



ORZECZENIE
GLÓWNEJ KOMISJI ORZEKAJĄCEJ W SPRAWACH
O NARUSZENIE DYSCYPLINY FINANSÓW PUBLICZNYCH

Warszawa, dnia 23 listopada 2017 r.

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

Przewodniczący: *Członek GKO:*

Piotr Kaczorkiewicz

Członkowie: *Członek GKO:*

Agnieszka Szymankiewicz

Członek GKO:

Emil Kawa (spr.)

Protokolant:

Dorota Machnicka

przy udziale Zastępcy Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych Anny Rotter, po rozpoznaniu, na rozprawie w dniu 23 listopada 2017 r., odwołania wniesionego przez Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych na niekorzyść Pana (...) - pełniącego w czasie naruszenia dyscypliny finansów publicznych funkcję Prezydenta Miasta (...) od orzeczenia Regionalnej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Kielcach z dnia 16 maja 2017 r., sygn. akt: KDF-53/11/2017, którym Regionalna Komisja Orzekająca uniewinniła Pana (...) od zarzutu naruszenia dyscypliny finansów publicznych określonego w art. 11 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz. U. z 2017 r. poz. 1311), zwanej uodnfp polegającego na dokonaniu w Urzędzie Miasta (...) w 2014 i 2015 roku wydatków z naruszeniem przepisów dotyczących dokonywania poszczególnych rodzajów wydatków tj.:

- 1) w 2014 roku w okresie od 22.12.2014 r. do 31.12.2014 r. wykorzystano (wg stanu na 31.12.2014 r.) część subwencji oświatowej otrzymanej w miesiącu grudniu 2014 roku na 2015 rok w kwocie 372.493,79 zł na rozchody i wydatki 2014 roku,
- 2) w 2015 roku w okresie od 23.12.2015 r. do 31.12.2015 r. wykorzystano (wg stanu na 31.12.2015 r.) część subwencji oświatowej otrzymanej w miesiącu grudniu 2015 r. na

2016 rok w kwocie 404.253,04 zł na rozchody i wydatki 2015 roku;
powyższym działaniem przekroczone upoważnienie do dokonywania wydatków, gdyż wydatki te zostały sfinansowane ze środków, które stanowią dochody wykonane następnego roku budżetowego, co stanowi naruszenie art. 211 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2016 r., poz. 1870 z późn. zm.) oraz art. 7 ust. 3 w związku z art. 7 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U. z 2016 r., poz. 198 z późn. zm.),
oraz orzekła, że koszty postępowania ponosi Skarb Państwa,

orzeka:

na podstawie art. 147 ust. 1 pkt 3 uodfp uchyla w całości zaskarżone orzeczenie i przekazuje sprawę do ponownego rozpoznania przez Regionalną Komisję Orzekającą w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Kielcach.

Pouczenie:

Od niniejszego orzeczenia środek zaskarżenia nie przysługuje.

Uzasadnienie

Regionalna Komisja Orzekająca w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Kielcach (zwana dalej RKO) po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 16.05.2017 r. sprawy Obwinionego, uniewinniła Obwinionego od popełnienia czynu polegającego na dokonaniu w Urzędzie Miasta (...)w 2014 i 2015 roku wydatków z naruszeniem przepisów dotyczących dokonywania poszczególnych rodzajów wydatków tj. wydatkowania:

- 1) na rozchody i wydatki w 2014 roku w okresie od 22.12.2014 r. do 31.12.2014 r. - wg stanu na 31.12.2014 roku część subwencji oświatowej, otrzymanej w miesiącu grudniu 2014 roku na 2015 rok w kwocie 372.493,79 zł,
- 2) na rozchody i wydatki w 2015 roku w okresie od 23.12.2015 r. do 31.12.2015 r. wg stanu na 31.12.2015 roku część subwencji oświatowej otrzymanej w miesiącu grudniu 2015 r. na 2016 rok w kwocie 404.253,04 zł.

W przedmiotowym postępowaniu w dniu 31.03.2017 r. Zastępca Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych, dalej zwany Rzecznikiem, skierował do RKO wnioski o ukaranie Pana (...), , dalej zwanego „Obwinionym”, pełniącego w okresie popełnienia naruszenia dyscypliny finansów publicznych funkcję Prezydenta Miasta (...). Powyższy wniosek o ukaranie sporządzony został w oparciu o zawiadomienie złożone przez Naczelnika Wydziału

Kontroli Gospodarki Finansowej z upoważnienia Prezesa Regionalnej Izby Obrachunkowej w (...).

