



ORZECZENIE
GŁÓWNEJ KOMISJI ORZEKAJĄCEJ W SPRAWACH
O NARUSZENIE DYSCYPLINY FINANSÓW PUBLICZNYCH

Warszawa, dnia 13 listopada 2014 r.

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

Przewodniczący:	<i>Członek GKO:</i>	Marcin Krzywożyński
Członkowie:	<i>Członek GKO:</i>	Jadwiga Walaszczyk- Fedorowicz (<i>spr.</i>)
	<i>Członek GKO:</i>	Barbara Potocka
Protokolant:		<i>Dorota Machnicka</i>

przy udziale Zastępcy Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych Roberta Wydry, po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 13 listopada 2014 r. odwołania wniesionego przez Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych na niekorzyść Pana (...), w momencie naruszenia dyscypliny finansów publicznych pełniącego funkcję Burmistrza, od orzeczenia Regionalnej Komisji Orzekającej w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Opolu z 12 maja 2014 r., sygn. akt: ZDB-4100-6/2014, którym Komisja Orzekająca I instancji umorzyła postępowanie wobec Pana (...) w zakresie postawionego zarzutu dotyczącego naruszenia dyscypliny finansów publicznych, określonego w art. 18 pkt 1 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, polegającego na przeprowadzeniu w jednostce Urząd Miejski– czas popełnienia czynu 12 stycznia 2012 r. – inwentaryzacji gruntów wg stanu na 30 grudnia 2011 roku niezgodnie z art. 26 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2009 r. nr 152, poz. 1223 ze zm.) poprzez przyjęcie jako podstawy inwentaryzacji dokonania weryfikacji zmian w stanie gruntów, które wystąpiły w 2011 roku oraz dodania do ww. stanów salda konta 011 w zakresie gruntów, wynikającego z uprzednio przeprowadzonej inwentaryzacji;

oraz orzekła, że koszty postępowania ponosi Skarb Państwa,

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

Pouczenie:

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

Uzasadnienie

Zaskarżonym orzeczeniem Regionalna Komisja Orzekająca przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Opolu (zwana dalej także RKO) umorzyła postępowanie wobec pana (...), burmistrza Gminy, w sprawie o naruszenie dyscypliny finansów publicznych w rozumieniu art. 18 pkt 1 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (zwanej dalej uondfp), polegające na przeprowadzeniu inwentaryzacji gruntów gminy wg stanu na 30 grudnia 2011 r. niezgodnie z art. 26 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości. Za podstawę inwentaryzacji przyjęto mianowicie stan gruntów wynikający z uprzednio przeprowadzonej inwentaryzacji (na dzień 30.12.2010 r.), nie weryfikując stanu poszczególnych gruntów z dokumentami źródłowymi.

Regionalna Komisja Orzekająca wskazała w uzasadnieniu orzeczenia (w sentencji brak powołania odnośnych przepisów uondfp), że przesłanką rozstrzygnięcia o umorzeniu postępowania było uznanie stopnia szkodliwości zarzucanego Obwinionemu naruszenia dla finansów publicznych za znikomy.

Rzecznik Dyscypliny Finansów Publicznych, nie zgadzając się z orzeczeniem RKO, złożył od niego odwołanie - na niekorzyść Obwinionego - wnosząc o uchylenie orzeczenia i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania (we wniosku o ukaranie Rzecznik wniósł o wymierzenie Obwinionemu kary upomnienia).

Obwiniony nie był uprzednio karany za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

Główna Komisja Orzekająca (zwana dalej także GKO), na podstawie zgromadzonej w sprawie dokumentacji stwierdziła, że Obwiniony, działając jako burmistrz Gminy, zarządził

Sygn. akt BDF1/4900/77/78/RN-21/14

przeprowadzenie inwentaryzacji gruntów na dzień 30 grudnia 2011 r. (jako ostatni dzień roboczy roku) „metodą weryfikacji przez porównanie danych w księgach rachunkowych z danymi wynikającymi z dokumentów”. W protokole z inwentaryzacji odnotowano, m.in., że „do określenia salda konta 011 w zakresie gruntów na dzień 30.12.2011 r. przyjęto saldo konta z 30.12.2010 r., które zostało zweryfikowane w dniu 14.01.2011 r. zgodnie z protokołem weryfikacji. Następnie sprawdzono i podsumowano comiesięczne wykazy nieruchomości zbytych i nabytych przez Gminę wraz z niezbędną dokumentacją (umowy notarialne i decyzje administracyjne)”.

