



ORZECZENIE
GŁÓWNEJ KOMISJI ORZEKAJĄCEJ W SPRAWACH
O NARUSZENIE DYSCYPLINY FINANSÓW PUBLICZNYCH

Warszawa, dnia 11 grudnia 2017 r.

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

Przewodniczący:	<i>Członek GKO:</i>	Arkadiusz Babczuk (spr.)
Członkowie:	<i>Członek GKO:</i>	Leszek Paweł Biedka
	<i>Członek GKO:</i>	Janusz Sarnowski
Protokolant:		Paweł Matusiak

przy udziale Zastępcy Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych Anny Rotter, po rozpoznaniu, na rozprawie w dniu 11 grudnia 2017 r., odwołania złożonego przez Obwinionego (...) – zam. (...), od orzeczenia Regionalnej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Białymstoku z dnia 6 kwietnia 2017 r. sygn. akt: DFP-RKO-540-5/10/17, którym Komisja, uznała (...) – pełniącego w czasie zarzucanego naruszenia dyscypliny finansów publicznych funkcję Burmistrza (...), odpowiedzialnym za naruszenia dyscypliny finansów publicznych, określone w art. 18 pkt 2 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie

dyscypliny finansów publicznych (Dz. U. z 2017 r. poz. 1311 z późn. zm.) – zwanej dalej uondfp, (cyt. z sentencji) „polegających na:

- 1) wykazaniu w dniu 23.03.2016 r. w jednostkowym sprawozdaniu Rb-27S Urzędu za okres 2015 r. – w kol. należności pozostałe do zapłaty, zaległości i nadpłaty danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej na kwotę (...) zł, co było sprzeczne z §9 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie sprawozdawczości budżetowej;
- 2) wykazaniu w dniu 23.03.2016 r. w jednostkowym sprawozdaniu Rb-27S w części sporządzonej na podstawie ewidencji budżetu, na formularzu oznaczonym jako „organ” za 2015 r. (korekta nr (...) z dnia 23 marca 2016 r.), w zakresie danych dotyczących udziałów gminy w PIT za 2015 r. w par. 0010 - „Wpływy z podatku dochodowego od osób fizycznych”, rozdział 75621 - „Udziały gmin w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa”, danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej na kwotę (...) zł, co było sprzeczne z §9 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie sprawozdawczości budżetowej oraz §3 ust. 3 pkt 6 załącznika Nr 39 do tego rozporządzenia;
- 3) wykazaniu w dniu 23.03.2016 r. w jednostkowym sprawozdaniu Rb-27S w części sporządzonej na podstawie ewidencji budżetu, na formularzu oznaczonym jako „organ” za 2015 r., w zakresie danych dotyczących udziałów gminy w CIT za 2015 r. w par. 0020 - „Wpływy z podatku dochodowego od osób prawnych”, rozdział - 75621 danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej na kwotę (...) zł., co było sprzeczne z §9 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie sprawozdawczości budżetowej oraz § 3 ust. 1a załącznika nr 39 do tego rozporządzenia;
- 4) wykazaniu w dniu 23.03.2016 r. w jednostkowym sprawozdaniu Rb-27S Urzędu za okres 2015 r. w kolumnie 8 - „Dochody otrzymane” danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej na kwotę (...) zł, co było sprzeczne z §9 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie sprawozdawczości budżetowej oraz §3 ust. 1 pkt 5, ust. 3 pkt 4 i ust. 4 pkt 3 załącznika nr 39 do tego rozporządzenia;

- 5) wykazaniu w dniu 23.03.2016 r. w jednostkowym sprawozdaniu Rb-27S Urzędu za 2015 r. (korekta nr (...) z dnia 23 marca 2016 r.) w zakresie należności (zaległości) z tytułu dochodów budżetowych danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej na kwotę (...) zł., co było sprzeczne z §9 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie sprawozdawczości budżetowej oraz §3 załącznika nr 39 do tego rozporządzenia;
- 6) wykazaniu w dniu 28.01.2016 r. w jednostkowym sprawozdaniu Rb-28S Urzędu Miejskiego za 2015 r. w zakresie zobowiązań danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej na kwotę (...) zł oraz (...) zł, co było sprzeczne z §9 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie sprawozdawczości budżetowej;
- 7) wykazaniu w dniu 23.03.2016 r. w jednostkowym sprawozdaniu Rb-N sporządzonym przez Burmistrza według stanu na koniec IV kwartału 2015 r.:
 - w wierszu N.3 - „Gotówka i depozyty” danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej na kwotę (...) zł, co było sprzeczne z §9 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie sprawozdawczości budżetowej oraz §13 ust. 1 pkt 4 załącznika nr 9 do tego rozporządzenia;
 - w wierszu N.4 - „Należności wymagalne” danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej na kwotę (...) zł, co było sprzeczne z §9 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie sprawozdawczości budżetowej oraz §13 ust. 1 pkt 5 załącznika nr 9 do tego rozporządzenia;
 - w wierszu N.5 - „Pozostałe należności” danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej na kwotę (...) zł oraz (...) zł, co było sprzeczne z §9 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie sprawozdawczości budżetowej oraz §13 ust. 1 pkt 6 załącznika nr 9 do tego rozporządzenia;
- 8) wykazaniu w dniu 22.02.2016 r. w sprawozdaniu Rb-ST o stanie środków na rachunkach bankowych jednostek samorządu terytorialnego na koniec 2015 r. jako „Stan środków na rachunku budżetu” danych niezgodnych z danymi wynikającymi

