



ORZECZENIE
GŁÓWNEJ KOMISJI ORZEKAJĄCEJ W SPRAWACH
O NARUSZENIE DYSCYPLINY FINANSÓW PUBLICZNYCH

Warszawa, dnia 3 października 2016 r.

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

Przewodniczący:	<i>Członek GKO:</i>	Tomasz Słaboszowski (spr.)
Członkowie:	<i>Przewodniczący GKO:</i>	Jan Pyrcak
	<i>Z-ca Przewodniczącego GKO:</i>	Wojciech Robaczyński
Protokolant:		Paweł Matusiak

przy udziale Zastępcy Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych **Roberta Wydry,**

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 3 października 2016 r., odwołania wniesionego przez Zastępcą Rzecznika Dyscypliny na niekorzyść Obwinionej (...), zam. (...), od orzeczenia Regionalnej Komisji Orzekającej w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Kielcach z dnia 5 kwietnia 2016 r., sygn. akt: KDF-53/8/2016/1374,1375, którym Komisja Orzekająca, uniewinniła Panią (...)-pełniącą w czasie zarzucanego naruszenia dyscypliny finansów publicznych funkcję sekretarza (...)- od naruszeń dyscypliny finansów publicznych określonych (cyt. z sentencji) „w art. 18 pkt 2 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz. U. z 2013 r., poz. 168 j.t.), polegającego na wykazaniu w jednostkowych miesięcznych sprawozdaniach Rb-27S z wykonania planu dochodów budżetowych Urzędu Gminy (...) wg stanu na dzień 31.10.2014 r. i 30.11.2014 r. sporządzonych w dniach 10.11.2014 r. i 10.12.2014 r. w kolumnie nr 7, Dochody wykonane (wpływy minus zwroty) kwoty udziałów w podatku dochodowym od osób fizycznych przekazanych na rachunek Gminy przez Ministerstwo Finansów, które nie wynikały z ewidencji księgowej, czym naruszono § 9 ust. 1 i ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z

dnia 16 stycznia 2014 roku w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz. U. z 2014 r., poz. 119 ze zm.) w związku z § 3 ust. 3 pkt 3 oraz § 3 ust. 4 pkt 3 załącznika Nr 39 do mniejszego rozporządzenia.”

Komisja Orzekająca I instancji orzekła, że koszty postępowania ponosi Skarbu Państwa.

Główna Komisja Orzekająca

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

Pouczenie:

Od niniejszego orzeczenia środek zaskarżenia nie przysługuje.

Uzasadnienie

Orzeczeniem z dnia 5 kwietnia 2016 r. Regionalna Komisja Orzekająca w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Kielcach (zwana dalej Komisją Orzekającą I instancji) uniewinniła, na podstawie art. 78 ust. 3 w związku z art. 78 ust. 1 pkt. 2 ustawy, (...) od naruszenia dyscypliny finansów publicznych z art. 18 pkt. 2 ustawy, polegającego na wykazaniu w jednostkowych miesięcznych sprawozdaniach Rb-27S z wykonania planu dochodów budżetowych Urzędu Gminy (...) wg stanu na dzień 31.10.2014 r. i 30.11.2014 r. sporządzonych w dniach 10.11.2014 r. i 10.12.2014 r. w kolumnie nr 7 „*Dochody wykonane (wpływy minus zwroty)*” kwoty udziałów w podatku dochodowym od osób fizycznych przekazanych na rachunek Gminy przez Ministerstwo Finansów, które nie wynikały z ewidencji księgowej, czym naruszono § 9 ust. 1 i ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz. U z 2014r., poz. 119 ze zm.) w związku z § 3 ust. 3 pkt. 3 oraz § 3 ust. 4 pkt. 3 załącznika nr 39 do niniejszego rozporządzenia.

W uzasadnieniu Komisja Orzekająca I instancji wskazała, iż zasady sporządzania sprawozdań budżetowych są określone w rozporządzeniu Ministra Finansów w sprawie

sprawozdawczości budżetowej. Zgodnie § 9 ust. 1 wymienionego rozporządzenia kierownicy jednostek, kierownicy jednostek obsługujących i naczelnicy urzędów skarbowych są zobowiązani sporządzić sprawozdania rzetelnie i prawidłowo pod względem merytorycznym i formalno-rachunkowym, natomiast zgodnie z § 9 ust. 2, kwoty wykazane w sprawozdaniach powinny być zgodne z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej. Szczegółowe zasady sporządzania sprawozdań i wykazywania danych w poszczególnych kolumnach sprawozdań określa załącznik nr 39 do tego rozporządzenia zatytułowany „*instrukcja sporządzania sprawozdań budżetowych w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego*”, gdzie określone również zostały zasady sporządzania sprawozdań Rb-27S. W § 3 ust. 3 tejże instrukcji określone zostały zasady wykazywania dochodów z tytułu udziałów jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych, otrzymane z centralnego rachunku bieżącego budżetu państwa.