Pan wyjaśniał, że przed objęciem przez niego funkcji burmistrza Urząd Gminy nie posiadał danych dotyczących faktycznego stanu zasobu nieruchomości, gdyż posiadane dane ograniczały się wyłącznie do zbiorczych wielkości powierzchni i wartości nieruchomości. W wyniku podjętych przez niego działań stworzony został rejestr mienia gminy – zasób nieruchomości Gminy – zawierający dane wprowadzone „z natury z dokumentów źródłowych (decyzji, umów)”. Zakończenie i aktualizacja rejestru zbiegły się w czasie z inwentaryzacją na koniec roku 2010, która została sporządzona na podstawie zweryfikowanych dokumentów źródłowych, podlegających wpisowi do rejestru mienia gminy.

Przedstawiony wyżej stan faktyczny został właściwie udokumentowany i nie był kwestionowany przez żadną ze stron postępowania. GKO przyjęła, że został on ustalony prawidłowo.

Zastrzeżeń GKO nie nasuwa również dokonana przez Regionalną Komisję Orzekającą (tożsama z oceną Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych) ocena stanu prawnego w zakresie przepisów prawa materialnego, zgodnie z którą przyjęcie za podstawę inwentaryzacji stanu gruntów ustalonego w trakcie poprzedniej inwentaryzacji, bez zweryfikowania go w oparciu o dokumenty źródłowe, nie spełnia wymogów art. 26 ust. 1 pkt 3 ustawy o rachunkowości, a zatem zastosowany w Urzędzie Gminy sposób inwentaryzacji gruntów na koniec 2011 r. był nieprawidłowy.

Główna Komisja Orzekająca podzieliła pogląd Komisji Orzekającej I instancji w sprawie zastosowania przy orzekaniu przepisów obowiązujących w czasie orzekania. Przepisy obowiązujące w czasie popełnienia czynu nie były korzystniejsze dla Obwinionego. W okresie między tymi datami nie zmieniły się przepisy ustawy o rachunkowości dotyczące inwentaryzacji gruntów, ani też przepisy uondfp mające zastosowanie w sprawie. Zmiany w tym zakresie nie nastąpiły również do dnia orzekania przez Główną Komisję Orzekającą.

Rozpatrując sprawę Główna Komisja Orzekająca zważyła, co następuje.

Różnica stanowisk organów prowadzących postępowanie w I instancji, skutkująca zaskarżeniem orzeczenia Regionalnej Komisji Orzekającej przez Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych, dotyczy oceny stopnia szkodliwości popełnionego naruszenia dla finansów publicznych.

Regionalna Komisja Orzekająca przedstawiła w uzasadnieniu orzeczenia szereg argumentów przemawiających za uznaniem czynu, polegającego na przeprowadzeniu inwentaryzacji składników mienia jednostki niezgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości, za poważne naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

Powołując się na przepisy dotyczące inwentaryzacji oraz orzecznictwo Głównej Komisji Orzekającej w tym zakresie, Regionalna Komisja Orzekająca stwierdziła mianowicie, m.in., że:

- przy inwentaryzacji gruntów, przeprowadzanej drogą porównania ewidencji księgowej z odpowiednimi dokumentami, dokumenty te muszą być dokumentami źródłowymi, stwierdzającymi posiadanie gruntów, wskazującymi źródło ich pochodzenia i potwierdzającymi tytuł prawny do gruntów,
- dokumentami źródłowymi są umowy, odpisy aktów notarialnych, wyciągi z ksiąg wieczystych i decyzje administracyjne (tylko takie dokumenty pozwalają na przeprowadzenie rzetelnej inwentaryzacji i na weryfikację wartości poszczególnych składników mienia),
- zgodnie z przywołanym orzeczeniem GKO, wszelkie odstępstwa od zasad wynikających z ustawy o rachunkowości, w tym przeprowadzenie inwentaryzacji w taki sposób, że nie zostanie odzwierciedlony stan rzeczywisty wszystkich składników majątkowych danej jednostki, musi skutkować odpowiedzialnością sprawcy,
- przyjęty przez członków zespołu spisowego sposób inwentaryzowania gruntów uniemożliwił skuteczne zrealizowanie celu inwentaryzacji, gdyż mógł spowodować powielenie w latach następnych ewentualnego błędu z wcześniejszej inwentaryzacji gruntów, a właśnie w celu uniknięcia tego typu błędów ustawodawca postanowił, że inwentaryzacja gruntów każdorazowo powinna być przeprowadzona w oparciu o dokumenty źródłowe,
- obowiązujące przepisy nie pozwalają na przyjęcie jakiegokolwiek innego sposobu przeprowadzania inwentaryzacji, niż wskazany w art. 26 ust. 1 pkt 3 ustawy o

rachunkowości.

Regionalna Komisja Orzekająca stwierdziła jednak, że w rozpatrywanej sprawie szkodliwość czynu dla finansów publicznych jest znikoma. Powołała się przy tym w szczególności na - określone w art. 28 ust. 1 a uondfp - kryteria oceny stopnia szkodliwości czynu dla finansów publicznych, to jest wagę naruszonych obowiązków, sposób i okoliczności ich naruszenia, a także skutki naruszenia. Podstawą rozstrzygnięcia były następujące okoliczności:

- przy inwentaryzacji gruntów na 30 grudnia 2011 r. skorzystano z wyników poprzedniej inwentaryzacji, przeprowadzonej prawidłowo w oparciu o dokumenty źródłowe,
- „uproszczenie” sposobu przeprowadzenia inwentaryzacji nie wypaczyło samych zasad inwentaryzacji,
- komisja inwentaryzacyjna trzymała się zasad wynikających z ustawy o rachunkowości, dotyczących porównania stanu posiadania z dokumentami źródłowymi, zawężając to jedynie do roku, gdyż uznała że poprzednia inwentaryzacja, przeprowadzona w tym samym składzie osobowym, była rzetelna i prawidłowa, co wskazuje na znikomą szkodliwość skutków stwierdzonego czynu,
- wcześniejsza inwentaryzacja doprowadziła do uporządkowania gospodarki gruntami w Gminie i zakończenia tworzenia rejestru mienia gminy.

Rzecznik Dyscypliny Finansów Publicznych, wnosząc o uchylenie orzeczenia i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania z powodu naruszenia art. 78 ust. 1 pkt 7 w związku z art. 28 ust. 1 oraz art. 33 uondfp, poprzez bezpodstawne przyjęcie, iż w ustalonych okolicznościach zarzucany Obwinionemu czyn posiada znikomy stopień szkodliwości dla finansów publicznych, wskazał m.in. na fakt, iż argumenty uzasadniające rozstrzygnięcie Regionalnej Komisji Orzekającej pozostają w sprzeczności z dokonanyymi wcześniej przez Komisję ustaleniami, a także z powołaną w uzasadnieniu tezą z orzeczenia GKO, zgodnie z którą tego rodzaju błędy w inwentaryzacji składników majątkowych muszą skutkować odpowiedzialnością sprawcy.

Argumentację RKO Rzecznik uznał jedynie za hipotezę, którą przyjął organ orzekający na podstawie wyjaśnień Obwinionego i członków komisji inwentaryzacyjnej. Zdaniem Rzecznika hipoteza ta nie znajduje uzasadnienia w zgromadzonym materiale dowodowym, ponieważ prawidłowość przeprowadzenia poprzedniej inwentaryzacji nie była przedmiotem postępowania dowodowego w rozpatrywanej sprawie.