z ewidencji księgowej na kwotę (...) zł, co było sprzeczne z §9 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie sprawozdawczości budżetowej oraz §22 ust. 1 załącznika nr 39 do tego rozporządzenia.”

Komisja Orzekająca I instancji wymierzyła Panu (...) karę upomnienia i obciążyła Obwinionego obowiązkiem zwrotu kosztów postępowania na rzecz Skarbu Państwa w wysokości 316,18 zł.

orzeka

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

Pouczenie:

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

Uzasadnienie

Regionalna Komisja Orzekająca w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Białymstoku (zwana dalej także – RKO) orzeczeniem z dnia 6 kwietnia 2017 r. (sygn. akt: DFP-RKO-540-5/10/17) uznała p. (...) odpowiedzialnym za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, określone w art. 18 pkt 2 uondfp, polegające na:

1. wykazaniu w dniu 23.03.2016 r. w jednostkowym sprawozdaniu Rb-27S Urzędu za okres 2015 r. – w kol. należności pozostałe do zapłaty, zaległości i nadpłaty danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej na kwotę (...) zł, co było sprzeczne z §9 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie sprawozdawczości budżetowej;
2. wykazaniu w dniu 23.03.2016 r. w jednostkowym sprawozdaniu Rb-27S w części sporządzonej na podstawie ewidencji budżetu, na formularzu oznaczonym jako „organ” za 2015 r. (korekta nr (...) z dnia 23 marca 2016 r.), w zakresie danych dotyczących udziałów gminy w PIT za 2015 r. w par. 0010 - „Wpływy z podatku dochodowego od osób

fizycznych”, rozdział 75621 - „Udziały gmin w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa”, danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej na kwotę (...) zł, co było sprzeczne z §9 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie sprawozdawczości budżetowej oraz §3 ust. 3 pkt 6 załącznika Nr 39 do tego rozporządzenia;

3. wykazaniu w dniu 23.03.2016 r. w jednostkowym sprawozdaniu Rb-27S w części sporządzonej na podstawie ewidencji budżetu, na formularzu oznaczonym jako „organ” za 2015 r., w zakresie danych dotyczących udziałów gminy w CIT za 2015 r. w par. 0020 - „Wpływy z podatku dochodowego od osób prawnych”, rozdział - 75621 danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej na kwotę (...) zł, co było sprzeczne z §9 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie sprawozdawczości budżetowej oraz § 3 ust. 1a załącznika nr 39 do tego rozporządzenia;
4. wykazaniu w dniu 23.03.2016 r. w jednostkowym sprawozdaniu Rb-27S Urzędu za okres 2015 r. w kolumnie 8 - „Dochody otrzymane” danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej na kwotę (...) zł, co było sprzeczne z §9 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie sprawozdawczości budżetowej oraz §3 ust. 1 pkt 5, ust. 3 pkt 4 i ust. 4 pkt 3 załącznika nr 39 do tego rozporządzenia;
5. wykazaniu w dniu 23.03.2016 r. w jednostkowym w sprawozdaniu Rb-27S Urzędu za 2015 r. (korekta nr (...) z dnia 23 marca 2016 r.) w zakresie należności (zaległości) z tytułu dochodów budżetowych danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej na kwotę (...) zł, co było sprzeczne z §9 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie sprawozdawczości budżetowej oraz §3 załącznika nr 39 do tego rozporządzenia;
6. wykazaniu w dniu 28.01.2016 r. w jednostkowym sprawozdaniu Rb-28S Urzędu Miejskiego za 2015 r. w zakresie zobowiązań danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej na kwotę (...) zł oraz (...) zł, co było sprzeczne z §9 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie sprawozdawczości budżetowej;
7. wykazaniu w dniu 23.03.2016 r. w jednostkowym sprawozdaniu Rb-N sporządzonym przez Burmistrza według stanu na koniec IV kwartału 2015 r.:
 - w wierszu N.3 - „Gotówka i depozyty” danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej na kwotę (...) zł, co było sprzeczne z §9 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie sprawozdawczości budżetowej oraz §13 ust. 1 pkt 4 załącznika nr 9 do tego rozporządzenia;