W przedmiotowych sprawozdaniach niezgodnie z wyżej wymienionymi zasadami sporządzania sprawozdań wykazano dane dotyczące udziałów jednostek samorządu terytorialnego we wpływach w podatku dochodowym od osób fizycznych, otrzymane z centralnego rachunku bieżącego budżetu państwa, gdyż w sprawozdaniach według stanu na dzień 31 października 2014 r. i 30 listopada 2014 r. wykazano kwoty dochodów otrzymanych w kolumnie „Dochody wykonane...” zamiast kwoty udziałów należne za okres sprawozdawczy. Błąd ten spowodowany był naruszeniem zasad prowadzenia ewidencji księgowej i nieujmowaniem należnych dochodów w tych miesiącach z powyższego tytułu w ewidencji księgowej budżetu na kontach 224 „Rozrachunki z budżetami” i 901 „Dochody budżetu”, co stanowi naruszenie zasad funkcjonowania tych kont określonych w załączniku nr 2 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont do budżetu państwa, budżetu jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej. (Dz. U. z 2013r. poz. 289 ze zm.). Jednakże w ocenie Komisji Orzekającej I instancji naruszenie zasad funkcjonowania kont oraz przepisów art. 20 ust. 1 ustawy o rachunkowości, w związku z nieujmowaniem zdarzeń w okresie którego dotyczą, może skutkować wadliwością (rzetelnością) ksiąg rachunkowych, ale nie jest spenalizowane jako czyn stanowiący naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

W związku z tym w uzasadnieniu Komisja Orzekająca I instancji stwierdziła, iż czynu zarzuconego przez Rzecznika w ogóle nie popełniono – o wykazaniu w sprawozdaniach

budżetowych danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej można mówić tylko w przypadku ustalenia różnic pomiędzy danymi wykazanymi w sprawozdaniu, a danymi wynikającymi z ewidencji księgowej, co nie miało miejsca w przedmiotowej sprawie. W ocenie Komisji Orzekającej I instancji, czyn określony w art. 18 pkt. 2 ustawy, dotyczący wykazywania danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej, koresponduje w zakresie sprawozdań Rb-27S z przepisem § 9 ust. 2 rozporządzenia w sprawie sprawozdawczości budżetowej, do naruszenia którego nie doszło. Wykazanie danych niezgodnie z zasadami sporządzania sprawozdań określonymi w instrukcji, skutkujące również naruszeniem postanowień instrukcji oraz § 9 ust. 1 rozporządzenia w sprawie sprawozdawczości budżetowej, zdaniem Komisji Orzekającej I instancji, w tak wykazanym stanie faktycznym predestynuje sprawę do uniewinnienia, ze wskazaniem jako podstawy prawnej art. 78 ust. 3 w związku z art. 78 ust. 1 pkt. 2 ustawy, ponieważ zachowanie Obwinionej narusza jakieś normy prawne, ale nie jest penalizowane na gruncie ustawy.

Pismem z dnia 10 maja 2016 r. oskarżenie wniosło odwołanie na niekorzyść Obwinionej, żądając uchylenia zaskarżonego orzeczenia, zarzucając mu obrazę art. 78 ust. 1 pkt. 2 ustawy i wnosząc o przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania przez Komisję Orzekającą I instancji. Zdaniem Rzecznika, Komisja Orzekająca I instancji nie miała podstaw do uniewinnienia (...). Rzecznik podniósł argument, iż dochody z tytułu udziałów w podatku dochodowym od osób fizycznych zarówno za miesiąc październik, jak i listopad zostały zaksięgowane na koncie 133 „Rachunek budżetu”, a zatem ujęte zostały w ewidencji księgowej, a nie wykazane w sprawozdaniach Rb-27S za te miesiące. W ocenie Rzecznika, żaden przepis ustawy nie wskazuje, iż ewidencja księgowa obejmuje w przypadku udziałów w podatku dochodowym od osób fizycznych tylko konto 224 „Rozrachunki budżetu” i 901 „Dochody budżetu”. Ewidencja księgowa to również ewidencja środków na koncie 133 „Rachunek budżetu”. A zatem w przedmiotowej sprawie wystąpiły różnice pomiędzy danymi wykazanymi w sprawozdaniach Rb-27S, wg stanu na dzień 31.10.2014 r. i 30.11.2014r., z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej.

W tej sytuacji, zdaniem Rzecznika, w przedmiotowej sprawie nie zachodziły żadne przesłanki pozwalające na uznanie, że nie popełniono czynu naruszenia dyscypliny finansów publicznych z art. 18 pkt. 2 ustawy, co pozwala uznać winę i przypisać (...) odpowiedzialność. W związku z tym wniesiono o uchylenie zaskarżonego orzeczenia i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania.

