



ORZECZENIE
GŁÓWNEJ KOMISJI ORZEKAJĄCEJ W SPRAWACH
O NARUSZENIE DYSCYPLINY FINANSÓW PUBLICZNYCH

Warszawa, dnia 3 marca 2014 r.

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

Przewodniczący:	<i>Członek GKO:</i>	Maciej Berek
Członkowie:	<i>Zastępca Przewodniczącego GKO:</i>	Wojciech Robaczyński (spr.)
	<i>Członek GKO:</i>	Jacek Najfeld
Protokolant:		Dorota Machnicka

przy udziale Zastępcy Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych Pawła Laudańskiego, po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 3 marca 2014 r. odwołania wniesionego przez Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych na niekorzyść Pani (...) – w czasie popełnienia naruszenia dyscypliny finansów publicznych pełniącej funkcję Starosty (...), od orzeczenia Regionalnej Komisji Orzekającej w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Olsztynie z dnia 15 października 2013 r. sygn. akt (...), którym Komisja Orzekająca I instancji uniewinniła Panią (...) od zarzutu naruszenia dyscypliny finansów publicznych, określonego w art. 18a ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, polegającego na tym, że w dniu 25 maja 2011 r. zawarła umowę pomiędzy Powiatem (...) a Stowarzyszeniem (...), przedmiotem której było opracowanie planu audytu wraz z jego realizacją oraz sporządzanie sprawozdań z wykonanego audytu w jednostkach organizacyjnych Starostwa Powiatowego przez (...), który nie posiadał kwalifikacji do przeprowadzania audytu wewnętrznego określonych w art. 286 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, tym samym zaniechała prowadzenia od dnia 30 sierpnia 2011 r. audytu wewnętrznego w jednostce sektora finansów publicznych, do którego była zobowiązana - czym naruszyła art. 274 ust. 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2013 r., poz. 885)

oraz orzekła, że koszty postępowania ponosi Skarb Państwa,

na podstawie art. 147 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz. U. z 2013 r. poz. 168 oraz z 2012 r. poz. 1529) zwanej dalej ustawą, uchyła zaskarżone orzeczenie w całości i przekazuje sprawę do ponownego rozpoznania przez Regionalną Komisję Orzekającą w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Olsztynie.

Pouczenie:

Od niniejszego orzeczenia środek zaskarżenia nie przysługuje.

Uzasadnienie

Orzeczeniem z dnia 15 października 2013 r. Regionalna Komisja Orzekająca w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Olsztynie uniewinniła Panią (...), na podstawie art. 78 ust. 1 pkt 1 i ust. 3 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, zwanej dalej „uondfp”, od zarzutu naruszenia dyscypliny finansów publicznych z art. 18a uondfp, polegającego na tym, że w dniu 25 maja 2011 r. jako Starosta Powiatu w (...) zawarła umowę pomiędzy Powiatem (...) a Stowarzyszeniem (...), przedmiotem której było opracowanie planu audytu wraz z jego realizacją oraz sporządzanie sprawozdań z wykonanego audytu w jednostkach organizacyjnych Starostwa Powiatowego przez (...), który nie posiada kwalifikacji do przeprowadzania audytu wewnętrznego określonych w art. 286 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz. U. 2013, poz. 885 ze zm.), zwanej dalej „ufp”, a tym samym zaniechała prowadzenia od dnia 30 sierpnia 2011 r. audytu wewnętrznego w jednostce sektora finansów publicznych, a do którego była zobowiązana - czym naruszyła art. 274 ust. 3 ufp - wobec niepełnienia czynu.

W toku postępowania ustalono, że dnia 25 maja 2011 r. Starosta Powiatu w (...) Pani (...) zawarła w imieniu Powiatu (...) umowę ze Stowarzyszeniem (...), zwanym dalej „Stowarzyszeniem”, umowę, na podstawie której zlecono Stowarzyszeniu opracowanie planu audytu wraz z jego realizacją oraz sporządzanie sprawozdań z wykonanego audytu w jednostkach organizacyjnych Starostwa Powiatowego. Zgodnie z § 3 umowy, wykonawca zobowiązał się że praca wymieniona w § 1 umowy wykonana będzie przez Pana (...), zatrudnionego na umowę o pracę, na stanowisku audytora wewnętrznego z dniem 1 maja

Sygn. akt BDF1/4900/109/114/RN-27/13/RWPD-143726

2011 r. przez Stowarzyszenie (...), „który posiada wszystkie wymagane kwalifikacje do przeprowadzenia audytu i który takie zobowiązanie przyjmuje”.

Komisja Orzekająca I instancji wskazała, że, zgodnie z art. 18a uondfp, naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest zaniechanie prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce sektora finansów publicznych do tego zobowiązanej, wskutek niezatrudniania audytora wewnętrznego albo niezawierania umowy z usługodawcą. Zgodnie z art. 276 ufp, w jednostce samorządu terytorialnego zadania przypisane kierownikowi jednostki związane z audytem wewnętrznym wykonują odpowiednio: wójt, burmistrz, prezydent miasta, przewodniczący zarządu jednostki samorządu terytorialnego. Audyt wewnętrzny na podstawie art. 274 ust. 3 ufp prowadzi się zaś w jednostkach samorządu terytorialnego, jeżeli ujęta w uchwale budżetowej jednostki samorządu terytorialnego kwota dochodów i przychodów lub kwota wydatków i rozchodów przekroczyła wysokość 40.000 tys. zł.

Regionalna Komisja Orzekająca, na podstawie zebranego w sprawie materiału dowodowego w postaci uchwał Zarządu Powiatu w (...), dotyczących budżetu Powiatu na 2011 r. ustaliła, że, na podstawie uchwały Nr (...) Zarządu Powiatu w (...) z dnia 29 sierpnia 2011 r. w sprawie zmian budżetu Powiatu na 2011 r., w Starostwie Powiatowym w (...), z dniem 29 sierpnia 2011 r. została zrealizowana przesłanka z art. 274 ust. 3 ufp, zobowiązująca do przeprowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce.