Rzecznik uznał, że powyższym działaniem Obwiniony przekroczył upoważnienie do dokonywania wydatków w ww. okresach, gdyż wydatki zostały sfinansowane nie ze środków roku bieżącego, a ze środków, które stanowią dochody na wykonanie wydatków następnego roku budżetowego. Powyższe działanie, zdaniem Rzecznika, naruszało art. 211 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2017 r. poz. 2077) oraz art. 7 ust. 3 w związku z art. 7 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U. z 2017 r. poz. 1453 z późn. zm.).

W zakresie dokonanych wydatków Rzecznik w oparciu o powyższe zawiadomienie ustalił, że:

- 1) stan środków pieniężnych na rachunkach bankowych budżetu gminy na dzień 31.12.2014 roku wynosił 224.592,96 zł; w dniu 22.12.2014 r. wpłynęła na rachunek budżetu gminy część oświatowa subwencji ogólnej dla gimnazjów na miesiąc styczeń 2015 roku w kwocie 1.551.259,00 zł;
- 2) stan środków pieniężnych na rachunkach bankowych budżetu gminy na dzień 31.12.2015 roku wynosił 214.275,22 zł; w dniu 23.12.2015 r. wpłynęła na rachunek budżetu gminy część subwencji oświatowej ogólnej dla gimnazjów na miesiąc styczeń 2016 roku w kwocie 1 589 572,00 zł.

Powyższe zestawienie wskazuje, że kwota wydatkowanej subwencji na dzień 31 grudnia 2014 roku wynosiła 1 326 666,04 zł. Natomiast po pomniejszeniu tej kwoty o przekazaną w styczniu 2015 roku przez Urząd Skarbowy należności Gminy z tytułu udziału w podatku dochodowym od osób fizycznych i prawnych za 2014 rok kwoty 954.172,25 zł, wskazuje na wykorzystanie subwencji oświatowej, przekazanej na 2015 rok w kwocie 372.493,79 zł.

Podobnie kształtowała się sytuacja w roku 2015 roku, gdzie kwota wydatkowanej subwencji na dzień 31 grudnia 2015 roku wynosiła 1 375 296,78 zł. Natomiast po pomniejszeniu tej kwoty o przekazaną w styczniu 2016 roku przez Urząd Skarbowy, należności Gminy z tytułu udziału w podatku dochodowym od osób fizycznych i prawnych za 2015 rok w wysokości 970.998,74 zł, nastąpiło rozdysponowanie subwencji oświatowej na 2015 rok w kwocie 404 298,04 zł.

Z analizy ustaleń RKO, oraz akt postępowania wynika, że w odpowiedzi na postanowienie z dnia 02.02.2017 roku Rzecznika o wszczęciu postępowania wyjaśniającego w sprawie naruszenia dyscypliny finansów publicznych Pan (...) pismem z dnia 17 lutego 2017 roku

złożył obszernie wyjaśnienia w których wskazał między innymi na kwestie, że zarzucany czyn nie odpowiada definicji czynu zabronionego, zawartej w art. 11 uońdftp. Nadto dodał, że wykorzystanie części środków subwencji oświatowej przeznaczonej na rok następny na wydatki roku poprzedzającego nie wypełnia dyspozycji art. 11 uońdftp, ponieważ nie stanowi dokonywania wydatków ze środków publicznych bez upoważnienia. Nadto dokonane wydatki nie przekraczały planu finansowego i dokonywane były zgodnie z przeznaczeniem i w granicach kwot określonych planem finansowym danego roku budżetowego. Podał, że według jego wiedzy sytuacja wykorzystywania subwencji oświatowej jest powszechnie stosowana przez samorządy w całym kraju. Występowała również wielokrotnie na terenie działania Regionalnej Izby Obrachunkowej w Kielcach i działo się to za wiedzą RIO. Wskazał także, iż przed wydatkowaniem subwencji oświatowej w grudniu 2015 roku poinformował o swoich zamierzeniach w tym zakresie RIO w Kielcach i uzyskał informację że wcześniejsze rozdysponowanie subwencji i nie jest objęte katalogiem czynów zabronionych w świetle uońdftp, a wręcz należy je stosować w celu uniknięcia naruszenia dyscypliny finansów publicznych z innego tytułu.