- w wierszu N.4 - „Należności wymagalne” danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej na kwotę (...) zł, co było sprzeczne z §9 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie sprawozdawczości budżetowej oraz §13 ust. 1 pkt 5 załącznika nr 9 do tego rozporządzenia;
- w wierszu N.5 - „Pozostałe należności” danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej na kwotę (...) zł oraz (...) zł, co było sprzeczne z §9 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie sprawozdawczości budżetowej oraz §13 ust. 1 pkt 6 załącznika nr 9 do tego rozporządzenia;

8. wykazaniu w dniu 22.02.2016 r. w sprawozdaniu Rb-ST o stanie środków na rachunkach bankowych jednostek samorządu terytorialnego na koniec 2015 r. jako „Stan środków na rachunku budżetu” danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej na kwotę (...) zł, co było sprzeczne z §9 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie sprawozdawczości budżetowej oraz §22 ust. 1 załącznika nr 39 do tego rozporządzenia.

Z wnioskiem o ukaranie Obwinionego za wyżej opisane czyny wystąpił w dniu 2 marca 2017 r. (sygn. akt (...)) Zastępca Rzecznika dyscypliny finansów publicznych właściwy w sprawach rozpatrywanych przez Regionalną Komisję Orzekającą w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Białymstoku (dalej zwany Rzecznikiem).

Po przeprowadzonej w dniu 6 kwietnia 2017 r. rozprawie z udziałem Rzecznika oraz Obwinionego, RKO poczyniła następujące ustalenia faktyczne:

W toku kontroli gospodarki finansowej gminy (...) przeprowadzonej przez Regionalną Izbę Obrachunkową w Białymstoku ujawniono wyżej wskazane nieprawidłowości.

Obwiniony, już na etapie postępowania wyjaśniającego prowadzonego przez Rzecznika, w piśmie z dnia 31 stycznia 2017 r. szczegółowo odniósł się do kolejnych nieprawidłowości, aczkolwiek nie kwestionował ich zasadności. Przyznał, że przyczyną ich popełnienia (...) *było nieprawidłowe księgowanie oraz mylne sumowanie danych do przedmiotowych sprawozdań oraz (...) w głównej mierze powstały w wyniku niewystarczającego doświadczenia i wiedzy pracowników Urzędu Miejskiego (...).* Obwiniony wskazał, że sprawozdania za 2015 r. były sporządzane przez p. (...) – pracownika Urzędu Miejskiego w (...), a zatwierdzane przez p. (...) pełniącą po raz pierwszy funkcję skarbnika gminy. Sam

Obwiniony podkreślał, że on także po raz pierwszy zajmuje stanowisko burmistrza i było to dla niego *pierwsze sprawozdanie tego rodzaju po roku zarządzania gminą*.

Zdaniem Regionalnej Komisji Orzekającej w Białymstoku, kwestia odpowiedzialności burmistrza jako kierownika jednostki sektora finansów publicznych w zakresie sprawozdawczości budżetowej w świetle obowiązujących przepisów nie budzi wątpliwości. Ogólna kompetencja w tym zakresie wynika z art. 53 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2017 r. poz. 2077, z 2018 r. poz. 62, dalej - ufp) oraz art. 60 ust. 1 ustawy dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2017 r. poz. 1875, 2232, dalej - usg), zgodnie z którymi burmistrz odpowiada za całość gospodarki finansowej miasta. Z kolei szczegółowe przepisy wykonawcze precyzują wymóg zachowania zgodności sprawozdań z ewidencją księgową, na podstawie której te sprawozdania są sporządzane. Mianowicie w odniesieniu do sprawozdań Rb-27S, Rb-28S i Rb-ST zgodnie z §6 ust. 1 pkt 1 oraz §9 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej, sprawozdania jednostkowe są sporządzane przez kierowników jednostek budżetowych na podstawie ewidencji księgowej i kwoty w nich wykazane powinny być zgodne z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej. Z kolei w odniesieniu do sprawozdań Rb-N podobna dyrektywa wynika z §4 ust. 1 pkt 1 w zw. z §6 ust. 1 pkt 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych.

Podczas rozprawy Obwiniony nie kwestionował swojej roli jako kierownika jednostki sektora finansów publicznych i obowiązków z tego wynikających, aczkolwiek wskazywał, że przedmiotowych sprawozdań nie sporządzał sam oraz nie ma doświadczenia w tym zakresie. Okoliczności te jednak w świetle przytoczonych przepisów, zdaniem Komisji nie mogły stanowić przesłanek do pomniejszenia odpowiedzialności Obwinionego jako kierownika jednostki sektora finansów publicznych. W orzecznictwie sądowym wskazuje się, że sprawozdanie budżetowe powstaje z chwilą podpisania przez kierownika jednostki, bez względu ma to, kto je technicznie sporządził. Podpis kierownika jednostki na sprawozdaniu, a następnie jego przekazanie właściwemu organowi są czynnościami z zakresu reprezentacji jednostki. Czynności te zostały powierzone przez ustawodawcę osobie posiadającej kompetencje do działania za jednostkę, co oznacza, że mieszczą się one w zakresie reprezentacji (wyrok WSA w Warszawie, sygn. V SA/Wa 1812/12, www.orzeczenia.nsa.gov.pl).

