



ORZECZENIE
GŁÓWNEJ KOMISJI ORZEKAJĄCEJ W SPRAWACH
O NARUSZENIE DYSCYPLINY FINANSÓW PUBLICZNYCH

Warszawa, dnia 8 grudnia 2016 r.

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

Przewodniczący:	<i>Członek GKO:</i>	<i>Maciej Berek</i>
Członkowie:	<i>Członek GKO:</i>	<i>Klaudia Stelmaszczyk</i>
	<i>Członek GKO:</i>	<i>Zdzisława Wasążnik (spr.)</i>
Protokolant:		<i>Paweł Matusiak</i>

przy udziale Zastępcy Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych Anny Rotter, po rozpoznaniu, na rozprawie w dniu 8 grudnia 2016 r., odwołania wniesionego przez Obrońcę Obwinionych:

1. (...) - pełniącego w czasie zarzucanego naruszenia dyscypliny finansów publicznych funkcję Burmistrza Gminy (...),
2. (...) - pełniącej w czasie zarzucanego naruszenia dyscypliny finansów publicznych funkcję Zastępcy Burmistrza Gminy (...),

od orzeczenia Regionalnej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Krakowie z dnia 17 czerwca 2016 r., sygn. akt: RKO-522/34/16, którym Regionalna Komisja Orzekająca uznała:

1. **Obwinionego** (...) odpowiedzialnym za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, określone w art. 18 pkt 2 ustawy, polegające na wykazaniu w podpisanym w dniu 21 lutego 2013 r. jednostkowym sprawozdaniu rocznym Rb-27S z wykonania planu dochodów budżetowych jednostki samorządu terytorialnego Gminy (...) za okres od

początku roku do dnia 31 grudnia 2012 r. danych niezgodnych z ewidencją księgową w poniższej podziale klasyfikacji budżetowej dział 758 Różne rozliczenia, rozdział 75801 Część oświatowa subwencji ogólnej dla jednostek samorządu terytorialnego, § 2920 Subwencje ogólne z budżetu państwa, w którym wykazano w kolumnie 8 Dochody otrzymane kwotę 17.790.143,00 zł z tytułu subwencji ogólnej otrzymanej z budżetu państwa, w kwocie niższej niż wynikająca z ewidencji księgowej i wpływów na rachunek bankowy w okresie, za który sporządzane było sprawozdanie tj. 17.806.918,00 zł;

Wykazanie w sprawozdaniu kwot niezgodnych z ewidencją księgową stanowi naruszenie postanowień § 9 ust. 1 i ust. 2 obowiązującego w czasie popełnienia naruszenia rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 3 lutego 2010 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz. U. Nr 20, poz. 103) w związku z § 3 ust. 4 pkt 3 załącznika nr 39 do powołanego rozporządzenia pn. „Instrukcja sporządzania sprawozdań budżetowych w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego” oraz postanowienia § 9 ust. 1 i ust. 2 aktualnie obowiązującego rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz. U. z 2014, poz. 119 z późn. zm.) w związku z § 3 ust. 4 pkt 3 załącznika nr 39 do powołanego rozporządzenia pn. „Instrukcja sporządzania sprawozdań budżetowych w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego”,

2. **Obwinioną** (...) odpowiedzialną za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, określone w art. 18 pkt 2 ustawy, polegające na wykazaniu w podpisany w dniu 20 lutego 2014 r. jednostkowym sprawozdaniu rocznym Rb-27S z wykonania planu dochodów budżetowych jednostki samorządu terytorialnego Gminy (...) za okres od początku roku do dnia 31 grudnia 2013 r. danych niezgodnych z ewidencją księgową w poniższej podziale klasyfikacji budżetowej dział 758 Różne rozliczenia, rozdział 75801 Część oświatowa subwencji ogólnej dla jednostek samorządu terytorialnego, § 2920 Subwencje ogólne z budżetu państwa, w którym wykazano w kolumnie 8 Dochody otrzymane kwotę 17.850.224,00 zł z tytułu subwencji ogólnej otrzymanej z budżetu państwa, w kwocie niższej niż wynikająca z ewidencji księgowej i wpływów na rachunek bankowy w okresie, za który sporządzane było sprawozdanie tj. 17.892.626,00 zł;
- Wykazanie w sprawozdaniu kwot niezgodnych z ewidencją księgową stanowi naruszenie postanowień § 9 ust. 1 i ust. 2 obowiązującego w czasie popełnienia naruszenia rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 3 lutego 2010 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz. U. Nr 20, poz. 103) w związku z § 3 ust. 4 pkt 3 załącznika nr 39 do powołanego rozporządzenia pn. „Instrukcja sporządzania sprawozdań budżetowych w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego” oraz postanowienia § 9 ust. 1 i ust. 2 aktualnie obowiązującego rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz. U. z 2014, poz. 119 z późn. zm.) w związku z § 3 ust. 4 pkt 3 załącznika nr 39 do powołanego rozporządzenia pn. „Instrukcja sporządzania sprawozdań budżetowych w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego”,