Nadto na rozprawie przed RKO podniósł, że dokonując rozdysponowania części subwencji oświatowej w grudniu 2014 roku miał na względzie to, iż w chwili objęcia urzędu Prezydenta w dniu 8 grudnia 2014 roku sytuacja finansowa Gminy była bardzo trudna. Dodał, że *„rzeczywiście zdecydował o wykorzystaniu środków subwencji ogólnej w części oświatowej przekazanej w grudniu stanowiącej dochód roku następnego na uregulowanie zobowiązań Gminy, ale w jego ocenie było to działanie w stanie wyższej konieczności. Do wyboru miał bowiem albo naruszyć dyscyplinę finansów publicznych z tego powodu albo doprowadzić do tego, że powstaną dalsze zobowiązania z tytułu odsetek przez co i tak dojdzie do naruszenia dyscypliny finansów publicznych z powodu nieuregulowania zobowiązań gminy - co dodatkowo skutkowałoby jeszcze naruszeniem interesu gminy”*.

RKO rozpoznając na rozprawie wniosek Rzecznika miała na względzie zarówno powyższe oświadczenie i zeznanie Obwinionego złożone na rozprawie, a także zeznania świadka (...) – Skarbnika Miasta i Gminy (...). Biorąc pod uwagę powyższe ustalenia i własne rozważania co do stanu prawnego w jakim czyn zarzucany Obwinionemu miałby zostać popełniony, RKO uznała za zasadne uniewinnienie Obwinionego od zarzucanego mu czynu naruszenia dyscypliny finansów publicznych. Podejmując rozstrzygnięcie o uniewinnieniu Obwinionego RKO w uzasadnieniu orzeczenia podała, że Obwiniony zasadnie zakwestionował zarzut

naruszenia dyscypliny finansów publicznych, gdyż zarzucany mu czyn nie odpowiada definicji czynu zabronionego zawartej w art. 11 uodfp.

RKO uznała, że wykorzystanie części środków subwencji oświatowej przekazanej na rok następny, na wydatki roku poprzedzającego nie wypełnia dyspozycji art. 11 uodfp, gdyż nie stanowi to dokonywania wydatków ze środków publicznych bez upoważnienia. Dokonane wydatki nie przekraczały planu finansowego, dokonywane były zgodnie z przeznaczeniem i w granicach kwot określonych planem finansowym danego roku budżetowego. RKO stwierdziła, że Obwiniony rzeczywiście zdecydował o wykorzystaniu środków subwencji ogólnej w części oświatowej, przekazanej w grudniu danego roku stanowiącej dochód roku następnego na uregulowanie zobowiązań Gminy. Jednakże w ocenie RKO i Obwinionego, było to działanie uzasadnione, gdyż Obwiniony miał do wyboru, albo naruszyć dyscyplinę finansów publicznych z powodu wydatkowania subwencji, albo doprowadzić do tego, że powstaną dalsze zobowiązania odsetkowe z tytułu nieuregulowania zobowiązań Gminy, przez co i tak dojdzie do naruszenia dyscypliny finansów publicznych z powodu nieuregulowania zobowiązań Gminy. Nadto Obwiniony wskazywał, że jego zachowanie nie stanowi naruszenia interesu publicznego, ponieważ działanie jakie podjął było najlepszym z możliwych w zaistniałej sytuacji faktycznej i prawnej. Ponadto Obwiniony podkreślił, że działał za wiedzą Rady Miejskiej (...), a także również za wiedzą organu nadzoru (RIO w (...)).

W nawiązaniu do powyższego stanowiska Obwinionego, RKO podkreśliła, że nie zostały zidentyfikowane we wniosku o ukaranie poszczególne wydatki (ani nawet ogólne kwoty tych wydatków) jak również rozchody (ani nawet ogólne kwoty tych rozchodów), które sfinansowane zostały z przedmiotowej części subwencji w kwotach wskazanych we wniosku uwzględniającej należne Gminie dochody roku 2014 i 2015 roku. Podkreślono, że uniewinniając Obwinionego od zarzutu popełnienia zarzucanego czynu RKO miała również na względzie to, że zarówno Rzecznik, jak i świadek - główna księgowa Gminy stwierdzili, że brak jest możliwości ustalenia w zakresie wydatkowanej kwoty subwencji, jakie kwoty zostały przeznaczone osobno na wydatki i odrębnie na rozchody Gminy.