Mając na uwadze kontekst reżimu prawnego odpowiedzialności z tytułu naruszenia

dyscypliny finansów publicznych należy zwrócić uwagę, że fakt naruszenia powyższych obowiązków kierownika jednostki sektora finansów publicznych z mocy prawa nie powoduje, że taką odpowiedzialnością można go objąć. Istotnym i niezbędnym tu elementem zgodnie z art. 19 ust. 2 uoondfp jest przypisanie winy, przy czym nie można tego zrobić, jeżeli naruszenia nie można było uniknąć mimo dołożenia staranności wymaganej od osoby odpowiedzialnej za wykonanie obowiązku, którego wykonanie lub niewykonanie stanowi czyn naruszający dyscyplinę finansów publicznych. Na brak elementu winy w swoim postępowaniu wskazywał Obwiniony podczas rozprawy. W związku z tym RKO mając na uwadze cały stan faktyczny rozważyła następujące problemy. Po pierwsze, jakie okoliczności zaistniały w jednostce podczas sporządzania przedmiotowych sprawozdań za 2015 r., które by wyłączały winę Obwinionego, pod drugie zaś czy Obwiniony miał możliwość dokonania korekty sprawozdań w kontekście prowadzonej wówczas kontroli Regionalnej Izby Obrachunkowej w Białymstoku?

W odniesieniu do pierwszego problemu, tj. okoliczności które zaistniały w jednostce podczas sporządzania przedmiotowych sprawozdań za 2015 r. i które mogłyby wyłączać winę Obwinionego, wskazywał on na to iż podczas przygotowywania sprawozdań polegał na fachowości pracowników i aprobacie Skarbnika Gminy. Obwiniony zwracał uwagę, że w chwili popełnienia zarzucanych mu czynów posiadał tylko roczne doświadczenie na stanowisku burmistrza, a p. (...) jako osoba odpowiedzialna za fizyczne sporządzanie sprawozdań miała krótki (roczny) staż pracy. Gmina znajdowała się wówczas w wyjątkowej sytuacji, która wynikała ze zmiany na stanowisku skarbnika i pełnienia tej funkcji przez osobę po raz pierwszy.

RKO nie uznała jednak, że powyższe okoliczności są na tyle istotne, aby mogły dowodzić braku winy Burmistrza (...). Z przytoczonych przepisów ustawy o finansach publicznych, ustawy o samorządzie gminnym oraz przepisów rozporządzeń, jednoznacznie wynika obowiązek składania sprawozdań przez kierownika jednostki oraz wykazywania w nich danych zgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej. O ciężącej na Obwinionym odpowiedzialności z tego tytułu był świadomy, co sam przyznał podczas rozprawy. Ponadto RKO zważyła, że Obwiniony posiada 11-letnie doświadczenie z zakresu zarządzania finansami publicznymi. Jak sam przyznał zajmował stanowiska dyrektora (...) oraz prezesa Zarządu (...). Co więcej jego sposób zarządzania środkami publicznymi był weryfikowany w trakcie kontroli Najwyższej Izby Kontroli z pozytywnymi wynikami.

Z faktu sprawowania tak istotnej funkcji oraz ponoszenia odpowiedzialności za całość

gospodarki finansowej gminy, wprost wskazanej w art. 53 ust. 1 ufp oraz art. 60 ust. 1 usg, wynika również obowiązek ciążyący na Obwinionym dobierania fachowych (profesjonalnych) kadr, szczególnie w zakresie prowadzenia gospodarki finansowej jednostki. Odnosi się to zarówno do skarbnika jednostki samorządu terytorialnego, jak i do pozostałych osób zaangażowanych w procesy gospodarowania środkami publicznymi. Argumentowanie uchybień krótkim stażem pracy jest w ocenie RKO dyskwalifikujące.

W odniesieniu do drugiego problemu Obwiniony zarówno podczas postępowania wyjaśniającego, jaki i podczas rozprawy wskazywał na chęć dokonania korekty sprawozdań, w których wystąpiły nieprawidłowości, jednakże ze względu na prowadzoną kontrolę Regionalnej Izby Obrachunkowej w Białymstoku i stanowisko w tej kwestii inspektora – p. (...), która miała nie wyrazić zgody na taką korektę, zaniechał tej czynności. Jak stwierdził w postępowaniu wyjaśniającym: *Z informacji uzyskanych od Skarbnika Gminy wynika, że w trakcie kontroli rozpoczętej 18 marca 2016 r. st. Inspektor Izby – Pani (...) nie wyraziła zgody na poprawianie jakichkolwiek nieprawidłowości w księgach rachunkowych, ujawnionych w trakcie kontroli zarówno przez kontrolującego, jak i pracowników księgowości budżetowej. W związku z powyższym zmuszeni byliśmy do zawieszenia czynności związanych z przesłaniem skorygowanych sprawozdań do Regionalnej Izby Obrachunkowej w Białymstoku. Kontrolujący wskazał, iż korekty należy dokonać po otrzymaniu protokołu z kontroli, który podpisałem 19 lipca 2016 r., natomiast Rada Miejska (...) przyjęła sprawozdania za 2015 r. na sesji absolutoryjnej (...) 2016 r. Z kolei w trakcie rozprawy Obwiniony stwierdził: Mieliliśmy stały kontakt z osobą kontrolującą z (...). Wiedziałem, że od momentu marca do końca czerwca są możliwe korekty. Z perspektywy czasu można powiedzieć, że byłem głupi. Gdybym zrobił te korekty to nie byłoby sprawy, natomiast na moje nieszczęście protokół z kontroli wpłynął w lipcu a nie w połowie czerwca, a trzeba było go pod koniec czerwca przedstawić Radzie i zatwierdzić.*