Na dzień 3 października 2016 r. przed Główną Komisją Orzekającą w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych została wyznaczona rozprawa, na którą stawili się: Obwiniona, prawidłowo powiadomiona o terminie rozprawy, obrońca Obwinionej (...), nie powiadomiona o terminie rozprawy, z uwagi na zbyt krótki okres pomiędzy wyznaczeniem pełnomocnika, a samym terminem rozprawy. Zarówno jednak (...), jak i (...) wyraziły wolę aby rozprawa została przeprowadzona. Stawił się na rozprawę także Zastępca Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych Robert Wydra. Na samej rozprawie strona oskarżycielska podtrzymała odwołanie, a strona obwiniona wniosła o utrzymanie orzeczenia I instancji w mocy.

Biorąc powyższe pod uwagę Główna Komisja Orzekająca zważyła co następuje.

Orzeczenie I instancji nie może się ostać.

Podstawowa kwestia, która powinna zostać wyjaśniona przez Komisję Orzekającą I instancji to problem wykraczający poza treść odwołania, a mianowicie kto w Gminie (...) jest uprawniony do podpisywania sprawozdawczości budżetowej oraz na jakiej podstawie przedmiotowe sprawozdania sporządzała Sekretarz Gminy (...). Należy zwrócić uwagę, że właściwie z dokumentów źródłowych, to jest z samych kserokopii potwierdzonych za zgodność z oryginałem sprawozdań stanowiących materiał dowodowy niniejszej sprawy nie sposób odczytać kto jest podpisany w miejscu przeznaczonym na podpis Kierownika jednostki/Przewodniczącego zarządu. Ponadto, w świetle wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 26 kwietnia 2010 r., sygn. akt VSA/Wa 103/10 – <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/8D433D223F>, istnieją poważne wątpliwości czy wykonywanie czynności penalizowanych art. 18 pkt. 2 ustawy koresponduje z treścią art. 53 ust. 2 ustawy o finansach publicznych regulującego kwestię możliwości powierzenia określonych obowiązków z zakresu gospodarki finansowej pracownikom tej jednostki. WSA w przywołanym wyroku uznał, że sprawozdawczość budżetowa nie jest częścią gospodarki finansowej. Sprawozdawczość znajduje umocowanie w ustawie o rachunkowości oraz w aktach wykonawczych wydanych na podstawie tej ostatniej ustawy, a sprawozdawczość budżetowa, przede wszystkim w ustawie o finansach publicznych i wydanych na jej podstawie przepisach wykonawczych. Wskazane jednak akty prawne normujące kwestie sprawozdawczości budżetowej nie zawierają jednoznacznej podstawy prawnej do powierzenia w drodze upoważnienia podpisywania sprawozdań w zakresie sprawozdawczości budżetowej pracownikom Urzędu. Warto również rozstrzygnąć czy działania Wójta w tym zakresie należą do jego obowiązków jako kierownika jednostki sektora finansów publicznych,

czy też organu gminy, co pozwoli sprecyzować ewentualną podstawę prawną takiego powierzenia. Zwrócić należy także uwagę na ukształtowanie się linii orzecniczej Głównej Komisji Orzekającej po wydaniu przywołanego orzeczenia WSA. Przy czym trzeba zastrzec, że wcześniej orzecznictwo GKO nie było w tym zakresie jednolite, a sprawa rozpoznawana przez WSA była specyficzna, ponieważ sprawozdanie budżetowe zostało podpisane dwa razy przez głównego księgowego jednostki, w miejscu przeznaczonym dla głównego księgowego oraz dla kierownika jednostki. Taka kumulacja podpisów istotnie nie powinna mieć miejsca.

Rozpoznając ponownie sprawę Komisja Orzekająca I instancji ustali, czy (...) podpisała sprawozdanie z upoważnienia czy w zastępstwie, a następnie czy jest, w tej konkretnej sytuacji faktycznej, objęta reglamentacją art. 4 ustawy, a zatem czy Obwiniona może być w ogóle sprawcą zarzucanego czynu.

Druga kwestia dotyczy argumentacji podniesionej przez stronę oskarżycielską w odwołaniu, co zostało podtrzymane także w trakcie rozprawy. Rzeczywiście na koncie 133 „Rachunek budżetu” kwoty udziałów w podatku dochodowym od osób fizycznych zostały ujęte w układzie kasowym, a zatem nie ulega wątpliwości, że tym samym ujęto je w ewidencji księgowej, a nie wykazano w sprawozdaniach Rb-27S za te miesiące. Trzeba jednak zwrócić uwagę, iż konta 224 „Rozrachunki z budżetami” i 901 „Dochody budżetu” to konta rozliczane metodą memoriałową, co może prowadzić do wniosku, że między kontami 224 „Rozrachunki z budżetami” i 901 „Dochody budżetu”, a kontem 133 „Rachunek budżetu” mogą pojawiać się okresowe niezgodności, co w ogóle uniemożliwiałoby sporządzenie sprawozdawczości zgodnej z ewidencją księgową. Tym samym do Komisji Orzekającej I instancji będzie należało rozstrzygnięcie czy konto 133 „Rachunek budżetu” rzeczywiście będzie stanowić podstawę do sporządzenia sprawozdań Rb-27S, a jeśli tak to na czym te niezgodności polegały.

Biorąc powyższe pod uwagę Główna Komisja Orzekająca rozstrzygnęła jak w sentencji.