oraz odstąpiła od wymierzenia kary każdemu z Obwinionych, ponadto obciążyła każdego z Obwinionych obowiązkiem zwrotu kosztów postępowania na rzecz Skarbu Państwa w wysokości po 291,71 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 2013 r. poz. 168 i z 2012 r. poz. 1529 z późn. zm.) – zwanej dalej ustawą, utrzymuje w mocy zaskarżone orzeczenie.

Pouczenie:

Niniejsze orzeczenie 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

Rzecznik Dyscypliny Finansów Publicznych właściwy w sprawach rozpoznawanych przez Regionalną Komisję Orzekającą w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Krakowie skierował, do Regionalnej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Krakowie (zwanej dalej RKO) pismem z dnia 17 maja 2016 r. sygn. RDFP-510/11/16 wniosek o ukaranie upomnieniem (...) - Burmistrza Miasta (...) oraz (...) - Zastępcy Burmistrza (...).

Rozprawa przed RKO odbyła się w dniu 17 czerwca 2016 r. RKO uznała:

1. (...) - pełniącego w czasie popełnienia zarzucanego czynu funkcję Burmistrza Miasta (...) - odpowiedzialnym za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, o którym mowa w art. 18 pkt 2 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, które polegało na wykazaniu w podpisanym w dniu 21 lutego 2013 r. jednostkowym sprawozdaniu rocznym Rb-27S z wykonania planu dochodów budżetowych jednostki samorządu terytorialnego Gminy (...) za okres od początku roku do dnia 31 grudnia 2012 r. danych niezgodnych z ewidencją księgową w poniższej podziałce klasyfikacji budżetowej dział 758 Różne rozliczenia, rozdział 75801

Część oświatowa subwencji ogólnej dla jednostek samorządu terytorialnego, § 2920 Subwencje ogólne z budżetu państwa, w którym wykazano w kolumnie 8 Dochody otrzymane kwotę 17.790.143,00 zł z tytułu subwencji ogólnej otrzymanej z budżetu państwa, w kwocie niższej niż wynikająca z ewidencji księgowej i wpływów na rachunek bankowy w okresie, za który sporządzane było sprawozdanie tj. 17.806.918,00 zł.

Na podstawie art. 36 ust. 1 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych RKO odstąpiła od wymierzenia kary (...);

2. (...) - pełniącą w czasie popełnienia zarzucanego czynu funkcję Zastępcy Burmistrza (...) - odpowiedzialną za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, o którym mowa w art. 18 pkt 2 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, które polegało na wykazaniu w podpisany w dniu 20 lutego 2014 r. jednostkowym sprawozdaniu rocznym Rb-27S z wykonania planu dochodów budżetowych jednostki samorządu terytorialnego Gminy (...) za okres od początku roku do dnia 31 grudnia 2013 r. danych niezgodnych z ewidencją księgową w poniższej podziałce klasyfikacji budżetowej dział 758 Różne rozliczenia, rozdział 75801 Część oświatowa subwencji ogólnej dla jednostek samorządu terytorialnego, § 2920 Subwencje ogólne z budżetu państwa, w którym wykazano w kolumnie 8 Dochody otrzymane kwotę 17.850.224,00 zł z tytułu subwencji ogólnej otrzymanej z budżetu państwa, w kwocie niższej niż wynikająca z ewidencji księgowej i wpływów na rachunek bankowy w okresie, za który sporządzane było sprawozdanie tj. 17.892.626,00 zł.

Na podstawie art. 36 ust. 1 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych RKO odstąpiła od wymierzenia kary (...).