Komisja nie dała wiary powyższym wyjaśnieniom Obwinionego, że to m.in. pracownicy Urzędu Miejskiego ujawniali występujące nieprawidłowości w sprawozdaniach i zgłaszali potrzebę dokonania ich korekt. Po pierwsze Burmistrz (...) nie przedstawił jakichkolwiek dokumentów, z których wynikałoby, że to któryś z pracowników dostrzegł potrzebę poprawy sprawozdań. Po drugie – wskazał on, że to głównie Skarbnik Gminy byłaby w stanie potwierdzić, że prowadziła rozmowy z inspektorami w tej kwestii i zgłaszała potrzebę korekty. Jednakże Obwiniony ani nie stawił się rozprawę ze Skarbnikiem, która mogłaby wystąpić w charakterze świadka, ani podczas postępowania dowodowego nie wniósł takiego

wniosku dowodowego. Po trzecie inspektorzy Regionalnej Izby Obrachunkowej z formalnoprawnego punktu widzenia nie mogą w żaden sposób zabronić jednostce i jej kierownikowi dokonywania korekty sprawozdań w terminach przewidzianych przepisami z zakresu sprawozdawczości budżetowej. Obarczanie kontrolujących winą za zaniechanie w tym przedmiocie wynika – zdaniem Komisji – z próby przerzucania odpowiedzialności ciężącej na kierowniku jednostki. Co istotne – dokonanie korekty musi wynikać z dostrzeżonych błędów w sprawozdaniach, a *de facto* – w przekonaniu Komisji – źródłem ujawnienia błędów występujących w sprawozdaniach za 2015 r. były spostrzeżenia inspektorów Regionalnej Izby Obrachunkowej w Białymstoku w trakcie prowadzonej kontroli, którzy w konsekwencji zauważyli potrzebę ich korekt. Brak takiej kontroli nie spowodowałby żadnych działań w tym zakresie ze strony kontrolowanej jednostki i jej Burmistrza. Komisja zgodziła się ze stanowiskiem Rzecznik, która podczas rozprawy stwierdziła: *Nie ma znaczenia czy kontrola zachęcała do wstrzymania się, jeżeli nie były to błędy spostrzeżone przez pracowników. Głównym aspektem kontroli jest fakt, kto stwierdził błędy? Czy ta korekta została złożona czy nie. Obowiązkiem kontrolującego było wykazanie tych rozbieżności i wskazanie, że takie błędy występowały. Gdyby kontrolujący takich błędów by nie ujawnił to nie ma mowy o żadnej korekcie. Istotnym jest kto stwierdził błędy.*

Pismem z dnia 30 maja 2017 r. Obwiniony zaskarżył na swoją korzyść przedmiotowe orzeczenie i wniósł o:

- 1) uchylenie zaskarżonego orzeczenia w całości i uniewinnienie Obwinionego, ewentualnie
- 2) uchylenie zaskarżonego orzeczenia i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania przez Komisję Orzekającą, ewentualnie
- 3) uchylenie zaskarżonego orzeczenia w części dotyczącej kary i odstąpienie od wymierzenia Obwinionemu kary.

Obwiniony zarzucił zaskarżonemu orzeczeniu naruszenie:

1. art. 89 ust. 1 uodnfp, polegające na braku wyczerpującego zebrania i wszechstronnego zbadania materiału dowodowego, poprzez:
 - a) nieustalenie, które z błędów w sprawozdaniach zostały dostrzeżone przez pracowników Gminy, a które przez kontrolujących,
 - b) zaniechanie przeprowadzenia dowodu z zeznań świadków, w szczególności Skarbnika Gminy (...), na okoliczność ustalenia, które błędy w sprawozdaniach

zostały spostrzeżone przez pracowników Urzędu Miejskiego (...), okoliczność w jakich kontrolująca zakazała składania korekt w trakcie trwania kontroli, w sytuacji, gdy Obwiniony w wyjaśnieniach wskazywał na okoliczność, iż potrzebę korekty nieprawidłowości w sprawozdaniach dostrzegli bezpośrednio pracownicy Urzędu Miejskiego,

