Sygn. akt BDF1.4800.120.2015

ORZECZENIE
GŁÓWNEJ KOMISJI ORZEKAJĄCEJ W SPRAWACH O NARUSZENIE DYSCYPLINY FINANSÓW PUBLICZNYCH

Warszawa, dnia 24 czerwca 2019 r.

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

Przewodniczący:	*Członek GKO:*	**Leszek Bielecki**
Członkowie:	*Członek GKO:*	**Anna Packo *(spr.)***
	Członek GKO:	**Janusz Sarnowski**
Protokolant:		***Bartosz Głuszko***

przy udziale Zastępcy Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych **Damiana Grzelki**,

po rozpoznaniu na rozprawie, która odbyła się w dniu 24 czerwca 2019 r. odwołań, od orzeczenia Regionalnej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Gdańsku z dnia 26 czerwca 2015 r., sygn. akt: KO.0022-26-3-15/15 wniesionych przez:

a) Obwinionego **(1)**, którym uznano Obwinionego (1) pełniącego w czasie zarzucanego naruszenia dyscypliny finansów publicznych funkcję (…) Inspektora Ochrony Środowiska w (…), w zakresie w którym uznano Obwinionego za „odpowiedzialnego popełnienia zawinionego naruszenia dyscypliny finansów publicznych polegającego na dokonaniu wydatków ze środków publicznych z przekroczeniem zakresu upoważnienia wynikającego z planu finansowego jednostki (…)Inspektoratu Ochrony Środowiska w (…) na 2012 r. łącznie o 14.863,02 zł, a mianowicie w rozdz. 90014 – Inspekcja Ochrony Środowiska:

- w § 3020 - Wydatki osobowe niezaliczone do wynagrodzeń:
  - w dniu 3 grudnia 2012r. dokonano wydatku z przekroczeniem planu o 51,69 zł,
  - w dniu 11 grudnia 2012r. dokonano wydatku z przekroczeniem planu o 679,35zł,
- w § 4210 - Zakup materiałów i wyposażenia w dniu 24 grudnia 2012 r. dokonano wydatku z przekroczeniem planu o 13.039,38 zł,

- w § 4300 - Zakup usług pozostałych:
  - w dniu 21 grudnia 2012 r. dokonano wydatku z przekroczeniem planu o 1.006,60 zł,
  - w dniu 24 grudnia 2012r. dokonano wydatku z przekroczeniem planu o 86 zł,

czym naruszono art. 44 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, co wyczerpało znamiona naruszenia dyscypliny finansów publicznych określone w art. 11 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych."

b) **(2)**, którym uznano Obwinioną pełniącą w okresie od dnia 1 sierpnia 2012 r. do dnia 14 marca 2013 r. obowiązki Zastępcy (…) Inspektora Ochrony Środowiska w (…)„za odpowiedzialną popełnienia zawinionego naruszenia dyscypliny finansów publicznych polegającego na dokonaniu wydatków ze środków publicznych z przekroczeniem zakresu upoważnienia wynikającego z planu finansowego jednostki (…) Inspektoratu Ochrony Środowiska w (…) na 2012 r. łącznie o 28.249,62 zł, a mianowicie w rozdz. 90014 - Inspekcja Ochrony Środowiska:

a) w § 4210 - Zakup materiałów i wyposażenia w dniu 28 grudnia 2012 r. dokonano wydatku z przekroczeniem planu o 27.449,43 zł,
b) w § 4300 - Zakup usług pozostałych w dniu 28 grudnia 2012r. dokonano wydatku z przekroczeniem planu o 800,19 zł,

czym naruszono art. 44 ust. 1 pkt 3 ustawy o finansach publicznych, co wyczerpało znamiona naruszenia dyscypliny finansów publicznych określone w art. 11 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych."

c) **(3)**, którym uznano Obwinioną Główną Księgową (…) Inspektoratu Ochrony Środowiska w (…) „za odpowiedzialną popełnienia zawinionego naruszenia dyscypliny finansów publicznych polegającego na nienależytym dokonaniu w 2012 r. wstępnej kontroli zgodności operacji finansowej z planem finansowym, co miało wpływ na dokonanie wydatków ze środków publicznych z przekroczeniem zakresu upoważnienia wynikającego z planu finansowego jednostki (…) Inspektoratu Ochrony Środowiska w (…) na 2012r. łącznie o 43.112,64 zł, a mianowicie w rozdz. 90014 - Inspekcja Ochrony Środowiska:

a) w § 3020 - Wydatki osobowe niezaliczone do wynagrodzeń:
   - w dniu 3 grudnia 2012r. dokonano wydatku z przekroczeniem planu o 51,69 zł,

– w dniu 11 grudnia 2012r. dokonano wydatku z przekroczeniem planu o 679,35 zł,

b) w § 4210 - Zakup materiałów i wyposażenia:
   – w dniu 24 grudnia 2012 r. dokonano wydatku z przekroczeniem planu o 13.039,38 zł,
   – w dniu 28 grudnia 2012 r. dokonano wydatku z przekroczeniem planu o 27.449,43 zł,
c) w § 4300 - Zakup usług pozostałych:
   – w dniu 21 grudnia 2012 r. dokonano wydatku z przekroczeniem planu o 1.006,60 zł,
   – w dniu 24 grudnia 2012 r. dokonano wydatku z przekroczeniem planu o 86 zł,
   – w dniu 28 grudnia 2012 r. dokonano wydatku z przekroczeniem planu o 800,19 zł,

czym naruszono art. 54 ust. 1 pkt 3 lit. a ustawy o finansach publicznych, co wyczerpało znamiona naruszenia dyscypliny finansów publicznych określone w art.18b pkt 1 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych."

oraz odstąpiła od wymierzenia kary każdemu z Obwinionych i obciążyła każdego z Obwinionych obowiązkiem zwrotu kosztów postępowania na rzecz Skarbu Państwa,

orzeka:

1. na podstawie art. 147 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz. U. z 2018 r. poz. 1458 z późn. zm.), utrzymuje orzeczenie I instancji w mocy w zakresie punktu II sentencji,

2. na podstawie art. 147 ust. 1 pkt 2a w związku z art. 78 ust. 1 pkt 7 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych uchyla orzeczenie I instancji w pozostałym zakresie i umarza postępowanie w sprawie,

3. na podstawie art. 167 ust. 2 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych koszty postępowania ponosi Skarb Państwa.

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

Orzeczeniem z 26 czerwca 2015 r., sygn. akt KO.0022-26-3-15/15, Regionalna Komisja Orzekająca w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Gdańsku, zwana dalej „RKO", po rozpoznaniu sprawy z wniosku o ukaranie z 30 kwietnia 2015 r. przeciwko:

1. (1) – pełniącemu w czasie zarzucanego naruszenia dyscypliny finansów publicznych funkcję (…) Inspektora Ochrony Środowiska w (…), zwanemu dalej „Obwinionym",
2. (2) – pełniącej od 1 sierpnia 2012 r. do 14 marca 2013 r., w czasie zarzucanego naruszenia dyscypliny finansów publicznych, obowiązki Zastępcy (…) Inspektora Ochrony Środowiska w (…), zwanej dalej „Obwinioną",
3. (3) – pełniącej w czasie zarzucanego naruszenia dyscypliny finansów publicznych funkcję Głównej Księgowej (…) Inspektoratu Ochrony Środowiska w (…), zwaną dalej „Obwinioną", postanowiła:

I uznać **(1)** za odpowiedzialnego popełnienia zawinionego naruszenia dyscypliny finansów publicznych polegającego na dokonaniu wydatków ze środków publicznych z przekroczeniem zakresu upoważnienia wynikającego z planu finansowego jednostki (…) Inspektoratu Ochrony Środowiska w (…) na 2012 r. łącznie o 14.863,02 zł, a mianowicie w rozdz. 90014 – Inspekcja Ochrony Środowiska:

- w § 3020 – Wydatki osobowe niezaliczone do wynagrodzeń:
- w dniu 3 grudnia 2012 r. dokonano wydatku z przekroczeniem planu o 51,69 zł,
- w dniu 11 grudnia 2012 r. dokonano wydatku z przekroczeniem planu o 679,35 zł,
- w § 4210 – Zakup materiałów i wyposażenia w dniu 24 grudnia 2012 r. dokonano wydatku z przekroczeniem planu o 13.039,38 zł,
- w § 4300 – Zakup usług pozostałych:
- w dniu 21 grudnia 2012 r. dokonano wydatku z przekroczeniem planu o 1.006,60 zł,
- w dniu 24 grudnia 2012 r. dokonano wydatku z przekroczeniem planu o 86 zł,

czym naruszono art. 44 ust. 1 pkt 3 ufp, co wyczerpało znamiona naruszenia dyscypliny finansów publicznych określone w art. 11 uondfp,

II uniewinnić (1) od zarzutu popełnienia zawinionego naruszenia dyscypliny finansów publicznych polegającego na wykazaniu w następujących sprawozdaniach budżetowych danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej, poprzez sporządzenie sprawozdań na podstawie niezatwierdzonych zapisów księgowych (zatwierdzenia zapisów dokonano w dniu 31 stycznia 2013 r.), tj.:

– w miesięcznym Rb-27 z wykonania planu dochodów budżetowych za okres od początku roku do dnia 31 grudnia 2012 r. (sporządzonym w dniu 18 stycznia 2013 r.) wykazano w kolumnie: Dochody wykonane w rozdz. 90014 – Inspekcja Ochrony Środowiska oraz 90093 – Dochody państwowej jednostki budżetowej uzyskane z tytułu przejętych zadań, które w 2010 r. były finansowane z rachunku dochodów własnych kwotę razem: 290.997,85 zł, podczas gdy z ewidencji księgowej (zawierającej zatwierdzone zapisy księgowe) wynikała kwota 265.820,63 zł,

