywanie wydatków ze środków publicznych z przekroczeniem zakresu upoważnienia określonego uchwałą budżetową, a także wykazanie w sprawozdaniu budżetowym danych niezgodnych z ewidencją księgową stanowią poważne naruszenie ładu finansów publicznych. Obwiniony mógł uniknąć popełnienia zarzucanych mu

czynów w przypadku dołożenia należytej staranności wymaganej od osoby odpowiedzialnej za wykonanie obowiązków w zakresie gospodarki finansowej jednostki samorządu terytorialnego. Okolicznością ekskulpującą nie może być, podnoszony przez Obwinionego, brak celowości działań skutkujących naruszeniem dyscypliny finansów publicznych. Podobnie następcze w stosunku do popełnionych naruszeń dyscypliny finansów publicznych, podjęcie działań naprawczych, na co również wskazuje Obwiniony, nie stanowi dostatecznej przesłanki odstąpienia od wymierzenia mu kary. Należy podkreślić, iż kara upomnienia należy do najłagodniejszych kar, jakie mogą być orzeczone w przypadku tak fundamentalnych naruszeń ładu finansów publicznych, jak te popełnione przez Obwinionego. Powyższe wskazuje, iż Regionalna Komisja Orzekająca przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej właściwie oceniła stopień zawinienia Obwinionego oraz wymierzyła mu adekwatną do niego karę.

W konsekwencji GKO uznaje, że orzeczona wobec Obwinionego (A), Burmistrza Miasta (...) kara upomnienia jest adekwatna do stwierdzonych naruszeń i winna spełnić wobec Obwinionego cele prewencji indywidualnej.

W niniejszej sprawie **Obwinionemu (B)**, Skarbnikowi Miasta (...) zarzucono i przypisano czyny określone w art. 18b pkt 2 uondfp. W myśl tego artykułu naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest niedokonanie lub nienależyte dokonanie wstępnej kontroli zgodności operacji gospodarczej lub finansowej z planem finansowym lub kompletności i rzetelności dokumentów dotyczących takiej operacji, jeżeli miało ono wpływ na:

- 1) dokonanie wydatku powodującego przekroczenie kwoty wydatków ustalonej w planie finansowym jednostki sektora finansów publicznych;
- 2) zaciągnięcie zobowiązania niemieszczącego się w planie finansowym jednostki sektora finansów publicznych.

Z treści odwołania wynika, że Obwiniony nie kwestionuje popełnienia zarzucanych i przypisanych jej czynów stanowiących naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Jednakże jego zdaniem, zbliżający się termin płatności, przedłożone z opóźnieniem dokumenty po ocenie merytorycznej resortowego wydziału oraz zamiar uniknięcia zapłaty odsetek zwłoki z budżetu gminy, spowodował, że przez zwykłe przeoczenie nie wykonano kontroli wstępnej zabezpieczenia pełni środków na zapłatę faktury. Ponadto jednym z zasadniczych problemów był nie całkowicie odpowiadający potrzebom realizowania zadań księgowych i budżetowych, sposób funkcjonowania systemu ewidencji księgowej..

Zdaniem GKO, nie można uwzględnić wniosku Obwinionego o uniewinnienie go od zarzutu popełnienia zarzucanego mu czynu, gdyż nie zachodzą przemawiające za tym przesłanki. Brak również przesłanek odstąpienia od wymierzenia mu kary Niewątpliwie czyn został popełniony przez osobę, która podmiotowo może ponosić odpowiedzialność z tego tytułu, również sama Obwiniony nie kwestionuje popełnienia zarzucanego mu czynu. W realiach niniejszej sprawy nie można uznać, aby naruszenia nie można było uniknąć mimo dołożenia staranności wymaganej od osoby odpowiedzialnej za wykonanie obowiązku.

Według ustaleń GKO nie istnieją także przesłanki działające na korzyść Obwinionego (**B**) uzasadniające odstąpienie od wymierzenia kary. Instytucja odstąpienia od wymierzenia kary ma bowiem charakter fakultatywnego środka nadzwyczajnego, dotyczącego przypadków zasługujących na szczególne uwzględnienie (zob. wyrok NSA z 8 października 2013 r., GSK 914/12). W literaturze przedmiotu podkreśla się, że przed zastosowaniem instytucji odstąpienia od wymierzenia kary zawsze należy rozważyć, czy spełni ona wobec sprawcy cele prewencji indywidualnej (art. 135 ust. 3 pkt 2, art. 137 ust. 2 pkt 4 uondfp).

Jak już wskazano powyżej, zgodnie z przepisami art. 33 uondfp, przy wymierzaniu kary komisja orzekająca zobowiązana jest z urzędu uwzględnić: stopień szkodliwości naruszenia dyscypliny finansów publicznych dla finansów publicznych, stopień winy obwinionego, a także cele w zakresie społecznego oddziaływania kary (tzw. prewencja ogólna), jak również cele zapobiegawcze i dyscyplinujące, jakie ma osiągnąć w stosunku do obwinionego (tzw. prewencja indywidualna). Przy wymiarze kary organ orzekający jest zobowiązany uwzględnić także motywy i sposób działania obwinionego, okoliczności jego działania lub zaniechania, oraz właściwości i warunki osobiste sprawcy, jego doświadczenie zawodowe, sposób wywiązywania się z obowiązków służbowych oraz zachowanie po naruszeniu dyscypliny finansów publicznych.