- w konsekwencji błędnego ustalenia stanu faktycznego w sprawie poprzez przyjęcie, że błędy zostały dostrzeżone przez inspektora kontroli,
- 2. art. 19 ust. 2 uondfp, poprzez jego niewłaściwe zastosowanie i przypisanie winy Obwinionemu za ujawnione naruszenia, w sytuacji gdy Obwiniony mimo dołożenia należytej staranności nie był w stanie uniknąć naruszenia,
- 3. art. 76 ust. 1 i 3 uondfp, poprzez naruszenie zasady domniemania niewinności poprzez przyjęcie, że, Obwiniony jest winien błędów w sprawozdaniach, skoro nie udowodnił, że to pracownicy dostrzegli błędy i chcieli je samodzielnie poprawić,
- 4. art. 36 ust. 1 i 2 uondfp, poprzez niezastosowanie tego przepisu, pomimo, że wystąpiły przesłanki do jego zastosowania.

Obwiniony wskazał, iż w sprawie nie zebrano wyczerpującego materiału dowodowego. Przejawia się to choćby w fakcie, że RKO w uzasadnieniu zaskarżonego orzeczenia wskazała na potrzebę przesłuchania świadków, w tym Skarbnika Gminy (...), na okoliczność wykrycia przez pracowników Urzędu Miejskiego (...) nieprawidłowości w sprawozdaniach budżetowych oraz sprawozdaniach z zakresu operacji finansowych. Obwiniony zwrócił uwagę, że w toku kontroli w dniu 18 marca 2016 r. chciał dokonać korekty przedmiotowych sprawozdań, w których wykryto nieprawidłowości, ale skutecznie uniemożliwiła mu to kontrolująca - Inspektor Regionalnej Izby Obrachunkowej w Białymstoku p. (...). Zdaniem Obwinionego, kontrolująca pouczyła go, że ewentualne korekty mogą być dokonane dopiero po otrzymaniu protokołu z kontroli. W konsekwencji, zdaniem Obwinionego, zastosowanie się do zaleceń - również ustnych - osoby przeprowadzającej kontrolę w jednostce stanowi przesłankę wyłączającą winę w myśl art. 19 ust. 2 zdanie drugie uondfp.

Ponadto Obwiniony oceniając skalę ustalonych nieprawidłowości, wskazał, że *stanowią nieznaczny procent całości wykonania budżetu (...), jak również nie spowodowały uszczuplenia środków publicznych, mają charakter formalny, bez konsekwencji finansowych dla budżetu*. Zapewniał, że po usunięciu błędów według zaleceń pokontrolnych, obecnie sprawozdania zawierają dane zgodne z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej. Zapobieżeniu podobnym przypadkom w przyszłości mają służyć wdrożone przez

Obwinionego procedury, które *zapewnią rzetelne opracowywanie sprawozdań w przyszłych okresach.*

Wreszcie na zakończenie Obwiniony wskazał na podjęte przez niego działania, które miały naprawić stwierdzone nieprawidłowości i zapobiec ich występowaniu w przyszłości. Poinformował, że wszystkie błędy w sprawozdaniu za rok 2015 zostały usunięte, jak również szczególnym nadzorem objął realizację zadań z zakresu sprawozdawczości. Co więcej Skarbnik Gminy oraz osoba przygotowująca sprawozdawania miały odbyć szkolenie z zakresu sprawozdawczości, a także – jak się wyraził – zostały one *pouczone o konieczności rzetelnego ustalania danych na potrzeby sprawozdawczości.*

Główna Komisja Orzekająca w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych ustaliła i zważyła, co następuje.

Odwołanie jest niezasadne – zaskarżone orzeczenie RKO odpowiada prawu i winno być utrzymane w mocy.

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

Popęlnienie przez Odwołującego naruszenia dyscypliny finansów publicznych określonego w art. 18 pkt 2 uodnfp, w sposób wskazany w treści orzeczenia, nie budzi żadnych wątpliwości. Zgodnie z ww. przepisem (zarówno w brzmieniu obowiązującym w chwili popełnienia czynu, jak też obecnie) wykazanie w sprawozdaniu danych niezgodnych z ewidencją księgową jest naruszeniem dyscypliny finansów publicznych, natomiast w rozpatrywanym przypadku:

1. wykazanie w dniu 23.03.2016 r. w jednostkowym sprawozdaniu Rb-27S Urzędu za okres 2015 r. – w kol. należności pozostałe do zapłaty, zaległości i nadpłaty danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej na kwotę (...) zł, co było sprzeczne z §9 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie sprawozdawczości budżetowej;