W orzeczeniu RKO wskazała, że wykazanie w sprawozdaniu kwot niezgodnych z ewidencją księgową stanowi naruszenie postanowień § 9 ust. 1 i ust. 2 obowiązującego w czasie popełnienia naruszenia rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 3 lutego 2010 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej w związku z § 3 ust. 4 pkt 3 załącznika nr 39 do powołanego rozporządzenia pn. „Instrukcja sporządzania sprawozdań budżetowych w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego” oraz postanowienia § 9 ust. 1 i ust. 2 aktualnie obowiązującego rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej w związku z § 3 ust. 4 pkt 3 załącznika nr 39 do powołanego rozporządzenia pn. „Instrukcja sporządzania sprawozdań budżetowych w zakresie budżetów

jednostek samorządu terytorialnego”.

Z uzasadnienia do orzeczenia wynika, że RKO na podstawie art. 24 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 roku o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych postanowiła rozpoznać sprawę według ustaw obowiązujących w dacie orzekania, tj. ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych i wydanego na jej podstawie rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej oraz ustawy z dnia 17 grudnia 2004 roku o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Art. 24 ust. 1 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych stanowi, że 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. Regulacja art. 24 dotyczy zarówno ustaw szczególnych dotyczących prawa materialnego jak i ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (orzeczenie GKO z dnia 9 marca 2009 r., BDF1/4900/115/104/08/1579).

RKO wskazała, że zarzuty podlegają ocenie prawnej w odniesieniu do:

- 1) rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 3 lutego 2010 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej wydanego na podstawie art. 41 ust. 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych obowiązującego w dacie popełnienia zarzucanego naruszenia;
- 2) rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej wydanego na podstawie art. 41 ust. 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych obowiązującego w dacie orzekania;
- 3) ustawy z dnia 17 grudnia 2004 roku o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych,
- 4) ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym .

RKO przyjęła do stosowania ustawy obowiązujące w dacie orzekania, gdyż przepisy obowiązujące w dacie popełnienia naruszenia opisanego w art. 18 pkt 2 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, w ocenie RKO, nie są dla Obwinionych względniejsze.

RKO przeanalizowała szczegółowo przepisy w zakresie sprawozdawczości budżetowej w

szczegółności:

- 1) przepisy §4 pkt 3 lit. b, §6 ust. 1 pkt 1 i §9 ust. 1 i ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 3 lutego 2010 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej oraz
- 2) przepisy §4 pkt 3 lit. b, §6 ust. 1 pkt 1 i §9 ust. 1 i ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej.

Z przepisów tych wynika, że „do sporządzania i przekazywania sprawozdań w imieniu jednostki są obowiązani w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego kierownicy jednostek organizacyjnych podległych jednostkom samorządu terytorialnego”.

Kolejno po sobie obowiązujące rozporządzenia w sprawie sprawozdawczości budżetowej wskazywały, że:

- 1) „sprawozdania jednostkowe są sporządzane przez kierowników jednostek organizacyjnych na podstawie ksiąg rachunkowych”,
a obecnie obowiązujące rozporządzenie ustala, że
- 2) „sprawozdania jednostkowe są sporządzane przez kierowników jednostek organizacyjnych na podstawie ewidencji księgowej”.

RKO uznała, że stan prawny obowiązujący w dacie zarzucanych naruszeń, pomimo zmiany w przepisach prawa materialnego określenia dokumentacji stanowiącej podstawę sporządzania jednostkowych sprawozdań budżetowych pozwalał i nadal pozwala uznawać, iż naruszeniem dyscypliny jest wykazanie danych w sprawozdaniach niezgodnych z ewidencją księgową pomimo, że zmieniony został termin stosowany w pierwotnym rozporządzeniu „księgi rachunkowe” na „ewidencja księgowa”. Powyższe potwierdza utrwalone orzecznictwo Głównej Komisji Orzekającej odnoszące się do okresu jednoczesnego obowiązywania rozporządzenia z dnia 3 lutego 2010 roku i ustawy z dnia 17 grudnia 2004 roku o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

Pojęciem „ewidencji księgowej” posługuje się obowiązujące rozporządzenie w sprawie sprawozdawczości budżetowej oraz ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych obowiązująca zarówno w dacie orzekania jak i w dacie popełnienia naruszenia oraz rozporządzenie z dnia 3 lutego 2010 roku. RKO zauważyła, że w tym rozporządzeniu stosowane są dwa pojęcia, zarówno pojęcie „ksiąg rachunkowych” użyte w przepisie § 6 ust. 1 pkt 1 oraz pojęcie „ewidencji księgowej” użyte w § 9 ust. 2.