W tej sytuacji Komisja Orzekająca I instancji stwierdziła, że Obwiniona wybrała sposób prowadzenia audytu poprzez zlecenie tej czynności na podstawie umowy cywilnoprawnej zewnętrznemu podmiotowi jakim jest Stowarzyszenie (...), na podstawie art. 275 pkt 2 ufp, zgodnie z którym audyt wewnętrzny może prowadzić usługodawca niezatrudniony w jednostce. Komisja zauważa, że na prowadzenie audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego przez usługodawcę zezwala art. 278 ust. 3 ufp, jeżeli ujęta w uchwale budżetowej jest kwota dochodów i przychodów oraz kwota wydatków i rozchodów jest niższa niż 100.000 tys. zł. Zgodnie z art. 279 ust. 1 pkt 3 ufp, usługodawcą o którym mowa w art. 275 pkt 2 ufp, może być spółka cywilna, spółka jawna, spółka partnerska, spółka komandytowa, spółka komandytowo-akcyjna lub osoba prawna, która zatrudnia do prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce osoby spełniające warunki określone w art. 286 ufp.

Zgodnie z art. 286 ust. 1 ufp audytorem wewnętrznym może być osoba, która:

1) ma obywatelstwo państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub innego państwa, którego obywatelom, na podstawie umów międzynarodowych lub przepisów prawa wspólnotowego, przysługuje prawo podjęcia zatrudnienia na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;

Sygn. akt BDF1/4900/109/114/RN-27/13/RWPD-143726

- 2) ma pełną zdolność do czynności prawnych oraz korzysta z pełni praw publicznych;
- 3) nie była karana za umyślne przestępstwo lub umyślne przestępstwo skarbowe;
- 4) posiada wyższe wykształcenie;
- 5) posiada następujące kwalifikacje do przeprowadzania audytu wewnętrznego:
 - a) jeden z wymienionych w ustawie certyfikatów międzynarodowych lub złożyła, w latach 2003-2006, z wynikiem pozytywnym egzamin na audytora wewnętrznego przed Komisją Egzaminacyjną powołaną przez Ministra Finansów, lub
 - b) uprawnienia biegłego rewidenta, lub
 - c) dwuletnią praktykę w zakresie audytu wewnętrznego i legitymuje się dyplomem ukończenia studiów podyplomowych w zakresie audytu wewnętrznego, wydanym przez jednostkę organizacyjną, która w dniu wydania dyplomu była uprawniona, zgodnie z odrębnymi ustawami, do nadawania stopnia naukowego doktora nauk ekonomicznych lub prawnych.

Zgodnie z ust. 2, za praktykę w zakresie audytu wewnętrznego, o której mowa w ust. 1 pkt 5 lit. d, uważa się udokumentowane przez kierownika jednostki wykonywanie czynności, w wymiarze czasu pracy nie mniejszym niż 1/2 etatu, związanych z:

- 1) przeprowadzaniem audytu wewnętrznego pod nadzorem audytora wewnętrznego;
- 2) realizacją przez inspektorów kontroli skarbowej czynności z zakresu certyfikacji i wydawania deklaracji zamknięcia pomocy finansowej ze środków pochodzących z Unii Europejskiej, o których mowa w ustawie z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz.U. z 2011 r. Nr 41, poz. 214 ze zm.);
- 3) nadzorowaniem lub wykonywaniem czynności kontrolnych, o których mowa w ustawie z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli (Dz.U. z 2012 r. poz. 82 ze zm.).

Art. 279 ust. 2 ufp wskazuje, że umowa zawarta przez jednostkę sektora finansów publicznych z usługodawcą powinna zawierać postanowienia gwarantujące prowadzenie audytu wewnętrznego zgodnie z przepisami niniejszej ustawy.

Komisja Orzekająca I instancji stwierdziła następnie, że przesłanki z art. 279 ust. 2 ufp zostały spełnione, poprzez zawarcie w umowie elementów koniecznych na co wskazują zapisy umowy w których to Stowarzyszenie w § 3 zobowiązało się, że „praca wymieniona w § 1 (opracowanie planu audytu wraz z jego realizacją oraz sporządzenie sprawozdań z wykonanego audytu w jednostkach organizacyjnych Starostwa Powiatowego) umowy wykonana będzie przez pana (...), który posiada wszystkie wymagane kwalifikacje do przeprowadzenia audytu i który takie zobowiązanie przyjmuje”. Ponadto, Komisja Orzekająca I instancji stwierdziła, że w aneksie do umowy zawartej w dniu 25 maja 2011 r. wykonawca

Sygn. akt BDF1/4900/109/114/RN-27/13/RWPD-143726

w § 1 zagwarantował prowadzenie audytu wewnętrznego zgodnie z przepisami ustawy o finansach publicznych.

W ocenie Regionalnej Komisji Orzekającej, Stowarzyszenie jako usługodawca pełni rolę gwaranta, świadcząc usługę w postaci umowy zlecenia na przeprowadzenie audytu wewnętrznego zgodnie z przepisami prawa. Stowarzyszenie, zatrudniając do przeprowadzenia audytu wewnętrznego w Starostwie Powiatowym w (...), Pana (...) było zobowiązane do weryfikacji jego uprawnień i kwalifikacji.