RKO w uzasadnieniu orzeczenia uznała, że dla sformułowania - we wniosku o ukaranie - zarzutu naruszenia dyscypliny finansów publicznych, określonego w art. 11 uodfp polegającego na dokonaniu wydatków z naruszeniem przepisów dotyczących dokonywania poszczególnych rodzajów wydatków, nie jest wystarczające stwierdzenie, iż doszło do przeznaczenia pewnych kwot dochodów przynależnych następnemu rokowi budżetowemu z

subwencji ogólnej w części oświatowej (niedokładnie ustalonych we wniosku o ukaranie) na niesprecyzowane wydatki roku poprzedniego, gdyż wydatki te winny zostać jednoznacznie wskazane i sprecyzowane.

Nadto RKO przyjęła stanowisko, że z literalnego brzmienia art. 11 uondfp wynika, że elementem przedmiotowo istotnym czynu karalnego określonego w ww. przepisie jest dokonanie konkretnego „wydatku”. Ustawodawca w art. 11 uondfp posługuje się bowiem pojęciem „wydatku” a nie „wydatków”. Chodzi zatem o dokonanie ze środków publicznych wydatku konkretnego, a nie wydatku jakiegokolwiek, czy też bliżej niesprecyzowanego zakresu (ogółu) wydatków. Taka treść art. 11 uondfp, w której ustawodawca zamieścił pojęcie „wydatku” a nie „wydatków”, wskazuje na konieczność każdorazowego ustalenia przez organy prowadzące postępowanie o naruszenie dyscypliny finansów publicznych w związku z oceną naruszenia ww. przepisu ustawy o jaki konkretnie chodzi wydatek (w jakiej kwocie, na co przeznaczony i kiedy dokonany). Ponadto, zdaniem RKO, konieczność taka wydaje się oczywista choćby z tego względu, że tylko wówczas gdy wiadomo o jaki konkretnie wydatek chodzi, można jednoznacznie stwierdzić, czy został on dokonany bez upoważnienia (lub z przekroczeniem zakresu upoważnienia) albo z naruszeniem przepisów dotyczących dokonywania poszczególnych rodzajów wydatków.

Dlatego też RKO wskazała, że orzekając w sprawie miała na względzie to, że w rozpoznawanej sprawie niemożliwym okazało się skonkretyzowanie (nawet w kwocie ogólnej) wydatków, które zostały sfinansowane z ww. dochodu następnego roku budżetowego. Nadto wskazano, że rozpoznając sprawę na podstawie zgromadzonych dowodów Komisja mogła dokonać jedynie ustalenia, jaka kwota subwencji w 2014 i 2015 została łącznie rozdysponowana na wydatki i rozchody. W ocenie RKO dla wyczerpania znamion przedmiotowych zarzucanego Obwinionemu naruszenia dyscypliny finansów publicznych konieczne byłoby zebranie takiego materiału dowodowego, na podstawie którego ustalić można który wydatek (w jakiej kwocie i kiedy) został zrealizowany z naruszeniem przepisu lub przepisów dotyczących dokonywania poszczególnych rodzajów wydatków, a jak wskazał zarówno Rzecznik, jak i świadek (...)nie jest to przy zmienności stanu środków na koncie możliwe.

Biorąc powyższe ustalenia pod uwagę RKO orzekła o uniewinnieniu Obwinionego (...) od popełnienia zarzucanego mu czynu, gdyż zarzucany mu czyn, w ocenie Komisji, nie wyczerpuje znamion przedmiotowych naruszenia dyscypliny finansów publicznych,

określonego w art. 11 uondfp, polegającego na dokonaniu wydatków z naruszeniem przepisów dotyczących dokonywania poszczególnych rodzajów wydatków.

Od powyższego orzeczenia RKO, Rzecznik w dniu 14 czerwca 2017 roku r., wniósł odwołanie - na niekorzyść Obwinionego Pana (...).