RKO w uzasadnieniu podkreśliła, że znaczenie pojęcia „ewidencja księgową” w praktyce odnosi się do operacji zapisanych na odpowiednich kontach syntetycznych (głównych) i kontach analitycznych (pomocniczych do kont głównych). Pojęcie to nie zostało zdefiniowane w przepisach prawa, na co zwróciła uwagę GKO w uzasadnieniu orzeczenia z dnia 9 września 1996 r., BP/GKO/Odw.-27/96 niepubl. patrz L.Warzecha-Lipiec, Komentarz do ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, wyd. II. Natomiast pojęcie „ksiąg rachunkowych” występuje w ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości w szczególności w art. 4 ust. 2 i ust. 3 pkt 2, art. 6 ust. 1. Ponadto kwestie te uregulowane są w rozdziale drugim ustawy zatytułowanym „Księgi rachunkowe”. W art. 13 ww. ustawy ustalono, że „księgi rachunkowe obejmują zbiory zapisów księgowych, obrotów (sum zapisów) i sald, które tworzą:

- 1) dziennik;
- 2) księgę główną;
- 3) księgi pomocnicze;
- 4) zestawienia: obrotów i sald kont księgi głównej oraz sald kont ksiąg pomocniczych;
- 5) wykaz składników aktywów i pasywów (inwentarz).

RKO mając powyższe na uwadze uznała, że pojęcie „ewidencji księgowej” jest pojęciem węższym od pojęcia „ksiąg rachunkowych” i dotyczy zapisów księgowych, gdyż słowo „ewidencja” zgodnie ze swoim znaczeniem oznacza „spis”. W ocenie RKO analiza ustawy o rachunkowości pozwala na stwierdzenie, że pojęcie „ewidencji księgowej” nie jest pojęciem tożsamym z uwagi na to, że ustawodawca zakłada obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych w określony szczegółowo sposób wymieniając ich części składowe. Pojęcie „ewidencji księgowej” nie jest w jakikolwiek sposób doprecyzowane w przepisach, a co za tym idzie i jak przyjmuje się w praktyce, ewidencja może obejmować jakiś konkretny wycinek działalności finansowej danej jednostki zaś księgi obejmują wszystkie zdarzenia gospodarcze w postaci zapisów księgowych ich sum i sald. Zatem zmiana przepisów w ten sposób, że termin „księgi rachunkowe” zastąpiono pojęciem „ewidencji księgowej” nie wpływa, w ocenie RKO, na korzystniejszą ocenę zarzucanych naruszeń przy zastosowaniu przepisów obowiązujących w dacie popełnienia naruszenia.

RKO wskazała również, że w rozporządzeniu obowiązującym w dacie popełnienia naruszenia

zapisano, iż "kierownicy jednostek są obowiązani sporządzać sprawozdania rzetelnie i prawidłowo pod względem merytorycznym i formalno-rachunkowym". Obecnie obowiązujące rozporządzenie w sprawie sprawozdawczości budżetowej rozszerza krąg podmiotów zobowiązanych do rzetelnego i prawidłowego sporządzania sprawozdań, do czego zobowiązani zostali - „kierownicy jednostek i naczelnicy urzędów skarbowych (...)”. RKO stanęła na stanowisku, że rozszerzenie kręgu podmiotów obowiązanych właściwie sporządzać sprawozdania, w odniesieniu do stanu faktycznego zawartego we wniosku o ukaranie pozostaje bez wpływu na ocenę podnoszonych zarzutów. Kierownik jednostki był i pozostaje w obowiązku rzetelnego i prawidłowego sporządzania sprawozdań.

Zgodnie z brzmieniem § 9 ust. 2 kolejno obowiązujących rozporządzeń w sprawie sprawozdawczości budżetowej - obowiązkiem jest zachowanie zgodności kwot wykazywanych w sprawozdaniu i wynikającymi z ewidencji księgowej: „kwoty wykazane w sprawozdaniach powinny być zgodne z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej.”

RKO wskazała ponadto, że kolejno obowiązujące rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 3 lutego 2010 r. i z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (odpowiednio w § 16 pkt 3 i w §15 pkt 3) ustalają, iż „szczegółowy sposób/szczegółowe zasady sporządzania sprawozdań budżetowych w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego - określa instrukcja stanowiąca załącznik nr 39” do powyższych rozporządzeń.