– w miesięcznym Rb-28 z wykonania planu wydatków budżetu państwa za okres od początku roku do dnia 31 grudnia 2012 r. (sporządzonym w dniu 18 stycznia 2013 r.) wykazano w kolumnie: Wykonanie wydatków w rozdz. 90014 – Inspekcja Ochrony Środowiska kwotę razem: 8.448.103,34 zł, podczas gdy z ewidencji księgowej (zawierającej zatwierdzone zapisy księgowe) wynikała kwota 7.239.346,67 zł,

czym naruszono § 9 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej – § 9 ust. 2 obowiązującego w czasie popełnienia czynu rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 3 lutego 2010 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej, tj. od zarzutu popełnienia czynu naruszenia dyscypliny finansów publicznych określonego w art. 18 pkt 2 uondfp,

III uznać **(2)** za odpowiedzialną popełnienia zawinionego naruszenia dyscypliny finansów publicznych polegającego na dokonaniu wydatków ze środków publicznych z przekroczeniem zakresu upoważnienia wynikającego z planu finansowego jednostki (…) Inspektoratu Ochrony Środowiska w (…) na 2012 r. łącznie o 28.249,62 zł, a mianowicie w rozdz. 90014 – Inspekcja Ochrony Środowiska:

– w § 4210 – Zakup materiałów i wyposażenia w dniu 28 grudnia 2012r. dokonano wydatku z przekroczeniem planu o 27.449,43 zł,

– w § 4300 – Zakup usług pozostałych w dniu 28 grudnia 2012r. dokonano wydatku z przekroczeniem planu o 800,19 zł,

czym naruszono art. 44 ust. 1 pkt 3 ufp, co wyczerpało znamiona naruszenia dyscypliny finansów publicznych określone w art. 11 uondfp,

IV uznać **(3)** za odpowiedzialną popełnienia zawinionego naruszenia dyscypliny finansów publicznych polegającego na nienależytym dokonaniu w 2012 r. wstępnej kontroli zgodności operacji finansowej z planem finansowym, co miało wpływ na dokonanie wydatków ze środków publicznych z przekroczeniem zakresu upoważnienia wynikającego z planu

finansowego jednostki (…) Inspektoratu Ochrony Środowiska w (…) na 2012 r. łącznie o 43.112,64 zł, a mianowicie w rozdz. 90014 – Inspekcja Ochrony Środowiska:

– w § 3020 – Wydatki osobowe niezaliczone do wynagrodzeń:
– w dniu 3 grudnia 2012 r. dokonano wydatku z przekroczeniem planu o 51,69 zł,
– w dniu 11 grudnia 2012 r. dokonano wydatku z przekroczeniem planu o 679,35 zł,
– w § 4210 – Zakup materiałów i wyposażenia:
– w dniu 24 grudnia 2012 r. dokonano wydatku z przekroczeniem planu o 13.039,38 zł,
– w dniu 28 grudnia 2012 r. dokonano wydatku z przekroczeniem planu o 27.449,43 zł,
–w § 4300 – Zakup usług pozostałych:
– w dniu 21 grudnia 2012 r. dokonano wydatku z przekroczeniem planu o 1.006,60 zł,
– w dniu 24 grudnia 2012 r. dokonano wydatku z przekroczeniem planu o 86 zł,
– w dniu 28 grudnia 2012 r. dokonano wydatku z przekroczeniem planu o 800,19 zł,

czym naruszono art. 54 ust. 1 pkt 3 lit. a ufp, co wyczerpało znamiona naruszenia dyscypliny finansów publicznych określone w art. 18b pkt 1 uondfp,

V-VII na podstawie art. 36 ust. 1 uondfp odstąpić od wymierzenia Obwinionym kary za naruszenie dyscypliny finansów publicznych określone odpowiednio w punktach I, III i IV,

VIII na podstawie art. 167 ust. 1 uondfp zobowiązać każdego z Obwinionych do zwrotu na rzecz Skarbu Państwa kwoty 291,71 zł tytułem kosztów postępowania.

W uzasadnieniu swojego orzeczenia RKO wskazała, że w (…) Inspektoracie Ochrony Środowiska (…) plan wydatków w rozdziale 90014 na 1 grudnia 2012 r. wynosił: w § 3020 – Wydatki osobowe niezaliczone do wynagrodzeń 16.621 zł., w § 4210 – Zakup materiałów i wyposażenia 883.591 zł, a w § 4300 – Zakup usług pozostałych 576.576 zł. W grudniu 2012 r. dokonano wydatków, które obciążyły wyżej wskazane paragrafy:

1. w § 3020 – Wydatki osobowe niezaliczone do wynagrodzeń: 3 grudnia wydatkowano kwotę 69,81 zł, 11 grudnia wydatkowano kwotę 679,35 zł,
2. w § 4210 – Zakup materiałów i wyposażenia: 3 grudnia wydatkowano kwotę 21.662,53 zł, 6 grudnia wydatkowano kwotę 3.645,48 zł, 7 grudnia wydatkowano kwotę 530,80 zł, 11 grudnia wydatkowano kwotę 2.986,23 zł, 12 grudnia wydatkowano kwotę 13.047,99 zł, 14 grudnia wydatkowano kwotę 5.202,63 zł, 17 grudnia wydatkowano kwotę 3.175,81 zł, 19 grudnia wydatkowano kwotę 3.129 zł, 20 grudnia wydatkowano kwotę 3.796,56 zł, 21 grudnia wydatkowano kwotę 9.409,44 zł, 24 grudnia wydatkowano kwotę 31.840,17 zł, 28 grudnia wydatkowano kwotę 27.449,43 zł, 31 grudnia wydatkowano kwotę

3.111,99 zł.

3. w § 4300 Zakup usług pozostałych: 3 grudnia wydatkowano kwotę 20.950,69 zł, 6 grudnia wydatkowano kwotę 929,51 zł, 11 grudnia wydatkowano kwotę 14.389,19 zł, 12 grudnia wydatkowano kwotę 19.049,43 zł, 14 grudnia wydatkowano kwotę 11.000,98 zł, 17 grudnia wydatkowano kwotę 8.588,23 zł, 18 grudnia wydatkowano kwotę 1 zł, 19 grudnia wydatkowano kwotę 210,02 zł, 21 grudnia wydatkowano kwotę 3.439,56 zł, 24 grudnia wydatkowano kwotę 86 zł, 28 grudnia wydatkowano kwotę 800,19 zł, 31 grudnia wydatkowano kwotę 27,00 zł. W paragrafie tym 20 grudnia dokonano również zmniejszenia wydatków o kwotę 86,05 zł z tytułu zwrotu nadpłaty RTV.

Dokonanie w grudniu 2012 roku niektórych wydatków w wyżej wskazanych paragrafach spowodowało przekroczenie planu finansowego (…) w kwotach: § 3020 – 3 grudnia 2012 r. dokonano wydatku z przekroczeniem planu o 51,69 zł, 11 grudnia 2012 r. dokonano wydatku z przekroczeniem planu o 679,35 zł; § 4210 – 24 grudnia 2012 r. dokonano wydatku z przekroczeniem planu o 13.039,38 zł, 28 grudnia 2012 r. dokonano wydatku z przekroczeniem planu o 27.449,43 zł; § 4300 – 21 grudnia 2012 r. dokonano wydatku z przekroczeniem planu o 1.006,60 zł, 24 grudnia 2012 r. dokonano wydatku z przekroczeniem planu o 86 zł, 28 grudnia 2012 r. dokonano wydatku z przekroczeniem planu o 800,19 zł. Akceptacji wydatków w dniach: 3 grudnia 2012 roku, 11 grudnia 2012 roku, 21 grudnia 2012 roku oraz 24 grudnia 2012 roku dokonali: (1) i (3), a 28 grudnia 2012 roku (2) i (3).

Zmiana planu finansowego nastąpiła 31 grudnia 2012 r. na podstawie decyzji nr 12/2012 dotyczącej zmiany w planie wydatków 2012 r. ponoszonych z budżetu państwa i tego samego dnia została wprowadzona do systemu finansowo-księgowego. Zgodnie z zarządzeniem nr 73/2012 (…) z dnia 6 kwietnia 2012 roku (…) Inspektor Ochrony Środowiska jako kierownik (…) Inspektoratu Ochrony Środowiska w (…) posiadał upoważnienie do dokonywania przeniesień planowanych wydatków budżetowych między paragrafami w ramach jednego rozdziału.

18 stycznia 2013 r. sporządzono sprawozdanie miesięczne Rb-27 z wykonania planu dochodów budżetowych oraz sprawozdanie miesięczne Rb-28 z wykonania planu wydatków budżetu państwa, oba za okres od początku roku do dnia 31 grudnia 2012 roku. Łączna kwota dochodów wykonanych w tym okresie wykazana w sprawozdaniu Rb-27 wyniosła 290.997,85 zł., a łączna kwota wykonanych wydatków wykazana w sprawozdaniu Rb-28 wyniosła 8.448.103,34 zł. Sprawozdania zostały sporządzone na podstawie ewidencji księgowej za okres od początku roku do dnia 31 grudnia 2012 roku.