2. wykazanie w dniu 23.03.2016 r. w jednostkowym sprawozdaniu Rb-27S w części sporządzonej na podstawie ewidencji budżetu, na formularzu oznaczonym jako „organ” za 2015 r. (korekta nr (...) z dnia 23 marca 2016 r.), w zakresie danych dotyczących udziałów gminy w PIT za 2015 r. w par. 0010 - „Wpływy z podatku dochodowego od osób fizycznych”, rozdział 75621 - „Udziały gmin w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa”, danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej na kwotę (...) zł, co było sprzeczne z §9 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie sprawozdawczości budżetowej oraz §3 ust. 3 pkt 6 załącznika Nr 39 do tego rozporządzenia;
3. wykazanie w dniu 23.03.2016 r. w jednostkowym sprawozdaniu Rb-27S w części sporządzonej na podstawie ewidencji budżetu, na formularzu oznaczonym jako „organ” za 2015 r., w zakresie danych dotyczących udziałów gminy w CIT za 2015 r. w par. 0020 - „Wpływy z podatku dochodowego od osób prawnych”, rozdział - 75621 danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej na kwotę (...) zł, co było sprzeczne z §9 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie sprawozdawczości budżetowej oraz § 3 ust. 1a załącznika nr 39 do tego rozporządzenia;
4. wykazanie w dniu 23.03.2016 r. w jednostkowym sprawozdaniu Rb-27S Urzędu za okres 2015 r. w kolumnie 8 - „Dochody otrzymane” danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej na kwotę (...) zł, co było sprzeczne z §9 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie sprawozdawczości budżetowej oraz §3 ust. 1 pkt 5, ust. 3 pkt 4 i ust. 4 pkt 3 załącznika nr 39 do tego rozporządzenia;
5. wykazanie w dniu 23.03.2016 r. w jednostkowym w sprawozdaniu Rb-27S Urzędu za 2015 r. (korekta nr (...) z dnia 23 marca 2016 r.) w zakresie należności (zaległości) z tytułu dochodów budżetowych danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej na kwotę 10.588,80 zł., co było sprzeczne z §9 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie sprawozdawczości budżetowej oraz §3 załącznika nr 39 do tego rozporządzenia;
6. wykazanie w dniu 28.01.2016 r. w jednostkowym sprawozdaniu Rb-28S Urzędu Miejskiego za 2015 r. w zakresie zobowiązań danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej na kwotę (...) zł oraz (...) zł, co było sprzeczne z §9 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie sprawozdawczości budżetowej;
7. wykazanie w dniu 23.03.2016 r. w jednostkowym sprawozdaniu Rb-N sporządzonym przez Burmistrza według stanu na koniec IV kwartału 2015 r.:

- w wierszu N.3 - „Gotówka i depozyty” danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej na kwotę (...) zł, co było sprzeczne z §9 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie sprawozdawczości budżetowej oraz §13 ust. 1 pkt 4 załącznika nr 9 do tego rozporządzenia;
- w wierszu N.4 - „Należności wymagalne” danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej na kwotę (...) zł, co było sprzeczne z §9 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie sprawozdawczości budżetowej oraz §13 ust. 1 pkt 5 załącznika nr 9 do tego rozporządzenia;
- w wierszu N.5 - „Pozostałe należności” danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej na kwotę (...) zł oraz (...) zł, co było sprzeczne z §9 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie sprawozdawczości budżetowej oraz §13 ust. 1 pkt 6 załącznika nr 9 do tego rozporządzenia;

8. wykazanie w dniu 22.02.2016 r. w sprawozdaniu Rb-ST o stanie środków na rachunkach bankowych jednostek samorządu terytorialnego na koniec 2015 r. jako „Stan środków na rachunku budżetu” danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej na kwotę (...) zł, co było sprzeczne z §9 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie sprawozdawczości budżetowej oraz §22 ust. 1 załącznika nr 39 do tego rozporządzenia

przez Odwołującego bezspornie miało miejsce. Okoliczności te są przyznawane przez samego Odwołującego.

Główna Komisja Orzekająca nie podziela stanowiska Odwołującego, co do braku wyczerpującego zebrania i wszechstronnego zbadania materiału dowodowego przez RKO. Obwiniony nie zasadnie przyjmuje, że kluczowe znaczenie w przedmiocie przypisania mu odpowiedzialności i winy za wykazanie w sprawozdaniach danych niezgodnych z ewidencją księgową ma to, kto te błędy zauważył. Tymczasem istota sprawy sprowadza się do tego, że generalnie za prawidłowe wykazanie danych w sprawozdaniach odpowiedzialność ponosi kierownik jednostki. Czyn występuje wówczas, gdy niezgodne z ewidencją księgową sprawozdanie zostanie podpisane i przekazane. Od Obwinionego, wbrew temu co twierdzi, można było wymagać takiego zorganizowania pracy, aby dane w sprawozdaniach były rzetelne. Przede wszystkim powinien zadbać o to aby zmiany kadrowe nie były zbyt radykalne. Jeżeli już, jak wskazuje, miał niedoświadczonych pracowników, to powinien