Ponadto w załączniku nr 39 „Instrukcja sporządzania sprawozdań budżetowych w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego” w § 3 ust. 4 pkt 3 wskazano, że „dochody z tytułu subwencji ogólnej i dotacji celowych, otrzymanych z budżetu państwa, wykazuje się w następujący sposób: w kolumnie „Dochody otrzymane” - kwoty subwencji ogólnej i dotacji celowych, które wpłynęły na rachunek bankowy jednostek samorządu terytorialnego w okresie sprawozdawczym”.

RKO podkreśliła również, że przepis Instrukcji zawarty w rozdziale 1 „sprawozdanie Rb-27S z wykonania planu dochodów budżetowych samorządowej jednostki budżetowej/jednostki samorządu terytorialnego” w § 2 ust. 1 pkt 4 wskazuje, iż „jednostka samorządu terytorialnego sporządza sprawozdanie jednostkowe z następujących dochodów budżetowych: dotacji celowych i subwencji ogólnej otrzymanych z budżetu państwa”.

RKO postanowiła więc stosować ustawę obowiązującą w dacie orzekania jako, że przepisy obowiązujące w dacie popełnienia zarzucanych naruszeń nie są dla Obwinionych

względniejsze.

RKO w uzasadnieniu podkreśliła, że czynnością karalną jest wykazanie w sprawozdaniu danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej. Momentem „wykazania danych”, czyli popełnienia czynu jest podpisanie sprawozdania. „O wykazaniu danych możemy mówić w momencie, w którym sporządzone sprawozdanie zostaje podpisane przez uprawnione osoby i przekazane właściwym podmiotom. (...) i (...) ponoszą odpowiedzialność jako kierownik jednostki sektora finansów publicznych zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 2 ustawy odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych ((...) na mocy upoważnienia (...) z dnia 5 września 2013 r.).

Rozpatrując stopień zawinienia Obwinionych - (...) i (...) – RKO stwierdziła, że zgodnie z art. 19 ust. 2 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych ponosi osoba, której można przypisać winę w czasie popełnienia naruszenia. Wyjaśnienia i analiza przez RKO aktu sprawy oraz przepisów prawa wskazuje jednoznacznie na możliwość takiego postępowania, które pozwoliłoby uniknąć wskazanych naruszeń. RKO zauważyła, że przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 roku w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej w załączniku nr 2 (czyli w planie kont dla organu) punkt II.13 określają zakres prowadzonej ewidencji na koncie 901 „Dochody budżetu”. Służy ono do ewidencji dochodów budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Na stronie Ma konta 901 ujmuje się dochody budżetu z innych tytułów, w szczególności subwencje i dotacje, w korespondencji z kontem 133. Ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 901 powinna umożliwiać ustalenie stanu poszczególnych dochodów budżetu według podziałek planu finansowego. RKO wyjaśniła również w uzasadnieniu do orzeczenia jakie działania należało wdrożyć, by dane zawarte w sprawozdaniu budżetowym były zgodne z ewidencją księgową.

Do wykazania danych niezgodnych z ewidencją księgową doszło poprzez niewłaściwe operacje arytmetyczne dokonane na danych zawartych w ewidencji księgowej. Do dochodów roku 2012 ujęta została bowiem subwencja oświatowa, którą Gmina otrzymała w grudniu

2011 roku na styczeń 2012 r., a nie ujęta została subwencja oświatowa, którą otrzymano 20 grudnia 2012 r. na styczeń 2013 roku. Podobnie do dochodów roku 2013 ujęta została subwencja oświatowa, którą Gmina otrzymała w grudniu 2012 r. na styczeń 2013 r. a nie została ujęta subwencja oświatowa, którą otrzymano 20 grudnia 2013 r. na styczeń 2014 r. Ponieważ w sprawozdaniu Rb-27S w kolumnie 8 „dochody otrzymane” wykazuje się kwoty w ujęciu kasowym należało wykazać w niej kwoty pomniejszone odpowiednio o wpływ w grudniu 2011 roku subwencji na styczeń 2012, i otrzymanej z grudnia 2012 r. na styczeń 2013 r. i powiększone odpowiednio o subwencję przekazaną w grudniu 2012 r. na styczeń 2013 r. i w grudniu 2013 r. na styczeń 2014 r.