W zakresie zarzutu wydatkowania środków z § 3020 w dniu 3 i 11 grudnia 2012 r. z przekroczeniem planu o 51,69 zł i 679,35 zł obrońcy Obwinionych wskazali, że stosownie do art. 26 ust. 1 uondfp nie stanowi naruszenia dyscypliny finansów publicznych działanie lub zaniechanie określone w art. 5-16, art. 18 pkt 2, art. 18b i art. 18c uondfp, którego przedmiotem są środki finansowe w wysokości nieprzekraczającej jednorazowo, a w przypadku więcej niż jednego działania lub zaniechania – łącznie w roku budżetowym – kwoty minimalnej, którą stanowi kwota przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego w gospodarce narodowej w roku poprzednim, ogłoszonego przez GUS zgodnie z art. 5 ust. 7 ustawy o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych, tj. 3.400 zł, zatem za wydatki w dniach 3, 11 i 21 grudnia 2012 r., łącznie na kwotę 1.737,64 zł, nie można przypisać naruszenia dyscypliny finansów publicznych. Odnośnie zaś wydatków z 24 i 28 grudnia 2012 r. – że ani w grudniu, ani w całym roku 2012 wydatki ogółem nie zostały przekroczone i były zgodne z planem, a nie miało miejsca dokonywanie wydatków poza granicami kwot określonych w planie finansowym. Ponadto przekroczenia te dotyczą wyłącznie przekroczeń wydatków w ramach poszczególnych paragrafów, które to przekroczenia nie miały wpływu na łączny stan wydatków w 2012 roku, nie przekroczono limitów w grupach wydatków: wynagrodzenia, wydatki rzeczowe, wydatki majątkowe. Poza tym zgodnie z ww. zarządzeniem (…) z 6 kwietnia 2012 r. kierownicy państwowych jednostek budżetowych objętych budżetem (…) uprawnieni są do dokonywania przeniesień planowanych wydatków budżetowych, a zarządzenie to nie stanowi, jaką formę powinna mieć decyzja kierownika jednostki, w szczególności, aby miała mieć formę pisemną. 24 i 28 grudnia 2012 r. kierownik jednostki bądź osoba przez niego upoważniona podjęli decyzję ustną o przesunięciu środków w ramach poszczególnych paragrafów z uwagi na konieczność realizowania bieżących zobowiązań. Formę pisemną decyzja ustna przybrała 31 grudnia 2012 r. z uwagi na okres świąteczny.

Grudzień jest szczególnym okresem dla gospodarki finansowej i nie jest możliwe idealne wyliczenie potrzeb w poszczególnych paragrafach klasyfikacji budżetowej. Istotne jest, aby zapłacić wszystkie zobowiązania danego roku, przy równoczesnym wydatkowaniu środków w granicach kwot określonych planem finansowym, aby nie narazić Skarbu Państwa na konieczność zapłaty odsetek i nie dopuścić do wydatkowania kwot większych niż przewidziane. Poza tym z przyczyn niezależnych od jednostki środki na wydatki w grudniu 2012 r. nie wpływały w terminach zgodnych z zapotrzebowaniem. Komunikaty o zmiennej treści co do wysokości kwot i terminach ich otrzymywania zmieniały się co parę godzin.

Istniała uzasadniona obawa, że jednostka nie będzie dysponowała wystarczającą ilością środków finansowych na pokrycie zobowiązań wymagalnych.

Odnośnie zarzutu postawionego (1) w zakresie wykazania w miesięcznych sprawozdaniach danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej poprzez sporządzenie sprawozdań na podstawie niezatwierdzonych zapisów księgowych, obrońca wskazał, że w ustawie o rachunkowości brak jest definicji pojęcia „zamknięcia miesiąca". System księgowy Finanse DDJ, za pomocą którego prowadzona jest ewidencja w (…) nie wymusza comiesięcznego bieżącego zamykania ksiąg rachunkowych. W tym zakresie źródłem prawa jest przepis §18 ust. 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 roku w sprawie szczegółowych zasad rachunkowości oraz planów kont budżetu państwa, budżetu jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej, który stanowi, że zamknięcie i otwarcie ksiąg rachunkowych jednostki i placówki kontynuującej działalność powinno nastąpić do 30 kwietnia roku następnego, a w jednostkach, w których sprawozdanie finansowe podlega zatwierdzeniu, w ciągu 15 dni od dnia zatwierdzenia sprawozdania finansowego za rok obrotowy. Za grudzień sporządzane są sprawozdania miesięczne i roczne, a dokumenty za grudzień zgodnie z polityką rachunkowości, wprowadzane są do 25 stycznia. W związku w powyższym zapisy księgowe zatwierdzane są na dzień sporządzenia sprawozdania rocznego tj. 31 stycznia.

W grudniu 2012 roku w (…) wydatkowano środki w wysokości 1.200.000 zł, było to podwójne wydatkowanie środków w stosunku do miesięcy z całego rocznego budżetu. W połowie grudnia zaczęły się problemy z otrzymywaniem środków. 20 grudnia 2012 r. jednostka otrzymała pismo z informacją, że wydatki będą realizowane po 28 grudnia 2012 r. Z uwagi na obawę, że pracownicy nie otrzymają wynagrodzeń zaplanowanych do wypłaty na 27 grudnia 2012 r., przesunięto środki na wypłatę wynagrodzeń na 24 grudnia 2012 r., z pozostałych środków finansowych zapłacono faktury. Środki wpłynęły także 28 grudnia 2012 r., z których również opłacono zobowiązania wynikające z faktur. 31 grudnia 2012 r. obliczono wolne środki, po czym można było dokonać przesunięć między paragrafami. Celem w grudniu było nieprzekroczenie limitów w grupie wydatków na wynagrodzenia, wydatki majątkowe i inwestycyjne oraz wydatki rzeczowe. W grudniu były także wydatkowane środki z rezerwy z wojewódzkiego funduszu. Głównym celem było opłacenie wszystkich zobowiązań danego roku, przy jednoczesnym wydatkowaniu środków w granicach kwot określonych w planie finansowym.

Plan ogółem nie został przekroczony. Kierownik jednostki był informowany o przekroczeniach, wyraził zgodne na takie postępowanie i podjął decyzję, że pisemna zmiana planu zostanie wydana 28 grudnia 2012 r, jednak z powodu nawału pracy oraz okresu świątecznego decyzję sporządzono dopiero po świętach. Wykonanie poszczególnych wydatków w paragrafach kontrolowane jest w programie finansowo-księgowym, gdzie wprowadzony jest plan oraz wykonanie i na bieżąco widać, ile środków pozostało.

Powyższy stan faktyczny RKO ustaliła na podstawie całości zgromadzonego w sprawie i ujawnionego na rozprawie materiału dowodowego. RKO uznała, że dowody są zgodne ze sobą, logiczne, wzajemnie się uzupełniają i zasługują na przyznanie im wiarygodności.

RKO zważyła, co następuje.

Zgodnie z wymogiem art. 24 ust. 1 uondfp RKO zastosowała przepisy w brzmieniu obowiązującym w dniu orzekania, gdyż przepisy obowiązujące w dacie popełnienia zarzucanych Obwinionym czynów nie były dla nich względniejsze.

Zgodnie z art. 44 ust. 1 pkt 3 ufp jednostki sektora finansów publicznych wydatki publiczne mogą ponosić na cele i w wysokościach ustalonych w planie finansowym tych jednostek. Poprzez taki zapis ustawodawca określił nieprzekraczalny limit możliwych do wydania środków finansowych. Limit ten określa plan finansowy danej jednostki. Oznacza to, że jednostka w ramach upoważnienia do dokonywania wydatków ze środków publicznych może dysponować tylko takimi środkami, jakie zostaną jej przypisane w planie finansowym i nie można dokonywać wydatków przekraczających wysokość poszczególnych wydatków zatwierdzonych w planie finansowym. Ponadto przed dokonaniem wydatku dokonuje się wstępnej kontroli zgodności operacji gospodarczych i finansowych z planem finansowym; przez złożenie podpisu na dokumentach dotyczących danej operacji potwierdza się między innym, iż zobowiązania wynikające z operacji finansowych mieszczą się w planie finansowym jednostki. Przed dokonaniem wydatku należy zatem ustalić, czy dany wydatek nie przekroczy ustalonego planu finansowego.

W (…) w grudniu 2012 roku dokonano wydatków ze środków publicznych, które spowodowały przekroczenie zakresu upoważnienia wynikającego z planu finansowego jednostki. Ponadto nienależycie dokonano wstępnej kontroli zgodności operacji finansowych z planem finansowym, co miało wpływ na dokonanie wydatków ze środków publicznych z przekroczeniem zakresu upoważnienia wynikającego z planu finansowego jednostki na 2012 rok. Przekroczenie wydatków wystąpiło w ww. paragrafach, datach i kwotach. Łączne przekroczenie zakresu upoważnia wyniosło 43.112,64 zł. Dlatego RKO uznała za bezsporne, że doszło do naruszenia dyscypliny finansów publicznych poprzez dokonanie wydatków ze

środków publicznych z przekroczeniem upoważnienia określonego planem finansowym oraz poprzez nienależyte dokonanie wstępnej kontroli zgodności operacji finansowych z planem finansowym, co miało wpływ na dokonanie wydatków ze środków publicznych z przekroczeniem zakresu upoważnienia wynikającego z planu finansowego jednostki na 2012 rok, które to działania stanowią naruszenie dyscypliny finansów publicznych określone w art. 11 oraz art. 18b pkt 1 uondfp.

RKO uznała, że osobą odpowiedzialną za popełnienie naruszenia dyscypliny finansów publicznych polegającego na wydatkowaniu środków publicznych z przekroczeniem upoważnienia określonego planem finansowym jest osoba, która dokonuje dyspozycji środkami finansowymi poprzez złożenie podpisu zatwierdzającego dany wydatek do zapłaty. Jak wynika z materiału dowodowego, osobami dokonującymi dyspozycji środkami finansowymi, które spowodowały przekroczenie planu finansowego byli: (1) oraz (2). Dlatego odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych polegającą na dokonaniu wydatków ze środków publicznych z przekroczeniem zakresu upoważnienia wynikającego z granicy planu finansowego (…), w zakresie opisanym we wniosku o ukaranie RKO przypisała (1) oraz (2) – jako osobom, które zatwierdzały przedmiotowe wydatki i są odpowiedzialne za całość gospodarki finansowej. Natomiast w zakresie naruszenia dyscypliny finansów publicznych polegającego na nienależytym dokonaniu wstępnej kontroli zgodności operacji finansowych z planem finansowym, co miało wpływ na dokonanie wydatków ze środków publicznych z przekroczeniem zakresu upoważnienia wynikającego z planu finansowego jednostki na 2012 rok, RKO uznała, że odpowiedzialność za powyższe naruszenie ponosi osoba, która była zobowiązana do dokonania takiej kontroli, tj. główna księgowa (3). Kontrola ta była dokonana nienależycie, bowiem doszło do dokonania wydatków ze środków publicznych z przekroczeniem zakresu upoważnienia wynikającego z planu finansowego jednostki na 2012 rok.