W uzasadnieniu odwołania stwierdził, że RKO przyjęła błędną wykładnię przepisu art. 11 uondfp. Podniósł, powołując się na dotychczasowe orzecznictwo Głównej Komisji Orzekającej, że przepis art. 11 uondfp określa okoliczności nieprawidłowego dokonania wydatku, a zatem może mieć zastosowanie w każdej sytuacji, gdy osoba obwiniona o naruszenie dyscypliny finansów publicznych wykonała określone czynności, związane z wydatkowaniem środków publicznych. Podkreślił, że w świetle dotychczasowego orzecznictwa GKO przez dokonanie wydatku należy rozumieć podjęcie decyzji o wydatkowaniu środków finansowych z konta danej jednostki organizacyjnej. Dlatego też, w ocenie Rzecznika, również rozchody to szczególny rodzaj wydatku, polegający na przeznaczaniu środków publicznych na spłatę kredytów i pożyczek. Ani ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, ani ustawa o finansach publicznych, do której - w zakresie rozumienia terminu „wydatek” - odsyła art. 2 uondfp, ani przepisy szczególne, nie formułują legalnej definicji wydatku. Dlatego też wydatek definiować należy zgodnie z ekonomicznym rozumieniem tego terminu, czyli jako rozchód środków pieniężnych z kasy lub z rachunku bankowego danej jednostki, tj. rzeczywisty wypływ środków z konta jednostki niezależnie od ich przeznaczenia. Rzecznik podkreślił, że wydatkowanie środków publicznych oznacza ponoszenie wydatków publicznych i dokonywanie rozchodów budżetowych w oparciu o plany finansowe jednostek sektora finansów publicznych oraz w wysokości i trybie właściwym dla poszczególnych tytułów wydatków lub rozchodów.

Ponadto podkreślił, że nawet uznanie, że Obwiniony dokonując wydatków w dniu 31 grudnia 2009 r. nie przekroczył kwot określonych w uchwale budżetowej czy planie finansowym nie może stanowić podstawy do jego uniewinnienia, ponieważ wydatków dokonał z naruszeniem przepisów dotyczących wydatkowania oświatowej subwencji ogólnej, a więc wypełnił znamiona czynu określonego w tym przepisie art. 11 uondfp. Zauważył, że sama RKO w uzasadnieniu orzeczenia wskazała, że dla jednoznacznej oceny czynu Obwinionego należałoby podjąć próbę przeanalizowania przepływów finansowych w budżecie Gminy w okresie pomiędzy wpływem subwencji na rachunek Gminy, a dniem 31 grudnia 2014 i 2015

roku. Takiej próby RKO, mimo zauważenia takiej potrzeby nie podjęła, zakładając z góry, iż jest to niemożliwe.

Główna Komisja Orzekająca, po rozpoznaniu sprawy na rozprawie w dniu 23 listopada 2017 roku zważyła, co następuje.

Orzeczenie RKO powinno zostać uchylone, zaś sprawa przekazana tej Komisji do ponownego rozpoznania.

GKO opierając się na ustalonym przez RKO stanie faktycznym sprawy, potwierdzonym w zgromadzonym materiale dowodowym, uznała za zasadne odwołanie Rzecznika. Odnosząc się do braku ustalenia przez RKO i Rzecznika, czy środki pochodzące z subwencji zostały przeznaczone na wydatki czy rozchody GKO stwierdza że RKO nie może wydać orzeczenia w sprawie, w sytuacji kiedy uznaje, że brak jest konkretnych ustaleń w postępowaniu, mogących mieć wpływ na odpowiedzialność Obwinionego, nie podejmując próby ich ustalenia. Nie mniej konstatacja ta nie zmienia faktu, iż środki subwencji przeznaczonej na lata następne zostały niezgodnie z ich przeznaczeniem rozdysponowane.