RKO w Opolu wzięła pod uwagę wagę naruszonych obowiązków przez Obwinionego, sposób i okoliczności ich naruszenia, a także skutki naruszenia i uznała, że stopień szkodliwości dla finansów publicznych każdego z naruszeń jest większy niż znikomy. W tym miejscu należy ponownie przywołać, wspomiane już wyżej, stanowisko organów orzekających w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych (orzeczenie Regionalnej Komisji Orzekającej z dnia 19 listopada 2012 r., sygn. RKO.5011.167.12, publ. Biul.NDFP 2013/1/3) wskazujących, że warunkiem stwierdzenia naruszenia dyscypliny finansów publicznych nie jest jedynie wymierna szkoda dla budżetu. Dobrem chronionym w przepisach regulujących odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych jest także ład prawny

systemu finansów publicznych.

Stopień szkodliwości czynów przypisanych Obwinionego dla finansów publicznych nie może być uznany za znikomy, z tego powodu, że nie nastąpił uszczerbek dla finansów publicznych. Istotne jest to, że „szkodliwości dla finansów publicznych”, nie można utożsamiać wyłącznie ze szkodą finansową ponoszoną przez jednostkę. Potwierdza to chociażby katalog naruszeń dyscypliny finansów publicznych, w którym wskazano szereg czynów, z popełnieniem których nie muszą łączyć się żadne wymierne straty finansowe (np. art. 17 ust. 1 uondfp). Zgodnie z utrwalonym poglądem orzecznictwa w zakresie odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, art. 28 uondfp odnosi się do szkodliwości finansów publicznych nie tylko o charakterze finansowym, czy potencjalnie finansowym, ale przede wszystkim do łamania określonych w przepisach prawa obowiązków jednostek sektora finansów publicznych (por. wyrok NSA z dnia 14 czerwca 2011 r. sygn. II GSK 688/10, orzeczenie GKO z dnia 19 listopada 2007r., DF/GKO-4900-46/50/07/18, LEX nr 422929).

W tym miejscu trzeba ponadto przywołać art. 28 ust. 3 uondfp, zgodnie z którym przy ocenie stopnia szkodliwości naruszenia dyscypliny finansów publicznych dla finansów publicznych uwzględnia się wagę naruszonych obowiązków, sposób i okoliczności ich naruszenia, a także skutki naruszenia, biorąc pod uwagę w szczególności:

- 1) wysokość uszczuplonych środków publicznych;
- 2) kwotę środków publicznych niewpłaconych lub niezwróconych na właściwy rachunek budżetu państwa, jednostki samorządu terytorialnego lub innej jednostki sektora finansów publicznych;
- 3) kwotę środków publicznych wydatkowanych bez upoważnienia lub z jego przekroczeniem albo niezgodnie z przeznaczeniem;
- 4) wysokość zobowiązań zaciągniętych bez upoważnienia lub z jego przekroczeniem;
- 5) kwotę odsetek, kar i opłat zapłaconych wskutek zwłoki w opłaceniu należności.

W orzecznictwie zwracano także uwagę, że pojęcia szkodliwość i szkoda nie są pojęciami tożsamymi. Art. 28 ust. 3 uondfp stanowi, że „przy ocenie stopnia szkodliwości dla finansów publicznych naruszenia dyscypliny finansów publicznych niewywołującego skutków finansowych uwzględnia się w szczególności wagę naruszonych obowiązków oraz sposób i okoliczności ich naruszenia”.

Obwiniony miał możliwość postąpienia w sposób zgodny z obowiązującym prawem. Nie zachowując ostrożności wymaganej w danych okolicznościach naruszył dyscyplinę finansów publicznych w ten sposób, że nienależycie dokonał wstępnej kontroli zgodności operacji

gospodarczej z planem finansowym, co miało wpływ na dokonanie wydatku z przekroczeniem zakresu upoważnienia wynikającego z budżetu Gminy.

GKO podziela pogląd, że Obwiniony nie działał ze szczególnych pobudek, ani w szczególnych warunkach. W przedmiotowej sprawie zlekceważone zostały obowiązki, które mają absolutnie zasadnicze znaczenie z punktu widzenia gospodarki finansowej jednostki samorządu terytorialnego.

Zdaniem GKO, zarzucane Obwinionemu, nienależyte wykonanie obowiązków w zakresie wstępnej kontroli zgodności operacji gospodarczej z planem finansowym, miało wpływ na dokonanie wydatku z przekroczeniem zakresu upoważnienia wynikającego z budżetu Gminy, co stanowi rażące naruszenie ładu finansów publicznych. W świetle pozycji ustrojowej oraz wymogów kompetencyjnych stawianych skarbnikowi gminy, brak usprawiedliwienia dla postawy Obwinionego. W ocenie GKO, RKO w Opolu właściwie oceniła stopień zawinienia Obwinionego oraz wymierzyła mu karę adekwatną do stwierdzonych naruszeń dyscypliny finansów publicznych

Mając na uwadze powyższe, Główna Komisja Orzekająca orzekła, jak w sentencji.