Dokonując powyższej dyspozycji środkami finansowymi, jak i wstępnej kontroli zgodności operacji finansowych z planem finansowym Obwinieni nie dołożyli należytej staranności, która wymagana jest od osób odpowiedzialnych za wykonanie określonego obowiązku.

Zdaniem RKO naruszeń można było uniknąć poprzez dokonanie zmiany planu finansowego przed dokonaniem wydatku, czego nie uczyniono. Niedopuszczalne jest bowiem dokonywanie wydatku bez zaplanowanych środków na dany cel w planie finansowym jednostki.

RKO nie zgodziła się z tezą, że do naruszenia dyscypliny finansów publicznych w tym zakresie nie doszło z uwagi na nieprzekroczenie kwoty minimalnej określonej w ustawie

o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Jak wynika z materiału dowodowego, wielkość przekroczeń przypisanych Obwinionym przekracza łącznie wyżej wskazaną kwotę, zatem do naruszeń dyscypliny finansów publicznych w tym zakresie bezspornie doszło – przepis stanowi, że w przypadku więcej niż jednego działania, co miało miejsce w rozpatrywanej sprawie, należy zsumować kwotę poszczególnych przekroczeń i rozpatrywać łącznie w odniesieniu do kwoty niestanowiącej naruszenia dyscypliny finansów publicznych.

W ocenie RKO nie ma przy tym znaczenia, że plan finansowy ogółem lub w poszczególnych grupach wydatków nie został przekroczony. Z przekroczeniem planowanych wydatków, przy naruszeniu dyscypliny finansów publicznych polegającym na przekroczeniu zakresu upoważnienia do dokonywania wydatków mamy bowiem do czynienia w przypadku przekroczeń zaplanowanych kwot w poszczególnych paragrafach, a nie w planie ogółem, czy też grupie wydatków. To wielkość planu finansowego w poszczególnych paragrafach jest upoważnieniem do dokonywania wydatków, a przekroczenie wielkości zaplanowanych wydatków ponad kwotę minimalną określoną w ustawie o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, czy to w poszczególnym paragrafie, czy też łącznie w kilku paragrafach, stanowi naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

RKO nie uwzględniła także argumentacji obrony, jakoby zmiany planu finansowego kierownik jednostki lub osoba przez niego upoważniona dokonali ustnie. Plan finansowy ustalany jest przez kierowników jednostek w formie pisemnej, co zdaniem RKO, obliguje do jego zmiany również w takiej formie. Taka forma jest również konieczna chociażby dla celów dowodowych. Ponadto w administracji obowiązuje zasada pisemności i decyzje wydawane są właśnie w takiej formie. Również w (…) zmiany planu finansowego w 2012 roku były wprowadzane właśnie w formie pisemnej (decyzja z 31 grudnia 2012 roku była decyzją o nr 12). Trudno zatem uznać, że w tym jednym przypadku zmiany planu dokonano w formie ustnej, tym bardziej, że nie znalazło to odzwierciedlenia w systemach ewidencji, w której wprowadza się plan finansowy i jego zmiany w celu kontroli wykonywania wydatków. Także w dokumentach i pismach zgromadzonych w aktach sprawy widnieje tylko zmiana dokonana 31 grudnia 2012 r. Ponadto, jak wyjaśnili Obwinieni, zmiany nie dokonano wcześniej, gdyż nawał pracy nie pozwalał na jej przygotowanie, a kierownik jednostki i osoba go zastępująca wiedzieli, że dokonywane wydatki przekraczają plan, a zmiana będzie dokonana w terminie późniejszym. Brak jest zatem podstaw do uznania, że dokonano zmiany w formie ustnej, bowiem zebrany w sprawie materiał dowodowy na to nie wskazuje.

Rozpatrując sprawę RKO wzięła pod uwagę okoliczności popełnienia czynu. Jak wynika z materiału dowodowego, w okresie popełnienia czynów poprzez Obwinionych wystąpiły trudności z otrzymywaniem środków finansowych w kwotach i terminach określonych przez jednostkę. Spowodowało to niestabilność finansową, utrudniało prace i planowanie poszczególnych wydatków, bowiem terminy otrzymywania środków z Ministerstwa Finansów były często zmieniane. Jak wynika z wyjaśnień, o zmianie terminów i wielkości kwot dowiadywano się nawet co kilka godzin. Nawał pracy oraz nerwowa sytuacja spowodowały, że na czas nie dokonano zmiany planu finansowego. Skupiono się na tym, by terminowo realizować płatności związane ze zobowiązaniami jednostki i nie dopuścić do wystąpienia zobowiązań wymagalnych i zapłaty odsetek za nieterminowe płatności. Na uwzględnienie, zadaniem RKO, zasługuje także to, że przekroczenie planu było zdarzeniem jednorazowym oraz, że wcześniej takie nieprawidłowości nie występowały w jednostce. RKO wzięła również pod uwagę, że ogólny plan wydatków nie został przekroczony, co pozwoliło ostatecznie na zmianę planu jednostki, której dokonano 31 grudnia 2012 r.

RKO uwzględniła, że Obwinieni nie byli karani za naruszenie dyscypliny finansów publicznych; biorąc pod uwagę powyższe okoliczności i rodzaj naruszenia dyscypliny finansów publicznych, odstąpiła od wymierzenia Obwinionym kary uznając, że samo toczące się postępowanie odniesie oczekiwany skutek zapobiegawczy i dyscyplinujący w stosunku do Obwinionych i spowoduje, że będą podejmowali działania, które pozwolą uniknąć naruszeń dyscypliny finansów publicznych w przyszłości.

Zgodnie z art. 167 ust. 1 uondfp RKO obciążyła każdego z Obwinionych obowiązkiem zapłaty na rzecz Skarbu Państwa po 291,71 zł tytułem kosztów postępowania.

W zakresie czynu polegającego na wykazaniu w miesięcznym sprawozdaniu budżetowym Rb-27 oraz Rb-28 za okres od początku roku do 31 grudnia 2012 roku danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej poprzez sporządzenie sprawozdań na podstawie niezatwierdzonych zapisów księgowych (zatwierdzenia zapisów dokonano 31 stycznia 2013 r.), RKO uznała, że nie doszło do naruszenia dyscypliny finansów publicznych, bowiem zarzucanego czynu nie popełniono. Na podstawie zgromadzonego materiału dowodowego RKO stwierdziła, że nie można jednoznacznie uznać, że ewidencja księgowa, na podstawie której sporządzono ww. sprawozdania budżetowe, była niezatwierdzona. Zawiadomienie o naruszeniu dyscypliny finansów publicznych oraz ustalenia kontroli w postaci zapisów w protokole nie mogą stanowić dowodów w sprawie. Z wydruków ewidencji księgowej będącej w aktach sprawy nie wynika, kiedy zapisy zostały zatwierdzone,

czy na dzień sporządzenia sprawozdań dane były trwale zapisane, ani czy była możliwość dokonywania zmian po wprowadzeniu do ewidencji księgowych poszczególnych zapisów.
Z uwagi na brak dostatecznych dowodów świadczących o nieprawidłowościach w sporządzaniu przedmiotowych sprawozdań budżetowych za grudzień 2012 roku RKO uznała, że nie doszło do naruszenia dyscypliny finansów publicznych. Dlatego też, na podstawie art. 78 ust. 3 w związku z art. 78 ust. 1 pkt 1 uondfp uniewinniła (1) od stawianego mu w tym zakresie zarzutu naruszenia dyscypliny finansów publicznych.

Pismami z 17 sierpnia 2015 r. Obwinieni zaskarżyli orzeczenie w całości na korzyść Obwinionych, orzeczeniu zarzucając:
1) naruszenie przepisów prawa materialnego, tj. art. 11 i art. 18b pkt 1 uondfp w zw. z art. 54 ust. 1 pkt 3 lit. a ufp poprzez jego błędną wykładnię polegającą na niedopuszczalnej rozszerzającej wykładni znamion czynu naruszającego dyscyplinę finansów publicznych sprowadzającej się do uznania, że każda zmiana planu finansowego, nawet polegająca na przesunięciu środków w ramach dwóch paragrafów, musi być pod rygorem nieważności dokonana w formie pisemnej decyzji kierownika jednostki, mimo że taki obowiązek nie wynika z żadnego przepisu prawa, i że brak dokonania takiej zmiany w ww. formie skutkuje przekroczeniem kwoty wydatków ustalonej w planie finansowym jednostki sektora finansów publicznych, nawet wówczas, gdy taka zmiana nie wywołuje przekroczenia kwoty wydatków w stosunku do ustalonego planu finansowego ani w skali całego roku, ani w danym miesiącu,
2) nierozważenie stopnia szkodliwości popełnionych czynów dla finansów publicznych, a skupienie się jedynie na stwierdzeniu, czy doszło do naruszenia dyscypliny finansów i czy było ono umyślne, czy też nieumyślne, pomimo że Obwinieni w toku postępowania podnosili, że ich działania nie skutkowały żadnym uszczerbkiem dla finansów publicznych oraz nieumorzenie postępowania na mocy art. 78 ust. 1 pkt 7 w zw. z art. 28 ust. 1 uondfp ze względu na to, że stopień szkodliwości popełnionych czynów dla finansów publicznych był znikomy
oraz wnosząc o uchylenie zaskarżonego orzeczenia w całości i uniewinnienie Obwinionych od zarzucanego im naruszenia dyscypliny finansów publicznych, a w razie uwzględnienia tylko zarzutu nierozważenia stopnia szkodliwości popełnionych czynów dla finansów publicznych – uchylenie zaskarżonego orzeczenia w całości i umorzenie postępowania oraz orzeczenie, że koszty postępowania ponosi Skarb Państwa.

Orzeczeniem z 9 listopada 2015 r., sygn. BDF1.4800.120.2015, Główna Komisja Orzekająca w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych, zwana dalej: „GKO" utrzymała w mocy zaskarżone orzeczenie, uznając jego słuszność pod względem faktycznym i prawnym.