zapewnić im odpowiednie szkolenia. Nie do przyjęcia są argumenty, że w jednostce sektora finansów publicznych - na skutek zmian na najważniejszych stanowiskach – sprawozdania mogą być wypełniane nierzetelnie w sposób niezawiniony, ponieważ kierownik tej jednostki pełnił funkcję „dopiero” od roku. Tylko dodatkowo należy wskazać, że słusznie RKO zwróciła uwagę, iż Obwiniony miał doświadczenie w sektorze finansów publicznych. Tym bardziej waga rzetelności sprawozdawczości powinna być mu znana. Ponadto w orzecznictwie GKO ukształtował się pogląd o tym, że nadmierne obdarzanie zaufaniem poszczególnych pracowników przez kierownika jednostki sektora finansów publicznych stanowi naruszenie wymaganych reguł ostrożności. Dlatego - w świetle zgromadzonego materiału dowodowego oraz wyjaśnień złożonych przez Obwinionego - Główna Komisja Orzekająca uznaje za zasadne przypisanie mu winy. W przedstawionych okolicznościach nie sposób bowiem przyjąć, że Obwiniony mimo dołożenia należytej staranności nie był w stanie uniknąć opisanego powyżej naruszenia dyscypliny finansów publicznych. Główna Komisja Orzekająca zwraca również uwagę, że dla oceny winy Obwinionego nie ma znaczenia brak konsekwencji finansowych zarzucanych mu czynów dla budżetu gminy. Wykazanie w sprawozdaniach budżetowych oraz sprawozdaniach z zakresu operacji finansowych danych niezgodnych z ewidencją księgową stanowi naruszenie ładu finansów publicznych. Nie sposób również podzielić poglądu Obwinionego, że zastosowanie się do zaleceń osoby przeprowadzającej kontrolę w jednostce sektora finansów publicznych, stanowi przesłankę wyłączającą winę w myśl art. 19 ust. 2 zdanie drugie uondfp. Wszelkie sugestie kontrolera, nie oparte o jednoznaczną podstawę prawną, nie uchylają wyłącznej odpowiedzialności kierownika jednostki za całość jej gospodarki finansowej, a w szczególności za zgodność sprawozdań z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej. Przede wszystkim jednak, te ewentualne sugestie kontrolera, podobnie jak to, kto dostrzegł nieprawidłowości mogły mieć miejsce po popełnieniu czynów. Dlatego nie mogłyby wykluczać zawinienia. W tej sytuacji przesłuchiwanie świadków na wskazane przez Obwinionego okoliczności nie miałyby znaczenia w sprawie.

Ponadto Główna Komisja Orzekająca uznaje, że w przedmiotowej sprawie nie zachodzą przesłanki odstąpienia od wymierzenia Obwinionemu kary określone w art. 36 ust. 1 i 2 uondfp. Zgodnie z tymi przepisami w przypadkach zasługujących na szczególne uwzględnienie można, biorąc pod uwagę rodzaj i okoliczności naruszenia dyscypliny finansów publicznych lub właściwości i warunki osobiste sprawcy naruszenia dyscypliny finansów publicznych, wymierzyć karę łagodniejszego rodzaju, a nawet odstąpić od jej

wymierzenia. Ustawodawca wskazał, iż jako okoliczności łagodzące można uwzględnić w szczególności:

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

W niniejszej sprawie nie zachodzą żadne ze wskazanych powyżej okoliczności. Nie sposób również wyspecyfikować inne, równoważne im, okoliczności uzasadniające odstępnie od wymierzenia Obwinionemu kary. Należy również podkreślić, że wymierzając Obwinionemu karę RKO uwzględniła rodzaj i okoliczności naruszenia dyscypliny finansów publicznych. RKO uwzględniła również fakt dotychczasowej niekaralności Obwinionego z tytułu naruszenia dyscypliny finansów publicznych, jak również podjęcie przez Obwinionego działań naprawczych, które w przyszłości miałyby zapobiec wystąpieniu nieprawidłowości w sporządzanych sprawozdaniach budżetowych.

W tej sprawie nie można uznać, że wymierzona Obwinionemu kara upomnienia jest zbyt surowa. Jest to najłagodniejsza z kar przewidzianych za naruszenie dyscypliny finansów publicznych i została wymierzona za szereg nieprawidłowości. Czyny określone w art. 18 pkt 2 uońdfp co do zasady nie wywołują skutków finansowych, dlatego okoliczność, że - jak twierdzi Obwiniony - skutek finansowy w tej sprawie nie wystąpił, nie może być podstawą do zastosowania instytucji nadzwyczajnej odstępnie od wymierzenia kary. Tym bardziej, że zasada jawności finansów publicznych została naruszona wiele razy, a wysokość błędów nie może być uznana za nieznaczną. Nawet gdyby świadkowie potwierdzili wersję przedstawianą przez Obwinionego, w zakresie tego, kto dostrzegł nieprawidłowości oraz, iż kontroler „zabroniła” Obwinionemu podejmowania pewnych czynności, to te zeznania i tak nie mogłyby przesądzić o odstępnie od wymierzenia Obwinionemu kary. Te okoliczności nie miały znaczenia w sprawie, dlatego nie było podstaw do przesłuchiwania świadków.

Uwzględniając powyższe, orzeczono jak w sentencji.