Powyższa sytuacja spowodowała wykazanie w sprawozdaniu kwot niezgodnych z ewidencją księgową, co stanowi naruszenie postanowień § 9 ust. 1 i ust. 2 obowiązującego w czasie popełnienia naruszenia opisanego w punkcie 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 3 lutego 2010 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej w związku z § 3 ust. 4 pkt 3 załącznika nr 39 do powołanego rozporządzenia pn. „Instrukcja sporządzania sprawozdań budżetowych w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego” oraz naruszenie § 9 ust. 1 i ust. 2 obowiązujące w czasie popełnienia naruszenia opisanego w punkcie 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej w związku z § 3 ust. 4 pkt 3 załącznika nr 39 do powołanego rozporządzenia pn. „Instrukcja sporządzania sprawozdań budżetowych w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego”.

RKO nie stwierdziła przyczyn uniemożliwiających Obwinionym wykonanie obowiązków w zakresie wykazania danych w sprawozdaniu zgodnych z ewidencją księgową. Uznając odpowiedzialność (...) i (...) za wskazane w orzeczeniu naruszenia - RKO postanowiła zastosować środek nadzwyczajny jakim jest odstąpienie od wymierzenia kary.

RKO uznała, że wymierzenie Obwinionemu nawet najłagodniejszej kary, jaką jest kara upomnienia, byłoby zbyt surowe przy uwzględnieniu okoliczności naruszenia dyscypliny finansów publicznych (por. orzeczenie GKO z dnia 10 maja 2004 r., DF/GKO/Odw.-9/1/2004/93, LEX nr 141908).

RKO - na podstawie art. 36 ust. 1 ustawy o naruszeniu dyscypliny finansów publicznych - odstąpiła od wymierzenia kary uznając, że samo postępowanie w sprawie o naruszenie dyscypliny finansów publicznych będzie adekwatne do rodzaju oraz stopnia zawinienia w

przedmiotowej sprawie, a także spełniać będzie cele w zakresie indywidualnego i społecznego oddziaływania.

Odwołanie od wyżej opisanego orzeczenia wniósł obrońca Obwinionych (pismem z dnia 14 lipca 2016 r.), zaskarżając je w całości na korzyść Obwinionych. Zarzucił RKO:

- I. błąd w ustaleniach faktycznych mających wpływ na treść orzeczenia przez wadliwe przyjęcie, że Obwinionym można było przypisać winę w czasie czynu, tj. przyjmując, że nie dołożyli oni należytej staranności, jakiej można było od nich wymagać jako osób odpowiedzialnych za wykonanie obowiązku,
- II. naruszenie § 9 ust. 1 i 2 w zw. z § 3 ust. 4 pkt 3 załącznika nr 39 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej przez jego zastosowanie, mimo że zgodnie z § 19 ust. 1 tego rozporządzenia jego przepisy miały zastosowanie po raz pierwszy do sprawozdań sporządzanych za okresy sprawozdawcze roku 2014,
- III. dodatkowo, ewentualnie naruszenie art. 28 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych poprzez dochodzenie odpowiedzialności Obwinionych, mimo że stopień szkodliwości zarzucanych im czynów jest znikomy dla finansów publicznych.

Obrońca Obwinionych wniósł o:

- I. uchylenie zaskarżonego orzeczenia w całości i uniewinnienie Obwinionych od zarzucanych im czynów,
- II. ewentualnie umorzenie postępowania wobec stwierdzenia okoliczności wymienionej w art. 78 ust. 1 pkt 7 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

W uzasadnieniu odwołania wskazał m.in., że trudno uznać, by Obwinieni nie dołożyli wymaganej staranności w wykonaniu powierzonych im obowiązków w zakresie sprawozdawczości budżetowej. Ponadto podniósł, że RKO w Krakowie nie wskazała, w jaki sposób Obwinieni mogli uniknąć wystąpienia tego rodzaju błędu, tak aby nie można było im przypisać winy. Obrońca Obwinionych podkreślił, że czyny, których dotyczyły zarzuty, polegały na naruszeniu obowiązków z zakresu sprawozdawczości, nie skutkowały jakimkolwiek uszczerbkiem dla finansów publicznych. Błąd stwierdzony w sprawozdaniach

nie miał żadnego znaczenia z punktu widzenia wykonania dochodów budżetowych. W podpisanych przez Obwinionych sprawozdaniach wystąpiło zaledwie po jednej nieprawidłowości, o niewielkim znaczeniu z punktu widzenia ogółu sumy otrzymanych dochodów objętej tymi sprawozdaniami.