GKO uzupełniająco odniosła się do zarzutów związanych z tym, że RKO nie uwzględniła, iż decyzja o zmianie planu finansowego została wydana przed dokonaniem wydatków, przybrała ustną formę i okoliczność ta ma znaczenie dla sprawy. Uznała jednak, że decyzja taka nie została wydana przed 31 grudnia 2012 r., gdyż w aktach sprawy znajduje się wyłącznie pisemna decyzja z 31 grudnia 2015 r. Nawet gdyby przyjąć, że można przeprowadzić dowód przeciwny, to znaczy dowieść, że decyzja została wydana ustnie, nie potwierdzają tego wyjaśnienia Obwinionych, w szczególności głównej księgowej jednostki, tj. że zmiany nie dokonano wcześniej, gdyż nawał pracy nie pozwalał na jej przygotowanie, a kierownik jednostki i osoba go zastępująca wiedzieli, że dokonywane wydatki przekraczają plan, a zmiana będzie dokonana w terminie późniejszym. Wskazuje na to także sama treść decyzji, która w żaden sposób nie odwołuje się do żadnej decyzji o zmianie planu finansowego podjętej wcześniej; jej treść nie daje żadnych wskazówek, że decyzja ta stanowi jedynie potwierdzenie, pisemne udokumentowanie decyzji ustnej wydanej uprzednio. Argumenty obrony są nie do przyjęcia również dlatego, że rzekoma ustna zmiana planu finansowego nie znalazła odzwierciedlenia w systemach ewidencji, w której, wprowadza się plan finansowy i jego zmiany w celu kontroli wykonywania wydatków. Zmiana planu finansowego w systemie elektronicznym została dokonana 31 grudnia 2012 r., tj. po wydaniu decyzji pisemnej. Za niewiarygodne uznać należy także wyjaśnienie, że przyczyną niesporządzenia decyzji na piśmie był nawał pracy niepozwalający na jej przygotowanie. Zdaniem GKO przygotowanie projektu pisma zajmującego dwie strony nie jest czynnością pracochłonną ani czasochłonną. Prawidłowe wydanie decyzji o zmianie planu finansowego jest natomiast czynnością o dużym znaczeniu prawnym. Trudno sobie wyobrazić zatem, jakie inne, ważniejsze obowiązki uniemożliwiły wydanie decyzji pisemnej, tym bardziej, że okazało się to możliwe kilka dni później, tj. 31 grudnia 2012 r.

GKO podzieliła także stanowisko RKO, że zmiana planu finansowego nie może nastąpić inaczej niż w formie pisemnej. Przemawiają za tym wszystkie przepisy dotyczące planów finansowych jednostek sektora finansów publicznych. Istotą sporządzenia planu finansowego jest jego odzwierciedlenie w formie umożliwiającej zapoznanie się z nim, tak, aby zgodnie z zasadami określonymi w ustawie o finansach publicznych, mógł on stanowić podstawę gospodarki finansowej jednostki. Forma pisemna obowiązuje na każdym etapie

przygotowania i zatwierdzania; wynika to z samej wykładni językowej przepisów dotyczących budżetu i planów finansowych, w których ustawodawca posługuje się takimi określeniami jak: „wysokości wydatków określonych w planie finansowym", „ujęte w planach finansowych kwoty wydatków" i nie pozwala na przyjęcie, że plan finansowy może przyjąć postać inną niż pisemna. Logiczną konsekwencją takiego ustalenia jest także to, że zasada pisemności obowiązuje również w zakresie zmiany planu finansowego. Przyjęcie poglądu przeciwnego oznaczałoby także, że ustne decyzje o zmianie planu finansowego nie musiałyby znajdować odzwierciedlenia w systemie elektronicznym, co z kolei uniemożliwiłoby jej prowadzenie. Ustalenie, że zmiany planu finansowego mogą być dokonywane wyłącznie w formie pisemnej, ma również fundamentalne znaczenie dowodowe – w każdej jednostce dokumentuje się w szczególności czynności wywołujące ważkie skutki prawne – jest zgodne z ogólną, i niekwestionowaną zasadą pisemności obowiązującą w całej administracji publicznej. Gdyby celem ustawodawcy było dopuszczenie innego rozwiązania, wskazałby je w sposób wyraźny (np. możliwość wydawania decyzji ustnej, której potwierdzenie powinno nastąpić w formie pisemnej w późniejszym terminie).
GKO uznała, iż za prawidłowe uznać należy także orzeczenie Komisji w zakresie szkodliwości czynów dla finansów publicznych oraz winy Obwinionych. Oceniając szkodliwość naruszenia dla finansów publicznych należy uwzględnić m.in. wagę naruszonych obowiązków. W przedmiotowej sprawie zlekceważone zostały obowiązki, które mają absolutnie zasadnicze znaczenie z punktu widzenia gospodarki finansowej jednostki. To powoduje, że nawet jeżeli można wskazać na pewne okoliczności łagodzące, to nie prowadzą one do wniosku, że szkodliwość naruszeń jest znikoma. RKO natomiast słusznie uwzględniła je odstępując od wymierzenia kary Obwinionym.

Pismami z 2 lutego 2016 r., Obwinieni złożyli skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, zaskarżając w całości orzeczenie GKO, wnosząc o jego uchylenie w całości oraz zarzucając mu naruszenie:
1) art. 148 ust. 1 uondfp polegające na braku ustosunkowania się do konkretnych zarzutów stawianych zaskarżonemu orzeczeniu RKO oraz powodów uznania je za zasadne albo nieuzasadnione poprzez:

a) nieustosunkowanie się do zarzutu naruszenia art. 78 ust. 1 pkt 7 w zw. z art. 28 ust. 1 uondfp – znikoma szkodliwość dla finansów publicznych – polegające na ogólnikowym stwierdzeniu, że zostały zlekceważone obowiązki, które mają zasadnicze znaczenie

z punktu widzenia gospodarki finansowej jednostki i z tego powodu nie sposób mówić o znikomej szkodliwości czynu dla finansów publicznych,

b) brak wyjaśnienia, jaki jest skutek niedochowania formy pisemnej decyzji w sprawie przesunięcia środków w ramach dwóch paragrafów, a jeśli forma pisemna jest w tym wypadku wymagana pod rygorem nieważności, to z czego wynika takie ustalenie.

2) przepisów prawa materialnego, tj. art. 11 uondfp w zw. z art. 44 ust. 1 pkt 3 ufp oraz art. 18b pkt 1 uondfp w zw. z art. 54 ust. 1 pkt. 3 lit. a ufp – poprzez błędną wykładnię polegającą na niedopuszczalnej, rozszerzającej wykładni znamion czynu naruszającego dyscyplinę finansów publicznych sprowadzającej się do uznania, że każda zmiana planu finansowego, nawet polegająca na przesunięciu środków w ramach dwóch paragrafów, musi być pod rygorem nieważności dokonana w formie pisemnej decyzji kierownika jednostki, mimo że taki obowiązek nie wynika z żadnego przepisu prawa i, że brak dokonania takiej zmiany we wskazanej formie skutkuje przekroczeniem kwoty wydatków ustalonej w planie finansowym jednostki sektora finansów publicznych nawet wówczas, gdy taka zmiana nie wywołuje przekroczenia kwoty wydatków w stosunku do ustalonego planu finansowego ani w skali całego roku, ani w danym miesiącu,

3) art. 78 ust. 1 pkt 7 w zw. z art. 28 ust. 1 uondfp polegające na nieuchyleniu zaskarżonego orzeczenia i nieumorzeniu postępowania ze względu na to, że stopień szkodliwości popełnionych czynów dla finansów publicznych był znikomy.

W motywach skargi Skarżący poszerzyli argumentację w zakresie wskazanych zarzutów.

W odpowiedzi na skargi GKO wniosła o oddalenie skarg, podtrzymując w całości stanowisko i argumentację zaprezentowaną w zaskarżonym orzeczeniu.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (dalej: „WSA") w wyrokach z 14 lutego 2017 r., sygn. akt. V SA/Wa 448/16, V SA/Wa 447/16, V SA/Wa 449/16, w odniesieniu odpowiednio do: (1),(2), oraz (3), uznał, że skargi zasługują na uwzględnienie, chociaż nie podzielił wszystkich zawartych w nich zarzutów.

WSA wskazał, że niezasadne są argumenty skargi prowadzące do wykazania, iż zmiana planu finansowego polegająca na przesunięciu środków w ramach dwóch paragrafów może zostać dokonana w formie ustnej. Zdaniem WSA forma pisemna jest dla każdej zmiany planu finansowego obligatoryjna. Sąd podzielił zatem stanowisko, iż Skarżący dopuścili się przypisywanego naruszenia dyscypliny finansów publicznych.

Sąd zauważył natomiast, iż w rozpoznawanej sprawie RKO i GKO odniosły się do zagadnienia bardzo lakonicznie i w konsekwencji organy nie oceniły czynów Obwinionych

z punktu widzenia art. 28 uondfp. Na gruncie tego przepisu, a także z celu i logiki innych szczegółowych rozwiązań przyjętych na gruncie ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych wynika, że społeczna szkodliwość dla finansów publicznych jest stopniowalna, co w sytuacji jej znikomości skutkuje przeszkodą orzekania o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych – postępowania nie wszczyna się, a wszczęte umarza (art. 78 ust. 1 pkt 7 uondfp). Jak wskazał NSA w wyroku z 14 czerwca 2011 r., sygn. akt II GSK 688/10, art. 28 uondfp definiuje instytucję szkodliwości naruszenia dyscypliny dla finansów publicznych oraz formułuje kryteria oceny stopnia tej szkodliwości. Do przesłanek uwzględnianych przy tej ocenie należy waga naruszonych obowiązków, sposób i okoliczności ich naruszenia oraz skutki naruszenia. Wszystkie czyny stanowiące naruszenie dyscypliny finansów publicznych są szkodliwe społecznie. Natomiast stopień szkodliwości konkretnego czynu danego sprawcy dla ładu finansów publicznych jest elementem, który musi przeanalizować komisja orzekająca w sprawach o naruszenie finansów publicznych.