Komisja, na podstawie zebranego materiału dowodowego w postaci: wyjaśnień złożonych przez p. (...) odnośnie do kwalifikacji, posiadanych uprawnień i praktyki zawodowej (k.39-47, 55-56) oraz dołączonymi kserokopiami poświadczonymi za zgodność z oryginałem dyplomami, świadectwami, certyfikatami (k.59-72,110); przedłożonymi przez Pana (...) dokumentami, praktyką zawodową, referencjami i rekomendacjami (k.75, k.77, k.89-97) oraz opiniami prawnymi z Kancelarii Prawniczej w Olsztynie adwokata (...) (k. 98-102, k. 107-109), Uchwały nr 3 z dnia 30 marca 2011 r. Zarządu Stowarzyszenia (...) w sprawie potwierdzenia kwalifikacji do przeprowadzenia audytu wewnętrznego na podstawie art. 286 ust. 1 i ust. 2 lit. li 3 ufp, stwierdziła że Pan (...)spełnia wszystkie warunki określone w ww. artykule, informacji umieszczonej na stronie internetowej www.klapeikw.pl-Krajowa Lista Profesjonalnych Audytorów i Kontrolerów Wewnętrznych PIKW, zawierającej dane Pana (...), które wskazują na posiadane uprawnienia do przeprowadzania audytu wewnętrznego, jako Audytora II stopnia (k. 111). Komisja stwierdziła, że Stowarzyszenie posiadało odpowiednie dokumenty umożliwiające ocenę kwalifikacji Pana (...).

Zdaniem Komisji I instancji, poza zakresem właściwości Komisji jest analiza poprawności dokonanej subsumcji art. 286 ufp przez Stowarzyszenie w zakresie wymagań nałożonych przez ustawodawcę co do kwalifikacji Pana (...) jako audytora wewnętrznego, a także stwierdzenie nieważności przedmiotowej umowy na podstawie art. 58 k.c., co należy do kognicji sądów powszechnych.

Komisja Orzekająca I instancji podzieliła stanowisko obrońcy, odnośnie do pojęcia zaniechania na gruncie uondfp, gdzie zastosowanie ma definicja z kodeksu karnego, zgodnie z którą odpowiedzialności karnej za przestępstwo skutkowe popełnione przez zaniechanie podlega ten tylko, na kim ciążył prawny, szczególnie obowiązek zapobiegnięcia skutkowi. W przedmiotowej sprawie Obwiniona, zgodnie z wymienionymi powyżej przepisami prawa, zawarła umowę zlecenia z podmiotem zewnętrznym, usługodawcą - Stowarzyszeniem, oferującym usługę przeprowadzenia audytu wewnętrznego w Starostwie Powiatowym w (...). Stowarzyszenie przesłało pisemną ofertę nr (...) z dnia 18 lutego 2011, dla Starosty Powiatu w (...) o treści: „(...) usługowe prowadzenie audytów, zadań zapewniających czynności

Sygn. akt BDF1/4900/109/114/RN-27/13/RWPD-143726

doradcze i sprawdzające w zakresie funkcjonowania kontroli zarządczej należy do jednych z zadań statutowych stowarzyszenia"(k. 15), która tylko potwierdza charakter, sposób i zakres świadczonych usług.

Komisja Orzekająca I instancji stwierdziła, że ustawodawca nie penalizuje przeprowadzenia audytu wewnętrznego przez osobę niespełniającą wymagań z art. 286 ufp, zatrudnioną na umowę o pracę przez usługodawcę. Wobec tego Komisja uznała, że Obwiniona nie popełniła zarzucanego czynu z art. 18a uondfp.

Komisja Orzekająca I instancji wskazała, że warunkiem ponoszenia odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych jest to, aby zaniechanie wypełniające znamiona z art. 18a uondfp miało charakter zawiniony. O winie, będącej podmiotową (subiektywną) podstawą odpowiedzialności, można mówić wówczas, gdy uzasadnione jest postawienie sprawcy zarzutu z popełnienia czynu zabronionego, przy czym zarzut ten oparty jest na możliwości dania posłuchu normie prawnej. Dla przypisania winy niezbędna jest obiektywna niewłaściwość, to znaczy bezprawność postępowania, polegająca na sprzeczności z ustawą.

Staranność wymagana przez ustawodawcę odnosi się do osoby, która z racji wykonywanego zawodu posiada określoną wiedzę, stosuje specjalne umiejętności, wypełnia obowiązki służbowe wynikające z zajmowanego stanowiska lub pełnionej funkcji w sposób profesjonalny, z zachowaniem należytej pieczołowitości ich wykonania. Jest to staranność ogólnie wymagana, tj. staranność normalna, przeciętna, oceniana według kryteriów obiektywnych i generalnych, odnosząca się do wzorców zawodowych, w tym do kierownika jednostki przy zachowaniu reguł ostrożności w ujęciu obiektywnym, które warunkują ekskulpowanie sprawcy czynu.

Regionalna Komisja Orzekająca, biorąc pod uwagę całokształt okoliczności oraz zebrany w sprawie materiał dowodowy uznała, że w przedmiotowej sprawie zostały spełnione przesłanki z art. 78 ust. 1 pkt 1 w zw. z art. 78 ust. 3 uondfp, wobec powyższego uniewinniła Obwinioną od zarzucanego jej czynu z art. 18a uondfp. Od orzeczenia Komisji Orzekającej I instancji odwołanie na niekorzyść obwinionego wniósł zastępca Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych. Zaskarżonemu orzeczeniu zarzucił:

1) błędną wykładnię art 18 a uondfp poprzez uznanie, że ustawodawca nie penalizuje przeprowadzenia audytu wewnętrznego przez osobę niespełniającą wymagań z art. 286 ufp, zatrudnioną na umowę o pracę przez usługodawcę, podczas gdy z prawidłowej wykładni powyższych przepisów wynika, iż naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest niezawarcie umowy z usługodawcą, tym samym zawarcie umowy cywilnoprawnej, w której audyt wewnętrzny ma zrealizować jedynie osoba, która nie posiada uprawnienia audytora

wewnętrznego, powoduje, iż wyczerpuje to przesłanki ustawowe zaniechania prowadzenia audytu wewnętrznego,

2) błędną wykładnię art. 19 w zw. z art. 78 ust 1 pkt 1, art. 137 ust. 2 pkt 3 uondfp poprzez uznanie braku czynu a jednocześnie braku winy, podczas gdy z prawidłowej wykładni powyższych przepisów wynika, iż należy w pierwszej kolejności ustalić, czy czyn zarzucony obwinionej spełnia przesłanki naruszenia dyscypliny finansów publicznych, a dopiero później - czy możliwe będzie orzeczenie odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, co powoduje, iż rozstrzygnięcie Komisji Orzekającej I instancji nie wskazuje faktycznej podstawy prawnej orzeczenia, brak czynu czy brak winy.