Mając na uwadze wyżej ustalony stan sprawy Główna Komisja Orzekająca w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych (zwana dalej GKO) zważyła, co następuje

Stan faktyczny został prawidłowo ustalony i dostatecznie udokumentowany. Nie był też kwestionowany przez żadną ze stron postępowania.

Przy ocenie stanu prawnego z punktu widzenia art. 24 ust. 1 ustawy odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych GKO podzieliła stanowisko RKO w sprawie braku podstaw do zastosowania przy orzekaniu przepisów obowiązujących w czasie popełnienia czynu. Nietrafiony jest tym samym argument obrońcy, że „Komisja oczywiście naruszyła przepisy prawa materialnego, stosując do ustalonego stanu faktycznego przepisy rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie sprawozdawczości budżetowej z 2014 r., które nie miały do niego zastosowania, albowiem stosuje się je po raz pierwszy do sprawozdań za okresy sprawozdawcze 2014 r.”.

Stosownie do treści art. 24 ust. 1 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych 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. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 3 lutego 2010 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej zostało wprawdzie zastąpione rozporządzeniem z dnia 16 stycznia 2014 r., jednakże zmiany te nie wpłynęły na korzystniejszą ocenę zarzucanych naruszeń w aspekcie przepisów ich dotyczących i obowiązujących w dacie ich popełnienia. Taka konstatacja prowadzi w konsekwencji do analizy norm zawartych w przepisach obowiązujących w czasie orzekania. Fakt, że przepisy rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie sprawozdawczości budżetowej z 2014 r., stosuje się do sprawozdań za okresy sprawozdawcze począwszy od 2014 r. nie zmieniają prawidłowości ustaleń Komisji I instancji, bowiem zarówno przepisy rozporządzenia w sprawie sprawozdawczości budżetowej obowiązujące w czasie popełniania naruszeń, jak i

obowiązujące w czasie orzekania przed organem I instancji, regulują kwestię sporządzania sprawozdań budżetowych a ich zmiana nie ma wpływu na ocenę zachowań Obwinionych, którzy złożyli sprawozdania niezgodne z ewidencją księgową (a także z księgami rachunkowymi).

W odniesieniu do oceny stanu prawnego w części dotyczącej odpowiedzialności Obwinionych za zaistniałe naruszenie dyscypliny finansów publicznych GKO podzieliła stanowisko RKO.

GKO zauważyła, że do czasu podpisania sprawozdania mamy do czynienia z projektem sprawozdania. Sprawozdanie powstaje w momencie jego podpisania oczywiste jest więc, że za jego treść może odpowiadać wyłącznie osoba je podpisująca.

W przedmiotowej sprawie Obwinieni przed podpisaniem sprawozdań powinni upewnić się, że dane wykazane w sprawozdaniu są zgodne z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej. Skoro tego nie uczynili, a okazało się, że dane wykazane w sprawozdaniach są niezgodne z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej, to przypisanie winy i w konsekwencji odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych musi być uznane za w pełni zgodne z prawem. Wykazywanie danych w sprawozdaniach budżetowych jest okolicznością nierozzerwalnie związaną z faktem przedstawiania danych w nim zawartych na zewnątrz jednostki. Sprawozdanie budżetowe powstaje z chwilą złożenia na nim podpisu przez kierownika jednostki niezależnie od tego, kto technicznie je sporządził i kto ponad osobę kierownika jednostki podpisał je. Podpis kierownika jednostki na tym sprawozdaniu oraz czynności skutecznego pod względem prawnym przekazania sprawozdania odbiorcy są czynnościami z zakresu reprezentacji jednostki. Przekazywanie sprawozdania zaliczyć należy do czynności z zakresu reprezentacji jednostki, której to czynności nie można skutecznie przekazać innemu pracownikowi (por. wyrok Wojewódzkiego Sadu Administracyjnego w Warszawie z dnia 26 kwietnia 2010 r. sygn. akt V SA/Wa 103/10). Takie stanowisko przedstawił również Zastępca Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych wskazując, że tym konkretnym przypadkiem nie można wykazać braku winy ze strony Obwinionych.

GKO podziеляjąc stanowisko Zastępcy Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych podkreśla, że Ustawodawca wyraźnie powierzył czynności dotyczące podpisania sprawozdania osobie mającej kompetencje do działania za jednostkę, co oznacza, że mieszczą

się one w zakresie reprezentacji. Zakresu reprezentacji nie można przenieść ani ograniczyć ze skutkiem wobec osób trzecich.