Za uzasadnione uznać należy więc stanowisko Obwinionych, że kontrolując zgodność z prawem zaskarżonego orzeczenia organ nie uwzględnił, jako wzorca jego zgodności z prawem, przepisu art. 28 uondfp, i to w sytuacji, gdy zarzucanemu czynowi towarzyszyły szczególnego rodzaju okoliczności jego popełnienia i szczególna motywacja: zapobieżenie konieczności zapłaty odsetek, kar umownych lub odszkodowań oraz nie doszło do uszczuplenia środków publicznych. W toku ponownego rozpoznawania sprawy organ winien uwzględnić powyższe stanowisko Sądu.

Sąd podniósł ponadto, iż późniejsza, korzystniejsza dla obwinionego, zmiana przepisów dotyczących zmiany planu finansowego jednostki polegającej na przeniesieniu wydatków pomiędzy paragrafami (co miało miejsce w rozpoznawanej sprawie) powinna stanowić wskazówkę interpretacyjną dla organu przy ocenie czynu z punktu widzenia art. uondfp.

GKO, orzeczeniem z 11 stycznia 2018 r., sygn. akt BDF1.4800.120.2015 na podstawie art. 147 ust. 1 pkt 2 uondfp, uchyliła zaskarżone orzeczenie w zakresie dotyczącym pkt I i III orzeczenia RKO i uznała:

1) (1) za odpowiedzialnego popełnienia zawinionego naruszenia dyscypliny finansów publicznych polegającego na dokonaniu wydatków ze środków publicznych z przekroczeniem zakresu upoważnienia wynikającego z planu finansowego jednostki (…) na 2012 r. łącznie o 14.863,02 zł, a mianowicie w rozdz. 90014 – Inspekcja Ochrony Środowiska:

– w § 3020 – Wydatki osobowe niezaliczone do wynagrodzeń:

– 3 grudnia 2012 r. dokonano wydatku z przekroczeniem planu o 51,69 zł,
– 11 grudnia 2012 r. dokonano wydatku z przekroczeniem planu o 679,35 zł,
– w § 4210 – Zakup materiałów i wyposażenia w dniu 24 grudnia 2012 r. dokonano wydatku z przekroczeniem planu o 13.039,38 zł,
– w § 4300 – Zakup usług pozostałych:
– 21 grudnia 2012 r. dokonano wydatku z przekroczeniem planu o 1.006,60 zł,
– 24 grudnia 2012 r. dokonano wydatku z przekroczeniem planu o 86 zł,

czym naruszono art. 44 ust. 1 pkt 3 ufp, co wyczerpało znamiona naruszenia dyscypliny finansów publicznych określone w art. 11 ust. 1 uondfp,

2) (2) za odpowiedzialną popełnienia zawinionego naruszenia dyscypliny finansów publicznych polegającego na dokonaniu wydatków ze środków publicznych z przekroczeniem zakresu upoważnienia wynikającego z planu finansowego jednostki (…) na 2012 r. łącznie o 28.249,62 zł, a mianowicie w rozdz. 90014 – Inspekcja Ochrony Środowiska:

– w § 4210 – Zakup materiałów i wyposażenia w dniu 28 grudnia 2012r. dokonano wydatku z przekroczeniem planu o 27.449,43 zł,
– w § 4300 – Zakup usług pozostałych w dniu 28 grudnia 2012r. dokonano wydatku z przekroczeniem planu o 800,19 zł,

czym naruszono art. 44 ust. 1 pkt 3 ustawy o finansach publicznych, co wyczerpało znamiona naruszenia dyscypliny finansów publicznych określone w art. 11 ust. 1 uondfp,

oraz, na podstawie art. 147 ust. 1 pkt 1 uondfp, w pozostałym zaskarżonym zakresie utrzymała orzeczenie w mocy.

W uzasadnieniu GKO wskazała, że w pierwszej kolejności dokonała oceny stanu prawnego obowiązującego w czasie zarzucanego czynu i w czasie orzekania, zgodnie z art. 24 ust. 1 uondfp. Do oceny czynów będących przedmiotem postępowania GKO postanowiła stosować przepisy obowiązujące w dniu orzekania, uznając iż przepisy obowiązujące w dacie zarzucanych czynów nie są względniejsze dla Obwinionych. W szczególności powyższe rozważono w nawiązaniu do uwag WSA w przedmiocie uwzględnienia zmiany „przepisów dotyczących zmiany planu finansowego jednostki polegającej na przeniesieniu wydatków pomiędzy paragrafami", a zatem przy uwzględnieniu zmian samego planu finansowego jednostki pod koniec 2012 r., jak również przepisów rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (t.j. Dz.U. z 2014, poz. 1053). GKO wskazała, iż zarzucany obwinionemu (1) oraz obwinionej (2) czyn polegający na

przekroczeniu upoważnienia do dokonania wydatków określonych planem finansowym jednostki określony w momencie popełnienia czynu i orzekania RKO w art. 11 uondfp, obecnie znajduje się w art. 11 ust. 1 uondfp. Przepis został znowelizowany przez art. 8 pkt 2 ustawy z dnia 7 kwietnia 2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu ułatwienia dochodzenia wierzytelności (Dz. U. z 2017 poz. 933), zmieniającej ustawę z dniem 1 czerwca 2017 r. Wskazana zmiana w zakresie zarzucanym ww. Obwinionym czynom stanowi jedynie zmianę redakcyjną.

Weryfikacja zaskarżonego rozstrzygnięcia RKO w ponownym postępowaniu doprowadziła GKO do wniosku, iż RKO prawidłowo ustaliła stan faktyczny w oparciu o zgromadzone dowody, przy czym Obwinieni stanu tego nie kwestionują. W konsekwencji RKO prawidłowo dokonała subsumpcji ustalonego stanu faktycznego pod obowiązujące normy prawne. Prawidłowość ustaleń organów orzekających, związaną z oceną prawną zaistnienia czynów z art. 11 ust. 1 i art. 18b pkt 1 uondfp potwierdziły ww. orzeczenia WSA.

Bezsporne jest, iż w (…) doszło w grudniu 2012 r. do dokonywania wydatków z przekroczeniem upoważnień zawartych w planie finansowym jednostki. Za nieuzasadnione należy uznać, co wynika również z wyroków WSA w przedmiotowej sprawie, iż zmiany planu wydatków można dokonać w formie ustnej. W aktach sprawy znajduje się wyłącznie pisemna decyzja z 31 grudnia 2015 r., dotycząca zmiany planu w omawianym zakresie, a wyjaśnienia Obwinionych wskazują, że zmiany nie dokonano wcześniej, gdyż nawał pracy nie pozwalał na jej przygotowanie, a kierownik jednostki i osoba go zastępująca wiedzieli, że dokonywane wydatki przekraczają plan, zaś zmiana będzie dokonana w terminie późniejszym. Okoliczność ta, zdaniem GKO, wpływa na zwiększenie stopnia winy sprawców czynów. Ewentualna ustna zmiana planu finansowego nie znalazła odzwierciedlenia w systemach ewidencji, w której wprowadza się plan finansowy i jego zmiany w celu kontroli wykonywania wydatków. Zmiana planu finansowego w systemie elektronicznym została dokonana 31 grudnia 2012 r., tj. po wydaniu decyzji pisemnej i na jej podstawie.

Plan finansowy jest podstawą prowadzenia gospodarki finansowej jednostki sektora finansów publicznych, stąd w ustawie o finansach publicznych zawarto jedną z najistotniejszych zasad odnoszących się do gospodarowania środkami publicznymi. Stosownie do art. 44 ust. 1 ufp, wydatki publiczne mogą być ponoszone na cele i w wysokościach ustalonych w: 1) ustawie budżetowej, 2) uchwale budżetowej jednostki samorządu terytorialnego, 3) planie finansowym jednostki sektora finansów publicznych. Z przepisu tego jednoznacznie wynika, że wydatki ze środków publicznych podlegają planowaniu. Planowość natomiast wyraża wymóg ujmowania procesów gromadzenia i wydatkowania publicznych środków pieniężnych

w ramy planów finansowych. Powyższe związane jest zatem z koniecznością ujmowania wszelkich działań jednostki sektora finansów publicznych w planie finansowym przed ich realizacją. Bezsprzecznie ujęte w przepisie sformułowanie „w wysokościach ustalonych w planie finansowym jednostki sektora finansów publicznych" związane jest z ustaleniem wydatków publicznych w formie przewidzianej dla planów finansowych (a także powoływanych w przepisie ustawie budżetowej oraz uchwale budżetowej), a zatem w formie pisemnej. Od momentu ustalenia planu (w określonej procedurze) możliwe jest dokonywanie wydatków, które zostały uprzednio w nim zaplanowane. Również zmiana planu powinna zostać dokonana w tej samej formie. Powyższe ma nie tylko wartość dowodową związaną z ujawnieniem w planie finansowym w określonej dacie wysokości środków planowanych do wydatkowania, ale stanowi, co istotne w przedmiotowej sprawie, granice upoważnienia osób działających i prowadzących gospodarkę finansową (…). Dokonanie wydatku oznacza czynności polegające na spowodowaniu (wydaniu dyspozycji) dokonania rzeczywistego wypływu środków finansowych z jednostki, w postaci gotówkowej bądź przelewu bankowego, tym samym wskazana decyzja musi znaleźć umocowanie w planie finansowym jednostki. Plan stanowi nieprzekraczalny limit, w granicach którego możliwe jest dokonywanie wydatków w jednostce sektora finansów publicznych. Dokonywanie wydatków następuje zaś w granicach kwot określonych w planie finansowym, z uwzględnieniem prawidłowo dokonanych przeniesień i zgodnie z planowanym przeznaczeniem, w sposób celowy i oszczędny, z zachowaniem zasady uzyskiwania najlepszych efektów z danych nakładów. Oznacza to, że wydatki publiczne mogą być ponoszone na cele i w wysokości ustalonej w planie finansowym jednostki sektora finansów publicznych i dopiero w ramach tego planu należy realizować wydatki, kierując się wytycznymi zawartymi w ustawie o finansach publicznych. Plan finansowy jednostki stanowi w zasadzie zbiór upoważnień dla dokonujących wydatków publicznych, warunkowany wysokością limitów wydatków w poszczególnych podziałkach klasyfikacji budżetowej. Tym samym fakt, iż nie doszło do przekroczenia planu wydatków ogółem nie wyłącza odpowiedzialności Obwinionych, jak również w przedmiotowej sprawie nie może stanowić okoliczności wpływającej na zmniejszenie stopnia szkodliwości czynów dla finansów publicznych. Działania Obwinionych nie były działaniami jednorazowymi. Co więcej zmiany planu dokonano w ostatnim dniu 2012 r.