Podnosząc powyższe, na zasadzie art. 138 ust. 5 oraz art. 147 ust. 1 pkt 3 uondfp Rzecznik wniósł o uchylenie w całości zaskarżonego orzeczenia i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania.

Rzecznik podniósł, m.in., że przesłuchany w charakterze świadka p. (...) zeznał, iż od 1 czerwca 2011 r. jest zatrudniony na podstawie umowy o pracę w Stowarzyszeniu (...), dodał iż do CV przedłożył zakres czynności pracownika Wydziału Kontroli Gospodarki Finansowej Regionalnej Izby Obrachunkowej z którego wyraźnie wynika, że w czasie pracy wykonywał czynności określone w ustawie o NIK i na tej podstawie Zarząd Stowarzyszenia podjął uchwałę Nr 3 z dnia 30 marca 2011 r. w sprawie potwierdzenia kwalifikacji do przeprowadzenia audytu wewnętrznego, potwierdzając tym samym posiadaną praktykę w przeprowadzeniu audytu wewnętrznego o której mowa w ust. 1 pkt 5 lit. d art. 286 ufp. Powyższe stwierdzenie jest wynikiem błędnej interpretacji art. 286 ust. 1 pkt 5 lit. d ufp w związku z art 286 ust. 2 pkt 3 ufp, co potwierdził w piśmie z dnia 8 lutego 2013 r. Pan Janusz Cichoń - Sekretarz Stanu w Ministerstwie Finansów adresowanym do Pani Ewy Kopacz - Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej, w którym jednoznacznie stwierdzono, że „analiza normatywnej treści art. 286 ust. 2 pkt 1-3 ufp nie daje podstaw do przyjęcia że realizacja zadań na stanowisku inspektora kontroli gospodarki finansowej w regionalnej izbie obrachunkowej jest tożsama z wykonywaniem czynności związanych z audytem wewnętrznym. Gdyby ustawodawca chciał uznać za wymaganą praktykę wykonywanie czynności kontrolnych przez inspektorów izb, wówczas dałby temu wyraz wymieniając je *expressis verbis*, tak jak to uczynił w odniesieniu do inspektorów kontroli skarbowej oraz kontrolerów NIK w art. 286 ust. 2 pkt 2 i 3 ufp. Zatem, dwuletni staż pracy w pełnym wymiarze czasu pracy w komórce kontroli w regionalnej izbie obrachunkowej, która realizuje inne zadania aniżeli komórka audytu wewnętrznego, nie może zastąpić rzeczonyj praktyki". Tym samym nie można podzielić wywodów prawnych Stowarzyszenia zawartych w piśmie z dnia 15 grudnia 2012 r. oraz interpretacji dokonanej w opinii prawnej z dnia 30 listopada

Sygn. akt BDF1/4900/109/114/RN-27/13/RWPD-143726

2011 r., iż (...) posiada praktykę o której mowa w art. 286 ust. 2 pkt 3 ufp, jak również nie można uznać, że posiada praktykę w zakresie o którym mowa w art. 286 ust. 2 pkt 1 ufp, tj: przeprowadzaniem audytu wewnętrznego pod nadzorem audytora wewnętrznego, ponieważ w Stowarzyszeniu (...) jest zatrudniony od 1 maja 2011 r., czyli w chwili zawarcia umowy, tj. 25 maja 2011 r. nie upłynął okres dwuletniej praktyki wymaganej przez ustawodawcę. Ponadto, przedłożone przez Stowarzyszenie dokumenty nie potwierdzają posiadania certyfikatu wymaganego przez ustawodawcę. Zdaniem Rzecznika, potwierdzeniem powyższego nie może być fakt umieszczenia na wniosek danej osoby w wykazie internetowym, prowadzonym przez osobę prawną, a nie przez instytucję państwa w ramach delegacji ustawowej.

Rzecznik podniósł także, że nie można podzielić argumentacji Komisji, iż ustawodawca nie penalizuje przeprowadzenia audytu wewnętrznego przez osobę niespełniającą wymagań z art. 286 ufp, zatrudnioną na umowie o pracę przez usługodawcę. Zaniechanie prowadzenia audytu wewnętrznego jest czynnością sprawczą. Niezatrudnianie audytora albo niezawieranie umowy z usługodawcą stanowi przyczynę tej czynności sprawczej i mając na uwadze zastosowanie przez ustawodawcę alternatywy rozłącznej (spójnik „albo”), penalizowane jest jedno z dwóch zachowań: niezatrudnienie albo niezawieranie umowy. Przyczyny niezatrudnienia audytora albo niezawarcia umowy z usługodawcą są dla bezprawności naruszenia dyscypliny finansów publicznych bez znaczenia.

Zdaniem Rzecznika, w przedmiotowej sprawie Stowarzyszenie, jako osoba prawna zatrudniła osobę, która nie posiadała stosownych kwalifikacji, tym samym nie może występować jako usługodawca. Przyjęcie interpretacji, iż usługodawca pełni rolę gwaranta świadcząc usługę powoduje iż penalizacja niezawierania umowy z usługodawcą byłaby przepisem „martwym”, ponieważ wystarczyłoby podpisanie umowy z każdym podmiotem, nawet niezaliczanym do kręgu usługodawców w rozumieniu art. 279 ust. 1 ufp.