GKO uznała także, że RKO – w orzeczeniu z dnia 16 maja 2017 r. dokonała błędnej wykładni art. 11 uońdftp, w zakresie możliwości wydatkowania przekazanej w grudniu danego roku na rok następny, kwoty subwencji oświatowej. Kwestią sporną, jest więc ocena konsekwencji stwierdzonego stanu faktycznego dotyczącego wydatkowania subwencji oświatowej, a w szczególności ustalenie, czy działania podejmowane przez Obwinionego są objęte normą prawną naruszenia dyscypliny finansów publicznych określonych w art. 11 ustawy. Komisja I instancji oparła swoje stanowisko na tezie, że Obwiniony nie dopuścił się naruszenia dyscypliny finansów publicznych, ponieważ nie ma możliwości ustalenia kwot wydatków dokonanych z naruszeniem przepisów dotyczących dokonywania poszczególnych rodzajów wydatków i z tego względu jego zachowanie nie nosiło cech bezprawności. .

Naruszeniem dyscypliny finansów publicznych penalizowanym w art. 11 uońdftp 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. Dobrem chronionym przepisem art. 11 uońdftp, jest możliwość dokonywania wydatków wyłącznie na cele i w wysokościach ustalonych w ustawie budżetowej, uchwale budżetowej oraz w rocznym planie finansowym jednostki sektora

finansów publicznych. Podstawowym celem omawianej normy prawnej w zakresie przekazywanej gminom subwencji oświatowej, jest ochrona przestrzegania sformalizowanych procedur wydatkowania środków publicznych, dla zapewnienia możliwości prawidłowego funkcjonowania ważnej dla sfery publicznej działalności państwa. Podkreślić należy, że w sferze publicznoprawnej nie stosuje się zasady "co nie jest zakazane, jest dozwolone", lecz zasadę "dozwolone jest to, co prawo wyraźnie przewiduje". Organom wolno zatem tylko to, na co zezwalają ustawy (orz. GKO z 29.2.2004 r., DDF/GKO/Odw.-88/1 17/2003; orz. GKO z 28.7.2011 r., BDF1/4900/53/59/11/1638). Prawidłowość podejmowanych działań, a tym samym legalność działania organów administracyjnych, stanowi bowiem istotny element efektywności i ważną przesłankę istnienia społecznej akceptacji działania aparatu administracyjnego państwa.

Odnosząc się do zarzutu Obwinionego, że dokonanie rozdysponowania subwencji oświatowej przed okresem na który została przeznaczona, nie stanowi naruszenia dyscypliny finansów publicznych, gdyż nie odpowiada definicji czynu zabronionego, zawartej w art. 11 uońdfp. GKO uznaje, że takie stanowisko jest niezasadne.

Odkodowując literalnie treść powyższego przepisu ustawy GKO uznaje, że obejmuje on swoim zakresem zakaz wydatkowania kwoty subwencji oświatowej otrzymanej w grudniu danego roku, z przeznaczeniem na sfinansowanie kosztu działalności oświatowej w roku następnym. Wydatkowanie takich kwot przychodu nie jest objęte budżetem roku w którym dany wydatek został dokonywany. W związku z tym Obwiniony odpowiedzialny za dyscyplinę finansów publicznych nie dysponował upoważnieniem do sfinansowania z takich przychodów wydatków roku bieżącego. Z istoty budżetu, jako planu rocznego w perspektywie rocznej, wynika uprawnienie do dysponowania środkami finansowymi w roku, jakiego dochody dotyczą. Roczne wydatki winny zostać co do zasady sfinansowane z przychodów danego roku wskazanych w budżecie jednostki.

Zauważyć należy, że powyższe ustalenia stanu faktycznego, jak i prawnego, co wynika z orzeczenia RKO nie budziły wątpliwości tej Komisji. RKO w wielu miejscach uzasadnienia stwierdziła że, środki pochodzące z subwencji ogólnej - część oświatowa, przekazane Gminie (...)w dniach 22.12.2014 r. i 23.12.2015 r. na styczeń 2015 i 2016 zostały wykorzystane w grudniu 2014 r. i 2015 r. mimo, że stanowiły dochód roku następnego. Nadto RKO stwierdziła, że bezspornym jest, iż Obwiniony wiedział o tym fakcie i w sposób świadomy i celowy zadysponował wydatkowanie tych środków na wydatki i rozchody w roku 2014 i 2015.