Z kolei argumentacja Obwinionego dotycząca braku świadomości popełniania błędów oraz

Sygn. akt BDF1/4900/77/78/RN-21/14

podkreślane przez Regionalną Komisję Orzekającą działania Obwinionego przed popełnieniem czynu (stworzenie rejestru mienia gminy i opartej na tym rejestrze inwentaryzacji za rok 2010) należą – zdaniem Rzecznika – do przesłanek, które powinny być brane pod uwagę przez organy orzekające przy wymiarze kary bądź odstąpieniu od jej wymierzenia, a nie przy ocenie stopnia szkodliwości czynu dla finansów publicznych.

Główna Komisja Orzekająca, po przeanalizowaniu argumentacji obu stron, podzieliła częściowo stanowisko Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych. Rzecznik słusznie wskazał na brak spójności sentencji orzeczenia z jego uzasadnieniem oraz na pozostałe uchybienia RKO, w tym oparcie oceny prawidłowości poprzedniej inwentaryzacji na subiektywnym przekonaniu (i zapewnieniu) członków zespołu spisowego, który ją przeprowadził, a także niedokonanie jednoznacznej, spójnej i pozbawionej wewnętrznych sprzeczności analizy i oceny okoliczności naruszenia dyscypliny finansów publicznych.

Przyczyną nieuwzględnienia odwołania przez GKO nie był brak słuszności wniesionych przez Rzecznika zastrzeżeń, lecz fakt, że odnosiły się one do uzasadnienia orzeczenia, nie podważyły jednak trafności orzeczenia RKO.

Merytoryczną zasadność rozstrzygnięcia GKO oceniła na podstawie zgromadzonej w sprawie dokumentacji, biorąc pod uwagę, że:

- prawidłowość przeprowadzenia inwentaryzacji gruntów na koniec 2010 r. została potwierdzona w sposób obiektywny – żaden podmiot na żadnym etapie badania okoliczności sprawy nie podważał faktu, że inwentaryzacja ta została sporządzona na podstawie właściwych, zweryfikowanych dokumentów źródłowych, podlegających wpisowi do rejestru mienia gminy, zatem prawidłowość inwentaryzacji należy uznać za udowodnioną (a nie tylko deklarowaną przez członków zespołu spisowego),
- wyniki inwentaryzacji gruntów na koniec 2011 r. zostały potwierdzone na podstawie prawidłowo przeprowadzonej inwentaryzacji za 2012 r., co oznacza, że nie wystąpiły błędy przy ustalaniu zmian w stanie gruntów w 2011 r., więc nie istnieje zagrożenie powielania potencjalnych błędów w przyszłości, a tym samym nieaktualne stały się zarzuty dotyczące nieosiągnięcia celu inwentaryzacji,
- przepisy art. 26 ust. 3 pkt 3 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości nie nakładają na jednostki obowiązku corocznego inwentaryzowania gruntów (dopuszczają przeprowadzanie inwentaryzacji gruntów raz na 4 lata),
- zgodnie z art. 28 ust. 1a ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za

Sygn. akt BDF1/4900/77/78/RN-21/14

naruszenie dyscypliny finansów publicznych jedną z przesłanek oceny stopnia szkodliwości popełnionego naruszenia dla finansów publicznych są skutki naruszenia.

Przeprowadzenie inwentaryzacji w sposób niezgodny z przepisami ustawy o rachunkowości wypełnia wprawdzie znamiona czynu określonego w art. 18 ust. 1 uońdfrp i nawet jeżeli, w jednostce inwentaryzację przeprowadzano częściej niż nakazywały obowiązujące przepisy, to nieprawidłowości wystąpiły i nie ma podstaw do uniewinnienia Obwinionego. W rozpatrywanej sprawie nie wystąpiły natomiast w praktyce żadne negatywne konsekwencje nieprawidłowego przeprowadzenia jednej z corocznych inwentaryzacji gruntów, co wykazały wyniki inwentaryzacji poprzedzającej ją oraz następującej w rok po niej (obie przeprowadzone prawidłowo). W tym kontekście waga naruszonych obowiązków nie była duża i dlatego zaistniały podstawy do umorzenia postępowania z uwagi na znikomą szkodliwość czynu dla finansów publicznych.

Mając na uwadze powyższe okoliczności, GKO orzekła, jak w sentencji.