W odniesieniu do podniesionych w wyrokach wskazówek WSA, dotyczących konieczności rozpatrzenia przez GKO w ponownym postępowaniu wpływu szczególnych motywacji Obwinionych, związanych z zapobieżeniem konieczności zapłaty odsetek, kar umownych lub

odszkodowań oraz faktem, iż w rzeczywistości wskutek zaistniałych czynów nie doszło do uszczuplenia środków publicznych, GKO stosując się do powyższego, wskazała, że należy odróżnić bezwzględny wymóg uprzedniego ujęcia planowanych do dokonania wydatków w planie finansowym jednostki od faktycznej realizacji wydatków ujętych w tym planie (uzależnionej niejednokrotnie od posiadanych środków na rachunku bankowym), jak również zaciąganie zobowiązań oraz dokonywanie wydatków bez planu finansowego. Co do zasady każde zaciągniecie zobowiązania dokonywane jest w ramach zaplanowanych wydatków. Limit wydatków stanowi również limit zaciąganych zobowiązań. Możliwość zaciągnięcia zobowiązań co do zasady zdeterminowana jest zatem planem wydatków i jego dotychczasową realizacją. Trudno zatem uznać, iż wydatki dokonywane w miesiącu grudniu, których niezapłacenie skutkowałoby naliczeniem kar umownych, odsetek itp. nie byłyby ujęte uprzednio w planie finansowym. Zaciągnięcie zobowiązań z przekroczeniem upoważnienia określonego w planie finansowym jednostki mogłoby stanowić czyn z art. 15 ust. 1 uondfp. Wskazana w przepisie norma sankcjonująca dodatkowo podkreśla wagę i zasadę planowania w jednostkach sektora finansów publicznych. Brak realizacji zobowiązań jednostki, jak również brak realizacji zobowiązań w terminie, którego skutkiem jest zapłata odsetek, kar lub opłat albo oprocentowanie tych należności, może natomiast skutkować odpowiedzialnością z art. 16 uondfp.

Rozważając faktyczne i prawne możliwości zmiany planu wydatków jednostki w grudniu 2012 r. GKO stwierdziła, iż nie można wyjaśnień Obwinionych uznać za usprawiedliwienie braku zmian planu przed dokonaniem wydatku. Oczywistym jest, iż koniec roku dla każdej jednostki sektora finansów publicznych działającej w oparciu o roczny plan finansowy jest szczególnym okresem. Z tego też względu obowiązkiem gospodarujących środkami publicznymi ujętymi w planie finansowym jest zachowanie właśnie w tym okresie szczególnej ostrożności i zachowanie kompatybilności pomiędzy dokonywanymi wydatkami a podstawami prawnymi ich dokonywania ujętymi m.in. w planie finansowym. Poza sferą rozważań w tym zakresie należy zatem zostawić twierdzenia o konieczności takich działań, „aby zapłacić wszystkie zobowiązania danego roku, przy równoczesnym wydatkowaniu środków w granicach kwot określonych planem finansowym, aby nie narazić Skarbu Państwa na konieczność zapłaty odsetek i nie dopuścić do wydatkowania kwot większych niż przewidziane". Fakt braku wpływu środków na rachunek jednostki, ewentualne problemy z płynnością finansową mogą skutkować brakiem realizacji wydatków, lecz nie brakiem ujęcia koniecznych do realizacji wydatków w planie finansowym. Sugerowany przez Obwinionych nawał pracy, a następnie okres świąteczny uniemożliwiający sporządzenie

pisemnej decyzji w przedmiocie zmiany planu, nie jest usprawiedliwieniem w podjęciu czynności niewymagającej dużego zaangażowania. W szczególności, iż o bieżącym zaangażowaniu środków z planu finansowego informował wskazywany w wyjaśnieniach system finansowo-księgowy.

Treść art. 28 uondfp wskazuje na możliwość niedochodzenia odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, jednak przy ocenie sposobu i okoliczności naruszenia dyscypliny finansów publicznych należy brać pod uwagę całokształt okoliczności faktycznych towarzyszących temu naruszeniu. Odniesienie szkodliwości naruszeń wyłącznie do finansowego wymiaru czynu jest jednak błędem. Rozstrzygając sprawę, organ orzekający na równi ma uwzględnić wagę naruszonych obowiązków, sposób i okoliczności ich naruszenia oraz skutki naruszenia. Czyny określone ustawą o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych są – co do zasady – szkodliwe i z tego właśnie powodu są penalizowane. Nie można utożsamiać pojęć „szkodliwość" i „szkoda". Z faktu, że z popełnionego czynu nie wyniknęła dla finansów publicznych jakakolwiek szkoda lub uszczerbek w dobrach materialnych, nie musi wynikać znikomy stopień szkodliwości dla finansów publicznych. Okoliczności wskazane w art. 28 ust. 2 uondfp mają charakter przykładowy. Natomiast art. 28 ust. 1 uondfp przewiduje sytuację, w której nie dochodzi się odpowiedzialności od sprawcy, mimo wypełnienia przez niego znamion czynu stanowiącego naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Ład finansów publicznych wymaga „ochrony", a w przedmiotowej sprawie podejmowane działania nie były zgodne z przepisami prawa.

Jak wskazano w uzasadnieniu ww. wyroków WSA, do przesłanek uwzględnianych przy ocenie stopnia szkodliwości danego czynu dla finansów publicznych należy waga naruszonych obowiązków, sposób i okoliczności ich naruszenia oraz skutki naruszenia. Natomiast stopień szkodliwości konkretnego czynu danego sprawcy dla ładu finansów publicznych jest elementem, który musi przeanalizować komisja orzekająca w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

W odniesieniu do obwinionego (1) GKO stwierdziła, iż Obwiniony, jako kierownik jednostki, ponosi odpowiedzialność za czyn naruszający dyscyplinę finansów publicznych określony w art. 11 pkt 1 uondfp, polegający na przekroczeniu upoważnienia do dokonywania wydatków. Jakkolwiek, w tym przypadku nie doszło do uszczuplenia finansów publicznych, to nastąpiło naruszenie istotnych zasad ładu finansów publicznych. Natomiast ład finansów publicznych wymaga, aby działania podmiotów korzystających ze środków publicznych były zgodne z przepisami prawa. Nie ulega wątpliwości, że zaistnienie zarzucanego Obwinionemu czynu nastąpiło na skutek nieprzestrzegania jednoznacznych, powszechnie obowiązujących

przepisów prawa, tj. ustawy o finansach publicznych. W ocenie GKO, Obwiniony jako osoba odpowiedzialna za zmiany planu finansowego, jak również za dokonanie wydatków na podstawie i w granicach upoważnień wynikających z planu, nie dochował obowiązujących w tym zakresie zasad, podejmując decyzję o zmianie planu dopiero 31 grudnia 2012 r. W tym czasie realizował wydatki z przekroczeniem zakresu upoważnienia. Obwiniony miał obiektywną możliwość zachowania zgodnego z prawem i przed pojęciem jakiejkolwiek decyzji o wydatkowaniu środków mógł dokonać zmiany planu polegającej na ujęciu wydatku przed jego realizacją. Tym samym szkodliwość czynu dla finansów publicznych jest wyższa niż znikoma. Standardy realizacji obowiązków wynikających w szczególności z ustawy o finansach publicznych dla kierowników jednostki sektora finansów publicznych są wyższe niż szeregowego pracownika. To kierownik jednostki powinien stać na straży przestrzegania określonych reguł finansowych w newralgicznych okresach funkcjonowania jednostki, a zatem przed końcem roku. Ograniczoność publicznych zasobów finansowych obliguje kierownika do działań w ramach upoważnień. Późniejsza zmiana planu finansowego pozostaje bez wpływu na fakt powzięcia decyzji przez kierownika o świadomym działaniu (na co wskazują wyjaśnienia Obwinionego o ustnych zmianach planu) w przedmiocie dokonania wydatków bez upoważnienia. To plan finansowy stanowi ramy i upoważnienie do następczych działań w postaci dyspozycji dokonania wydatków. Brak respektowania jednej z podstawowych zasad finansów publicznych odnoszącej się do zmian planu finansowego jednostki przed dokonaniem wydatku, jak również bagatelizowanie obowiązków w tym zakresie wobec subiektywnych przekonań o możliwości ustnych zmian tego planu, może doprowadzić funkcjonujące w ten sposób podmioty do sytuacji, w której określone ustne dyspozycje nie znajdą odzwierciedlenia w zmianie planu finansowego. Zmiana planu finansowego ma w istocie doprowadzić do zapobieżenia konieczności zapłaty odsetek, kar umownych lub odszkodowań poprzez prawidłowe dokonywania wydatków i zobowiązań. Skoro, jak twierdzi Obwiniony, w określonym dniu podjął ustną decyzję o zmianie planu, mógł dokonać pisemnej zmiany planu finansowego.

Tożsame uwagi należy odnieść do obwinionej (2). Jako Zastępca (…) Inspektora Ochrony Środowiska w (…) powinna przed dokonaniem wydatku upewnić się, czy jej dyspozycja ma stosowne upoważnienie wynikające z planu finansowego. Fakt, że podejmowała tożsame działania jak kierownik jednostki, nie stanowi okoliczności, która może mieć wpływ na zmniejszenie stopnia szkodliwości czynu dla finansów publicznych. Posiadając tożsame uprawnienia do dysponowania środkami publicznymi była, tak jak kierownik jednostki,

zobligowana do działania na podstawie i w granicach upoważnień wynikających z planu finansowego.