Rzecznik nie podzielił argumentacji Komisji Orzekającej I instancji, że stwierdzając brak czynu, nie można przypisać Obwinionej winy w rozumieniu art. 19 ust. 1 uondfp. Przypisanie odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych wymaga łącznego spełnienia czterech warunków, rozpatrywanych w następującej kolejności:

- popełniony czyn jest kwalifikowany jako naruszenie dyscypliny finansów publicznych określony w art. 5-18c,
- sprawca czynu z pkt 1 jest podmiotowo zdolny do ponoszenia odpowiedzialności (mieści się w ustawowym katalogu sformułowanym w art. 4 lub 4a),
- naruszenie dyscypliny finansów publicznych miało charakter zawiniony (art. 19 ust 2),

- naruszenie dyscypliny finansów publicznych było karygodne (szkodliwe dla finansów publicznych w stopniu wyższym niż znikomy).

Zdaniem Rzecznika, o kolejności badania przesłanek odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych wypowiedziała się Główna Komisja Orzekająca w uzasadnieniu orzeczenia z dnia 18 października 2007 r. (DF/GKO-4900-55/59/07/2486). W ocenie GKO, w pierwszej kolejności należy ustalić, czy czyny zarzucane obwinionemu spełniają przesłanki naruszenia dyscypliny finansów publicznych, a dopiero później - czy możliwe będzie orzeczenie odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (art. 19 ust. 2 uondfp) Wskazana sekwencja rozważań wynika z logicznej zależności między naruszeniem dyscypliny finansów publicznych (moment obiektywny), a odpowiedzialnością za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (moment subiektywny). Mając na uwadze powyższe, stwierdzając brak czynu, niezasadne jest rozważanie kwestii winy w rozumieniu art. 19 ust 1 lub ust. 2 uondfp, co sugeruje Komisja, co spowodowało, iż w wydanym rozstrzygnięciu Komisja nie wyjaśniła podstawy prawnej, tj: brak czynu, czy brak winy, co powoduje, iż brak jest możliwości poddania kontroli instancyjnej i wniosek na niekorzyść obwinionej o uchylenie całości zaskarżonego orzeczenia i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania przez komisję orzekającą jest zasadny.

Pismem z dnia 20 grudnia 2013 r., stanowisko wobec odwołania Rzecznika zajęła obrońca obwinionej. Wniosła ona o utrzymanie orzeczenia w mocy orzeczenia Komisji Orzekającej I instancji. Zdaniem Obrońcy, podniesiony zarzut błędnej wykładni art. 18a uondfp „nie może się ostać w świetle zgromadzonego materiału dowodowego i prawidłowej interpretacji tej normy prawnej” przez Regionalną Komisję Orzekającą. Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych jest regulacją quasi-karną, co oznacza, iż normy „karne” w niej zawarte muszą być interpretowane zgodnie ze ścisłą wykładnią językową i nie mogą być nadinterpretowane.

Zastępca Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych, formułując argumenty w odwołaniu, dopuszcza się dowolności, nieuprawnionej interpretacji art. 18 a uondfp. Zdaniem obrońcy, „rozważania na temat uprawnień audytorskich Pana (...) nie mają żadnego znaczenia prawnego w tej sprawie, gdyż Pan (...) nie jest stroną umowy zlecenia z dnia 25 maja 2011 r.”. Umowa ta wypełniła wszystkie prawne przesłanki stawiane w art 279 ufp. Z wymogów formalnych wynikających z tego przepisu nie wynika, aby obligatoryjnym elementem umowy było wskazanie audytora. Nawet jeśli usługodawca zatrudnił osobę, która nie ma uprawnień audytora, to ten fakt należy oceniać w kategoriach prawa cywilnego i

ewentualnego odszkodowania za wyrządzoną szkodę, a nie w kategoriach znamion naruszenia dyscypliny finansów publicznych.

Zdaniem obrońcy, w prawie karnym ugruntował się pogląd na temat jednej z form popełnienia czynu zabronionego - sprawstwa w postaci zaniechania. Zaś „Zastępca Rzecznika usiłuje w swoich wywodach obalić ten pogląd i udowodnić, iż zaniechania można dokonać poprzez działanie, tj. poprzez zawarcie umowy zgodnie z przesłankami z art. 279 ust. 2 ufp i podmiotem wymienianym w art. 297 ust. 1 pkt 3 tej ustawy”.

Co do drugiego zarzutu Rzecznika, tj. niewskazania przez Komisję Orzekającą faktycznej podstawy prawnej orzeczenia - brak czynu czy brak winy, obrońca stwierdziła, że zarzut ten nie znajduje potwierdzenia w uzasadnieniu orzeczenia. Komisja Orzekająca I instancji orzekła o uniewinnieniu wobec niepopełnienia czynu, tym samym, nie ma podstaw prawnych do rozważań, czy można tej osobie przypisać winę. Normatywny zwrot „czynu nie popełniono” należy rozumieć zarówno w tym sensie, że dane zdarzenie w ogóle nie zaistniało, nie miało miejsca, jak i że czynu nie popełniła określona osoba. Jeśli zaś nie popełniono czynu zabronionego, to tym bardziej nie ma winy.

Zdaniem Obrońcy Obwinionej, zarzut Zastępcy Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych miałby głęboki sens, gdyby Komisja orzekła naruszenie dyscypliny finansów publicznych i uznała winę obwinionej albo uniewinniła na podstawie art. 78 ust 1 pkt 2 uodnfp, w tej sytuacji kolejność badania przesłanek: czyn zabroniony - wina jest obligatoryjnym elementem rozważań Komisji. Cytowane przez Zastępcę Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych, orzeczenie GKO, dotyczy właśnie tej sytuacji.

Wobec powyższego Obrońca wniosła o utrzymanie orzeczenia w mocy.

Główna Komisja Orzekająca zważyła, co następuje.

Orzeczenie Komisji I instancji powinno być uchylone z następujących przyczyn.