GKO uznała, że RKO prawidłowo rozpatrzyła kwestię winy, biorąc pod uwagę przepisy art. 19 ust. 2 ustawy odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, zdanie drugie, i wskazując w uzasadnieniu orzeczenia, że istniała możliwość innego zachowania się Obwinionych, które mogłoby zapobiec naruszeniu dyscypliny finansów publicznych. Trafne jest stanowisko RKO, przedstawione szczegółowo w uzasadnieniu orzeczenia, że o tym, jakie dane (spośród danych zawartych w ewidencji księgowej) należy przenosić do określonego sprawozdania, przesądza instrukcja sporządzania poszczególnych sprawozdań. Taka instrukcja obowiązuje wszystkie jednostki sporządzające dane sprawozdanie, co służy zapewnieniu jednolitości i jednoznaczności zbieranych informacji. GKO zauważa, że Obwinieni nie zachowali należytej staranności przy wykonywaniu obowiązków, gdyż nadmiernie zaufali pracownikom przygotowującym sprawozdania budżetowe. Nieprawidłowości powyższych Obwinieni mogli uniknąć, sprawdzając prawidłowość wykazanych przez pracowników danych.

GKO podkreśla, że konieczność zachowania szczególnej staranności przy sporządzaniu sprawozdań budżetowych wynika między innymi z faktu, iż sprawozdania takie stanowią dokumenty o istotnym znaczeniu dla finansów publicznych. Wartości zawarte w tych sprawozdaniach pozwalają na porównywanie wybranych danych i procesów zachodzących w gospodarce finansowej danej jednostki samorządu terytorialnego. Wagę terminowo, prawidłowo i rzetelnie sporządzanych sprawozdań budżetowych i ich znaczenie dla publicznej gospodarki finansowej podkreślają w swoim orzecznictwie sądy administracyjne. Tytułem przykładu przywołać należy wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 listopada 2014 r., wydany w sprawie o sygn. akt II GSK 1533/13.

Uwzględniając powyższe GKO dokładnie przeanalizowała również możliwość zastosowania w tym przypadku art. 28 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Zgodnie z regulacjami zawartymi w tym artykule nie dochodzi się odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, którego stopień szkodliwości dla finansów publicznych jest znikomy.

GKO biorąc pod rozwagę, w granicach art. 28 ust.2 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, okoliczności jakie należy uwzględnić przy

ocenie stopnia szkodliwości naruszenia to jest: wagę naruszonych obowiązków, sposób i okoliczności ich naruszenia, skutki naruszenia - uznała, że w tym konkretnym przypadku przepis ten nie może mieć zastosowania. Przy ocenie sposobu i okoliczności przekroczenia obowiązków ciążących na sprawcy naruszenia dyscypliny finansów publicznych należy brać pod uwagę całokształt okoliczności faktycznych towarzyszących temu naruszeniu. Zdaniem GKO ład finansów publicznych wymaga „ochrony” a w tym konkretnym przypadku podejmowane działania nie były zgodne z przepisami prawa. Nie można – zdaniem GKO - brać pod uwagę tylko faktu, że błąd w wykazaniu danych skutkował niewielką różnicą w stosunku ogółu dochodów (tak jak wskazywał obrońca obwinionych w odwołaniu) i na tej podstawie uznać, iż mamy do czynienia ze znikomą szkodliwością dla finansów publicznych. Rozważając możliwość zastosowania przepisu zawartego w art. 28 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych GKO stwierdza, że sprawozdawczość budżetowa jest jednym z istotnych elementów spełnienia zasady jawności i przejrzystości finansów publicznych, a także podstawą oceny realizacji procesów związanych z gromadzeniem i rozdysponowaniem środków publicznych oraz podejmowania określonych decyzji dotyczących finansów publicznych. Wprawdzie nie doszło do uszczerplenia środków publicznych to jednak doszło do zakłócenia ładu finansów publicznych.

Z tego też względu GKO, nie doszukała się okoliczności o których mowa w art. 28 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

Główna Komisja Orzekająca po przeprowadzeniu wnikliwej analizy, biorąc pod uwagę okoliczności, o których mowa wyżej, jak również stanowisko Zastępcy Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych, który wniósł o utrzymanie orzeczenia Komisji Orzekającej I instancji GKO postanowiła jak w sentencji.