GKO uznała, że środki celowe przeznaczone na finansowanie ważnych społecznie działań państwa, mających na celu zagwarantowanie działania określonych instytucji, winny być zgodnie z przepisem art. 11 uodfp zasadnie chronione. Nawiązując do przekazywanych Gminie subwencji oświatowych stwierdzić należy, że wydatkowanie ich na cele nieobejmujące ich przeznaczenia i okresu jakiego dotyczą, stanowi naruszenie dyscypliny finansów publicznych w rozumieniu art. 11 uodfp. Sytuacji tej nie zmienia fakt, że z subwencji oświatowej przeznaczonej na rok następny zostały pokryte inne zobowiązania Gminy, ujęte w planie wydatków na rok 2014 i 2015. Dobrem chronionym przez delikt określony w art. 11 uodfp jest, po pierwsze, zasada dyrektywnego charakteru wydatków budżetowych, które stanowią nieprzekraczalny limit ustalony w uchwale budżetowej i w planie finansowym i po drugie, zasada dokonywania wydatków zgodnie z przepisami dotyczącymi poszczególnych rodzajów wydatków.

GKO uznała, że RKO ustalając powyższe, niebudzące wątpliwości fakty o wydatkowaniu subwencji oświatowej przeznaczonej na lata następne, niezasadnie uznała, że - w związku niewykazaniem przez Rzecznika we wniosku o ukaranie Obwinionego, jakie konkretnie wydatki zostały sfinansowane z subwencji – oznacza to brak możliwości zastosowania odpowiedzialności z art. 11 uodfp. W tym zakresie wskazać należy, że analizując możliwość subsumpcji określonego działania pod określoną normę prawną należy mieć na względzie, że normy prawne nie mogą stanowić luźnego, nie powiązanego ze sobą zespołu norm, lecz muszą tworzyć pewien logicznie spójny system. Interpretację konkretnej normy prawnej – tutaj pojęcia „wydatku” - należy przeprowadzić kolejno przez wszystkie typy dyrektyw interpretacyjnych bazujące na założeniach kształtujących racjonalność prawodawcy. Domniemanie racjonalności prawodawcy wywodzi się z reguły że ustawodawca nie stanowi norm sprzecznych, norm zawierających luki lub zbędnych (*L. Morawski, Wykładnia w orzecznictwie sądów. Komentarz, Toruń 2002, str. 231*).

Dokonując interpretacji zwrotu „wydatku” z art. 11 uodfp GKO uznaje, że pod powyższym określeniem w zakresie wydatkowania kwot subwencji oświatowej, w okresie na który nie została przeznaczona, należy rozumieć każde uszczuplenie kwoty subwencji niezależnie od tego, czy dane zobowiązanie Gminy zostało zapłacone tylko z kwoty subwencji, czy też w zbiegu z innymi dochodami Gminy. W tym zakresie należy także powołać się do dotychczasowego orzecznictwa GKO (przykładowo sygn.BDF1.4800.103.2015 z 26.10 2016 roku) w którym przyjęto, że pod pojęciem wydatku należy rozumieć rzeczywisty wpływ środków finansowych z konta finansowego jednostki sektora finansów publicznych. Podobna

interpretacja została przyjęta w orzeczeniu z dnia 27 października 2011 r. BDF1/4900/93/99/RN-28/11/2945, gdzie Główna Komisja Orzekająca stwierdziła, że *„podziela pogląd, zaprezentowany w dotychczasowym orzecznictwie i literaturze, zgodnie z którym wydatek należy pojmować w ujęciu kasowym, oznaczającym, że wydatek polega na rozchodzie z kasy lub rachunku bankowego jednostki”*.

Inna ocena określenia ”wydatku” zawartego w treści przepisu art. 11 uoondfp prowadziłyby do sprzecznej z intencją ustawodawcy ograniczenia jego zakresu. Nadto takie stanowisko ze względu na ciągłą zmianę salda stanu środków finansowych na rachunku jednostki, powodującego utrudnienie ustalenia, czy dany wydatek w całości został pokryty z środków subwencji, prowadziłyby – jak w tym przypadku, do swobodnego dysponowania środkami subwencji oświatowej, naruszając reguły odnoszące się zarówno do celu i okresu na jaki została przekazana.