W pierwszej kolejności należy zauważyć, że nie jest prawidłowo zredagowana treść sentencji orzeczenia w zakresie opisu zarzucanego obwinionej czynu. Zgodnie z art. 18a uodnfp, naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest zaniechanie prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce sektora finansów publicznych do tego zobowiązanej, wskutek niezatrudniania audytora wewnętrznego albo niezawierania umowy z usługodawcą. Znamieniem czynu, który został zarzucony obwinionej, a od którego to zarzutu Komisja Orzekająca I instancji uniewinniła obwinioną, jest zaniechanie prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce sektora finansów publicznych do tego zobowiązanej, które przejawia się jako skutek niezatrudniania audytora wewnętrznego albo niezawierania umowy

Sygn. akt BDF1/4900/109/114/RN-27/13/RWPD-143726

z usługodawcą. Nie można zatem zgodzić się z ujęciem, że naruszeniem miałyby być to, że obwiniona „zawarła umowę (*podkreślenie – GKO*) pomiędzy Powiatem (...) a Stowarzyszeniem (...), przedmiotem której było opracowanie planu audytu wraz z jego realizacją oraz sporządzanie sprawozdań z wykonanego audytu w jednostkach organizacyjnych Starostwa Powiatowego przez (...), który nie posiada kwalifikacji do przeprowadzania audytu wewnętrznego określonych w art. 286 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (...), a tym samym zaniechała prowadzenia od dnia 30 sierpnia 2011 r. audytu wewnętrznego (*podkreślenie – GKO*) w jednostce sektora finansów publicznych, a do którego była zobowiązana (...)”. Zaniechanie to miałyby zatem polegać nie na zawarciu wymienionej umowy z usługodawcą, ale na niezawarciu stosownej umowy, wymaganej przepisami prawa (w sytuacji niezatrudniania audytora wewnętrznego). Trafnie wskazuje na to Zastępca Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych w złożonym odwołaniu, przy czym nie ma racji obrońca obwinionej, stwierdzając w złożonym piśmie, że to Rzecznik usiłuje „udowodnić, iż zaniechania można dokonać poprzez działanie, tj. poprzez zawarcie umowy (...)”. Kontrowersja ta wynika jednak z brzmienia sentencji orzeczenia, powielającego w tym zakresie nieprawidłowe ujęcie zawarte we wniosku o ukaranie. Znamiona czynu stanowiącego naruszenie dyscypliny finansów publicznych powinny znaleźć odzwierciedlenie w sentencji orzeczenia. Dotyczy to także przypadku, gdy zapada orzeczenie uniewinniające od zarzutu popełnienia naruszenia dyscypliny finansów publicznych. W sytuacji zaś, gdy – tak jak w przedmiotowej sprawie – treść zarzutu została nieprawidłowo sformułowana we wniosku o ukaranie, zadaniem Komisji Orzekającej I instancji było dokonanie stosownej korekty. Należy przy tym zauważyć, że podstawowym celem takiej korekty w niniejszej sprawie byłoby precyzyjne ustalenie, od jakiego w istocie zarzutu komisja uniewinniła obwinioną, co ma podstawowe znaczenie dla oceny całokształtu stanu faktycznego i prawnego. Należy zaznaczyć, że nie stanowiłoby to jednak przy tym wyjścia poza granice sformułowanego przez rzecznika dyscypliny finansów publicznych wniosku o ukaranie, do czego komisja orzekająca w sprawie o naruszenie dyscypliny nie jest nie jest uprawniona. Kwestia ta powinna być wzięta pod uwagę przez Regionalną Komisję Orzekającą przy ponownym rozpoznaniu sprawy.

Zgodzić się należy z poglądem wnoszącego odwołanie, że uzasadnienie orzeczenia wykazuje niekonsekwencję, przez co utrudnione jest odczytanie stanowiska Regionalnej Komisji Orzekającej. W pierwszej kolejności należało ustalić bowiem, czy doszło do popełnienia przez obwinioną czynu bezprawnego, realizującego znamiona naruszenia dyscypliny finansów publicznych określonego w art. 18a uondfp. Dopiero w razie pozytywnej odpowiedzi na to pytanie, konieczne stałoby się rozważenie kwestii możliwości lub

Sygn. akt BDF1/4900/109/114/RN-27/13/RWPD-143726

niemożliwości przypisania obwinionej winy. Z uzasadnienia zaskarżonego orzeczenia wynika, że Regionalna Komisja Orzekająca uznała, iż wspomniany czyn nie został popełniony. Świadczy o tym fragment uzasadnienia, w którym stwierdza się, że Stowarzyszenie (...) posiadało dostateczną bazę informacyjną dla stwierdzenia, czy p. (...) posiadał właściwe uprawnienia formalne do przeprowadzenia audytu wewnętrznego, i że okoliczność ta powinna być stwierdzona przez zatrudniające go Stowarzyszenie, nie zaś przez obwinioną. Komisja I instancji stwierdza w związku z tym: „Stowarzyszenie jako usługodawca pełni rolę gwaranta, świadcząc usługę w postaci umowy zlecenia na przeprowadzenie audytu wewnętrznego zgodnie z przepisami prawa. Stowarzyszenie zatrudniając do przeprowadzenia audytu wewnętrznego w Starostwie Powiatowym w (...) Pana (...) było zobowiązane do weryfikacji jego uprawnień i kwalifikacji”. W efekcie, Komisja Orzekająca I instancji „po uwzględnieniu zebranego w sprawie materiału dowodowego oraz obowiązujących przepisów prawa stwierdziła, że ustawodawca nie penalizuje przeprowadzenia audytu wewnętrznego przez osobę nie spełniającą wymagań z art. 286 ustawy o finansach publicznych, zatrudnioną na umowę o pracę przez usługodawcę”. Wobec tego „Komisja uznała, że Obwiniona zarzucanego czynu z art. 18a ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych nie popełniła”.

W świetle art. 78 ust. 1 pkt 1 oraz ust. 2 i 3 uodnfp, stwierdzenie braku czynu stanowiącego naruszenie dyscypliny finansów publicznych (przy czym może to być zarówno brak czynu „w ogóle”, jak i brak czynu po stronie obwinionego), prowadzi bezpośrednio do umorzenia postępowania lub uniewinnienia, zależnie od stadium postępowania. W takim przypadku ocena możliwości sformułowania zarzutu winy staje się bezprzedmiotowa, właśnie ze względu na brak zachowania, które miałyby podlegać ocenie. Jednak w tej konkretnej sprawie mimo uznania, że obwiniona nie popełniła zarzucanego jej czynu, Komisja Orzekająca I instancji następnie uzasadniała dalej, że zachowanie obwinionej było niezawinione, stwierdzając m.in.: „Komisja stwierdzając brak czynu nie może przypisać Obwinionej winy, gdyż zgodnie z art. 19 ust. 1 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych - odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych ponosi osoba, która popełniła czyn naruszający dyscyplinę finansów publicznych określony przez ustawę obowiązującą w czasie jego popełnienia. Art. 19 ust. 2 uodnfp wskazuje, że 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.” Niekonsekwencja w

uzasadnieniu orzeczenia Komisji Orzekającej I instancji wyraża się także w stwierdzeniu, że „warunkiem ponoszenia odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych jest to, aby zaniechanie wypełniające znamiona z art. 18a ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych miało charakter zawiniony”. Twierdzenie to – w istocie trafne – w zestawieniu z wcześniejszą częścią uzasadnienia wskazuje na pomieszczenie kwestii braku czynu i barku winy, tym bardziej, że dalej Komisja, z jednej strony mówi o staranności wymaganej przez ustawodawcę odnoszącą się „do wzorców zawodowych, w tym do kierownika jednostki przy zachowaniu reguł ostrożności w ujęciu obiektywnym, które warunkują ekskulpowanie sprawcy czynu”, by z drugiej strony stanąć na stanowisku, że „w przedmiotowej sprawie zostały spełnione przesłanki z art. 78 ust. 1 pkt 1 w zw. z art. 78 ust. 3 ustawy o odpowiedzialności za naruszeniu dyscypliny finansów publicznych”, co świadczyłoby o tym, że czyn nie został popełniony. W świetle powyższego należy zatem stwierdzić, że zachodzi wewnętrzna sprzeczność między przytoczonymi fragmentami uzasadnienia. W tym zakresie trafne jest wskazanie na te elementy przez składającego odwołanie. Z przytoczonych wyżej względów nie można się jednocześnie zgodzić ze stanowiskiem wyrażonym w piśmie obrońcy obwinionej, że zarzut niewskazania podstawy orzeczenia (brak czynu czy brak winy) nie ma w tej sprawie znaczenia.

Formułując wyżej przedstawione uwagi, Główna Komisja Orzekająca nie neguje przy tym możliwości uznania w okolicznościach przedmiotowej sprawy, że zachowanie obwinionej nie było zawinione. Ustalenie takie jest jednak możliwe dopiero przy uznaniu, że obwiniona dopuściła się zarzucanego jej czynu, tzn. że jej zachowanie było bezprawne i wypełniło znamiona określone w art. 18a uondfp. Jak już wyżej wspomniano, analiza materiału dowodowego w przedmiotowej sprawie nie była wyczerpująca. Komisja Orzekająca I instancji poświęciła swoją uwagę, m.in. wykazaniu, że obowiązki w zakresie sprawdzenia, czy osoba zatrudniona w Stowarzyszeniu jako usługodawcy spełnia wymagania w zakresie kwalifikacji niezbędnych do wykonywania czynności w zakresie przeprowadzania audytu ciąży wyłącznie na stowarzyszeniu. Komisja Orzekająca I instancji stwierdza bowiem, co następuje: „Poza zakresem właściwości Komisji jest analiza poprawności dokonanej subsumcji art. 286 ustawy o finansach publicznych przez Stowarzyszenie w zakresie wymagań nałożonych przez ustawodawcę co do kwalifikacji Pana (...) jako audytora wewnętrznego, a także stwierdzenie nieważności przedmiotowej umowy na podstawie art. 58 kodeksu cywilnego, co należy do kognicji sądów powszechnych”.

Stwierdzić jednak należy, że, o ile nie należy oczekiwać w tej sprawie od Komisji Orzekającej „stwierdzenia nieważności umowy” na podstawie art. 58 k.c., o tyle Komisja nie powinna uchylać się od oceny, czy konkretna osoba wskazana przez usługodawcę w umowie