Odnosząc się do wniosków obrońcy Obwinionego przedstawionych na rozprawie przed GKO, Główna Komisja Orzekająca uważa, że niezasadne byłoby przyjęcie stanowiska, iż biorąc pod uwagę sytuację finansową Gminy, zastaną przy obejmowaniu obowiązków Prezydenta Miasta przez Obwinionego oraz dotychczasową praktykę w tym zakresie, to działanie Obwinionego należy uznać za usprawiedliwione. GKO uznała, że powyższe nie zasługuje na aprobatę, gdyż Obwiniony z całą pewnością mógł uniknąć zarzucanego naruszenia dyscypliny finansów publicznych i dlatego nie ma podstaw do uznania braku jego winy. Nadto należy mieć na względzie fakt, że zarzucane Obwinionemu naruszenie dyscypliny finansów publicznych stanowi dwa odrębne czyny dokonane w grudniu 2014 i 2015 roku. O ile wydatkowanie subwencji w roku 2014 - chociaż niewątpliwie naruszające przepis art. 11 uoondfp, mogłoby być po części usprawiedliwione stanem finansów jednostki oraz datą objęcia urzędu Prezydenta (koniec roku budżetowego), to brak jest jakiegokolwiek przesłanki usprawiedliwiającej wydatkowania subwencji oświatowej przekazanej na rok 2016 w grudniu 2015 roku.

Odnosząc się do stanowiska Rzecznika co do potrzeby pomniejszenia kwoty wydatkowanej subwencji o kwotę należnych Gminie w danym roku przychodów z tytułu udziału w podatku dochodowym od osób fizycznych i prawnych, ale wpłaconych przez Urząd Skarbowy dopiero w styczniu roku następnego, GKO uznaje, że brak jest podstaw do przyjęcia takiej zasady i w tym zakresie akceptuje pogląd wyrażony przez RKO, iż metodą dowodową służącą ustaleniu wysokości wydatkowanej subwencji może być porównanie stanu konta służącego obsłudze tej subwencji w dwóch datach – wpływu środków subwencji i zamknięcia odpowiedniego okresu

rozliczeniowego. iż kwota wydatkowanej w grudniu danego roku subwencji oświatowej stanowi różnicę pomiędzy kwotą wpłaconej na rzecz Gminy subwencji, a stanem konta Gminy na dzień 31 grudnia 2014 czy 2015 roku. Podkreślić należy, że stanem zgodnym z prawem byłaby sytuacja, iż cała kwota subwencji oświatowej przekazanych Gminie w grudniu 2014 i 2015 roku, stanowiąca dochód odpowiednio roku 2015 i 2016 r. pozostawałaby na koniec 2014 i 2015 roku na rachunku bankowym jednostki. Powyższe wskazuje na zakaz naruszania kwoty subwencji przed okresem na jaki została przekazana Gminie. Na poparcie tego stanowiska GKO zasadne jest przywołanie ustalenia wyrażonego w orzeczeniu GKO z dnia 21 lipca 2014 r. sygn.. BDF1/4900/51/55/RN-14/14, iż *ze środków oświatowej subwencji ogólnej, otrzymanej w grudniu danego roku a przeznaczonej na finansowanie wydatków w miesiącu styczniu roku następnego, jednostka samorządu terytorialnego nie może w grudniu (w miesiącu, w którym otrzymała środki) regulować żadnych zobowiązań (w tym wymagalnych).*

Reasumując dotychczasowe ustalenia zawarte w dokumentacji postępowania, w tym w szczególności ustalenia RKO, oświadczenia i wyjaśnienia Obwinionego, stanowiska Rzecznika RKO i GKO, stwierdzić należy, że w przedmiotowym postępowaniu fakt wydatkowania w znaczącej części subwencji oświatowej przekazanej Gminie w grudniu 2014 i 2015 roku z przeznaczeniem na lata następne, miał miejsce. Obwiniony posiadał pełną wiedzę, że decydując o dokonaniu wydatków, wykorzystał w tym celu środki subwencji oświatowej przeznaczonej na rok następny, co może determinować przypisanie winy w działaniu.

GKO uznała, że z przyczyn zaprezentowanych wyżej, orzeczenie RKO jako nieodzwierciedlające pełnej oceny działania Obwinionego, powinno zostać uchylone. W takim przypadku GKO zgodnie z przepisem art. 146 ust. 2 uoandfp była zobowiązana do przekazanie sprawy do RKO do ponownego rozpoznania, ze wskazaniem zastosowania w sprawie przepisu art. 150 ust. 1 i 2 uoandfp.