Sygn. akt BDF1/4900/109/114/RN-27/13/RWPD-143726

z Powiatem Węgorzewskim posiada stosowne kwalifikacje formalne. Tylko bowiem w przypadku, gdyby ta osoba – jeszcze raz podkreślmy, że wskazana imiennie w treści umowy – nie mogła formalnie przeprowadzać czynności w ramach audytu, można by mówić, że audyt w rzeczywistości nie został przeprowadzony, a zatem, że doszło do zaniechania przeprowadzenia audytu, o którym mowa w art. 18a uoondfp. Główna Komisja Orzekająca nie zgadza się przy tym ze stanowiskiem obrońcy obwinionej, który stwierdza w złożonym piśmie: „Rozważania na temat uprawnień audytorskich Pana (...) nie mają żadnego znaczenia prawnego w tej sprawie, gdyż Pan (...) nie jest stroną umowy zlecenia z dnia 25 maja 2011 r. Umowa ta wypełniła wszystkie prawne przesłanki stawiane w art. 279 ustawy o finansach publicznych. Z wymogów formalnych wynikających z tego przepisu nie wynika, aby obligatoryjnym elementem umowy było wskazanie audytora. Nawet jeśli usługodawca zatrudnił osobę, która nie ma uprawnień audytora, to ten fakt należy oceniać w kategoriach prawa cywilnego i ewentualnego odszkodowania za wyrządzoną szkodę, a nie w kategoriach znamion naruszenia dyscypliny finansów publicznych.”. Abstrahując w tym miejscu od ewentualnej odpowiedzialności kontraktowej na podstawie przepisów kodeksu cywilnego, należy stwierdzić, że ocena kwalifikacji osoby wykonującej czynności w ramach audytu ze strony usługodawcy ma istotne znaczenie dla stwierdzenia zaistnienia przesłanek z art. 18a uoondfp. Przyjęcie przeciwnego poglądu prowadzić bowiem może do wniosku – na co trafnie wskazuje Zastępca Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych w złożonym odwołaniu - że kierownik jednostki sektora finansów publicznych, zawierający umowę o przeprowadzenie audytu byłby całkowicie zwolniony z obowiązku troski o to, by stosownych czynności dokonywały osoby dysponujące formalnymi kwalifikacjami i mogłyby zawrzeć umowę z jakimkolwiek podmiotem, który zaoferowałby wykonanie tego rodzaju usługi. To, że w niniejszej sprawie jako usługodawca wystąpił podmiot, co do którego nazwa, charakter działalności, wcześniej zawarte umowy z innymi jednostkami samorządowymi itd. wskazywały na profesjonalny charakter prowadzonej działalności nie może oznaczać, że okoliczności dotyczące formalnych uprawnień poszczególnych osób w ogóle nie mają znaczenia. Dopiero zatem w tym miejscu, w razie ewentualnej negatywnej odpowiedzi na pytanie o wspomniane formalne kwalifikacje, otworzyłoby się pole do rozważań na temat winy po stronie obwinionej. Kwestia sprecyzowania, czy zasadne są rozważania na temat możliwości postawienia zarzutu winy, co wymagałoby uprzedniego stwierdzenia sprawstwa po stronie obwinionej, należy już jednak do Regionalnej Komisji Orzekającej przy ponownym rozpoznawaniu sprawy. Powyższe rozważania prowadzą do wniosku, że w niniejszej sprawie nie został w sposób wyczerpujący przeanalizowany materiał dowodowy, co w istocie prowadzi do braku możliwości poprawnej subsumpcji ustalonego w sprawie stanu

Sygn. akt BDF1/4900/109/114/RN-27/13/RWPD-143726

faktycznego do treści art. 286 ufp. Należy zauważyć, że podnoszone przez strony okoliczności w toku postępowania przed Komisją Orzekającą I instancji koncentrowały się przede wszystkim na analizie dowodów dotyczących formalnych uprawnień p. (...) do przeprowadzenia audytu w jednostce samorządu terytorialnego, przy uwzględnieniu jego wcześniejszego zatrudnienia w Regionalnej Izbie Obrachunkowej. Główna Komisja Orzekająca podziela zaprezentowany w sprawie pogląd, że praktyka w zakresie audytu wewnętrznego, polegająca na nadzorowaniu lub wykonywaniu czynności kontrolnych, o których mowa w ustawie o Najwyższej Izbie Kontroli, dotyczyć może wyłącznie czynności kontrolnych w ramach kontroli NIK, nie zaś innych organów. Ze zgromadzonego w przedmiotowej sprawie materiału dowodowego wynika jednak, że p. (...) ukończył na Wydziale (...) studia podyplomowe w zakresie „Audyt i kontrola wewnętrzna”, ponadto przeprowadzał także audyty w jednostkach samorządowych. Jak z tego wynika, w świetle art. 286 ust. 1 pkt 5d ufp, w grę wejść może nie tylko kwestia posiadania lub braku uprawnień na podstawie praktyki, o której mowa w art. 286 ust. 2 pkt 3 ufp, ale także kwestia ewentualnego nabycia uprawnień, np. ze względu na posiadane doświadczenie w zakresie przeprowadzania audytu wewnętrznego pod nadzorem audytora wewnętrznego (art. 286 ust. 2 pkt 1 ufp). Nie jest zatem wystarczające oparcie się tylko na tych wyjaśnieniach i opiniach, które dotyczą dokonywania określonych czynności kontrolnych w relacji do przepisów ustawy o Najwyższej Izbie Kontroli.

Przy ponownym rozpoznawaniu sprawy ustalić należy, czy w świetle zgromadzonego materiału dowodowego spełnione były przez p. (...) przesłanki formalne uprawniające go, zgodnie z 286 ufp, do przeprowadzenia audytu w Starostwie Powiatowym w (...). Jeśliby tak było – czego Główna Komisja Orzekająca nie może stwierdzić – to oznaczałoby to, że audyt przeprowadzony w Starostwie Powiatowym w (...) został przeprowadzony przez osobę legitymującą się właściwym doświadczeniem, uprawnioną do dokonywania podjętych przez nią czynności. W takiej sytuacji należałoby uznać, że zarzut nieprzeprowadzenia audytu przez p. (...) nie jest zasadny, w związku z czym nie jest zasadne także stawianie jej zarzutu popełnienia czynu z art. 18a uondfp, biorąc pod uwagę, że zarzucanego obwinionej czynu nie popełniono. Takie stwierdzenie będzie jednak możliwe po przeprowadzeniu wnikliwej analizy materiału dowodowego przez Komisję Orzekającą I instancji. Jeżeli analiza ta doprowadzi natomiast do wniosku, że zasadne jest kwestionowanie uprawnień (...) co do przeprowadzenia audytu, to dopiero wówczas pojawi się pole do badania kwestii zawinienia obwinionej. Wtedy bowiem dopiero będzie można mówić o nieprzeprowadzeniu audytu. Na tym etapie postępowania nie można z góry przesądzić odpowiedzi na ewentualne pytanie o winę obwinionej, choć Główna Komisja Orzekająca nie podważa możliwości stwierdzenia

Sygn. akt BDF1/4900/109/114/RN-27/13/RWPD-143726

braku winy w okolicznościach konkretnej sprawy. Ocena w tym zakresie należy już jednak do Regionalnej Komisji Orzekającej przy ponownym rozpoznaniu sprawy.

Biorąc powyższe pod uwagę, Główna Komisja Orzekająca orzekła jak w sentencji.