Szczególne obowiązki spoczywały również na obwinionej (3). Jako główna księgowa była odpowiedzialna za dokonanie wstępnej kontroli zgodności dokonywanych w jednostce operacji finansowych z planem finansowym. W sytuacji, w której nienależyte wykonanie obowiązku w powyższym zakresie miało wpływ na dokonanie wydatku powodującego przekroczenie kwoty wydatków ustalonej w planie finansowym jednostki sektora finansów publicznych, działanie takie stanowi czyn z art. 18b pkt 1 uondfp. Obowiązki głównego księgowego są w tym zakresie obowiązkami wynikającymi z powierzonej funkcji (art. 54 ust. 1 pkt 3 lit. a ufp). To główny księgowy w pierwszej kolejności informuje przełożonych o możliwościach wynikających zarówno z planu finansowego, jak i posiadanych na rachunku środków finansowych. Odpowiedzialność głównego księgowego wiąże się niejednokrotnie ze szczególną wiedzą dotyczącą planowania finansowego, wiedzą z zakresu rachunkowości, klasyfikacji budżetowej, jak i bezpośrednią kontrolą stanu kasy na rachunku bankowym. Tym samym podjęcie decyzji przez kierownika jednostki jest niejednokrotnie zdeterminowane działaniem głównego księgowego w przedmiocie dokonania wstępnej kontroli wydatku z planem finansowym. Zakres normy sankcjonującej wynikającej z przepisu nie pozostawia wątpliwości co do braku możliwości zaakceptowania wydatków nieposiadających umocowania w planie finansowym. Stąd też stopień szkodliwości czynu należy ocenić jako wyższy niż znikomy.

Następcza zmiana planu finansowego nie stanowi podstawy do twierdzenia, iż popełnione czyny zostały *de facto* zalegalizowane. Przyjęcie takiej tezy doprowadziłoby do możliwości działania jednostki sektora finansów publicznych w oparciu o ustne dyspozycje kierownictwa i zatwierdzania tych działań wskutek stosownych zmian planu na koniec roku.

GKO stwierdziła w konsekwencji, iż nawet jeżeli można wskazać na pewne okoliczności łagodzące, to nie prowadzi to do wniosku, że szkodliwość naruszeń jest znikoma. RKO natomiast słusznie uwzględniła je odstępując od wymierzenia kary Obwinionym.

Od powyższego orzeczenia Obwinieni ponownie wnieśli skargi do WSA.

W skargach na orzeczenie GKO (1) oraz (2) wnieśli o uchylenie orzeczenia z 11 stycznia 2018 r. w zakresie, w którym uznano ich winnymi naruszenia dyscypliny finansów publicznych i wymierzono karę upomnienia oraz w zakresie orzeczenia o kosztach postępowania. W imieniu (3) pełnomocnik zaskarżył orzeczenie w całości.

Zaskarżonemu orzeczeniu Obwinieni zarzucili naruszenie:

1. art. 153 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przez sądami administracyjnymi (t.j. Dz.U. z 2018 r., poz. 1302 ze zm.), dalej: „p.p.s.a.", polegające na nieuwzględnieniu przez GKO przy ponownym orzekaniu oceny prawnej i wskazań co do dalszego postępowania wyrażonych przez WSA w Warszawie w sprawach V SA/Wa 447/16, V SA/Wa 448/16 i V SA/Wa 449/16, w szczególności poprzez:

a) nieuwzględnienie przy ponownym orzekaniu przez organ administracji szczególnych okoliczności towarzyszących naruszeniu dyscypliny finansów publicznych i szczególnej motywacji Skarżących, takich jak zapobieżenie konieczności zapłaty odsetek, kar umownych lub odszkodowań oraz tego, że nie doszło do uszczuplenia środków publicznych;

b) nieuwzględnienie przy ponownym orzekaniu przez organ administracji późniejszej, korzystnej dla Obwinionych, zmiany przepisów dotyczących planu finansowego jednostki, tj. przepisów rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie szczegółowego sposobu, trybu i terminów opracowania materiałów do projektu ustawy budżetowej na lata 2016-2018 którym to rozporządzeniem (odpowiednio, kolejno na każdy rok – 2016, 2017, 2018 trzema rozporządzeniami: rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 2 lipca 2015 r., rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 20 maja 2016 r. i aktualnie obowiązującym rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 13 czerwca 2017 r.) ustalono, że paragraf „400 Grupa wydatków bieżących jednostki" z odpowiednią czwartą cyfrą, zgodnie z przepisami rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych ma zastosowanie wyłącznie do planowania: do projektu planu, planu oraz planu po zmianach i że w tym paragrafie planuje się środki, które będą klasyfikowane zgodnie z rozporządzeniem, w toku dokonywania wydatków w paragrafach: 421, 422, 426, 428, 430, 434, 436, 438, 439, 440, z odpowiednimi czwartymi cyframi,

2. art. 78 ust. 1 pkt 2 i ust. 3 w zw. z art. 24 ust. 1 uondfp polegające na niezastosowaniu przepisów rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 13 czerwca 2017 r. w sprawie szczegółowego sposobu, trybu i terminów opracowania materiałów do projektu ustawy budżetowej na rok 2018 (Dz.U. z 2017 r., poz. 1154), którym to § 6 rozporządzenia ustalono, że w zakresie planowania: do projektu planu, planu oraz planu po zmianach będzie miał zastosowanie paragraf: „400 Grupa wydatków bieżących jednostki" z odpowiednią czwartą cyfrą, zgodnie z przepisami rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych i że w tym ww. paragrafie planuje się środki, które będą klasyfikowane zgodnie z rozporządzeniem, o którym mowa powyżej, w toku

dokonywania wydatków w paragrafach: 421, 422, 426, 428, 430, 434, 436, 438, 439, 440, z odpowiednimi czwartymi cyframi, co oznacza, że na etapie ustalania planu i zmiany tego planu wszystkie wydatki objęte dotychczas paragrafami 4210 i 4300, zostały objęte jednym paragrafem: 400, a zatem od przesunięcia środków między paragrafami 4210 i 4300 przepisy prawa w ogóle nie wymagają już podejmowania decyzji, bo wszystkie te wydatki w planie mieszczą się w paragrafie 400, co z kolei oznacza, że zarzucane dokonanie wydatków ze środków publicznych z przekroczeniem zakresu upoważnienia wynikającego z planu finansowego jednostki nie ma aktualnie już żadnych podstaw, bo w aktualnym stanie prawnym te wydatki mieszczą się w ramach jednego paragrafu, (400), a zatem nie podejmuje się żadnej decyzji o ich przesunięciu, a po prostu w ramach środków zaplanowanych w paragrafie 400 dokonuje się wydatków na zakup materiałów i wyposażenia, jak i zakup usług pozostałych i dopiero na etapie wydatkowania tych środków klasyfikuje się te wydatki w ramach konkretnych paragrafów (4210 i 4300) i w konsekwencji nieuchyleniu zaskarżonego orzeczenia i braku uniewinnienia Obwinionych od zarzucanych im czynów, mimo że po dokonanej zmianie przepisów zarzucane Obwinionym czyny w zakresie zarzutów dotyczących przekroczenia planu w paragrafach 4210 i 4300 nie noszą już znamion naruszenia dyscypliny finansów publicznych,

3. art. 78 ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 26 uondfp poprzez nieuchylenie zaskarżonego orzeczenia i brak uniewinnienia (1) i (3) od zarzucanych czynów dotyczących przekroczenia planu w paragrafie 3020 ze względu na to, że czyny zarzucane Skarżącym w tym zakresie z uwagi na kwotę przypisanego naruszenia nie przekraczają obowiązującej w dniu orzekania kwoty minimalnej w rozumieniu ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych,

względnie, w przypadku nieuwzględnienia powyższych zarzutów, zaskarżonemu orzeczeniu zarzucono naruszenie art. 78 ust. 1 pkt 7 w związku z treścią art. 28 ust. 1 uondfp polegające na nieuchyleniu zaskarżonego orzeczenia i nieumorzeniu postępowania ze względu na to, że stopień szkodliwości popełnionych czynów dla finansów publicznych był znikomy.

Obwinieni wnieśli, aby z uwagi na zarzut pominięcia przez organ kluczowej dla rozstrzygnięcia zmiany przepisów prawa stanowiących podstawę odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych GKO, w trybie art. 54 § 3 p.p.s.a., uwzględniła skargę w całości, wydała orzeczenie uchylające orzeczenie RKO i uniewinniła Obwinionych od zarzucanych im czynów, ewentualnie o: uchylenie w całości zaskarżonego orzeczenia i zasądzenia od organu administracji na rzecz Obwinionych kosztów postępowania wraz z kosztami zastępstwa procesowego według norm przepisanych

W odpowiedzi na skargi GKO wniosła o oddalenie skarg podtrzymując argumentację faktyczną i prawną zawartą w zaskarżonym orzeczeniu.

Postanowieniami z 31 lipca 2019 r. WSA połączył do wspólnego rozpoznania i rozstrzygnięcia sprawy o sygn. akt V SA/Wa 870/18, V SA/Wa 871/18 i V SA/Wa 872/18 oraz postanowił prowadzić je pod sygnaturą V SA/Wa 870/18.
Wyrokiem z 9 stycznia 2019 r. WSA w Warszawie sąd uchylił zaskarżone orzeczenie i zasądził od GKO na rzecz (1) kwotę 697 zł, na rzecz (2) kwotę 697 zł oraz na rzecz (3) kwotę 893 zł tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego.
W uzasadnieniu tego wyroku WSA wskazał, że skargi są zasadne. Podniesiono w nich zarzuty zbieżne. Zaskarżone orzeczenie GKO zostało wydane w szczególnych warunkach prawnych, tj. na skutek uchylenia poprzedniego orzeczenia organu z 9 listopada 2015 r. przez WSA w Warszawie wyrokami o sygn. akt V SA/Wa 447/16, V SA/Wa 448/16, V SA/Wa 449/16.
Zgodnie z art. 153 p.p.s.a. ocena prawna i wskazania co do dalszego postępowania wyrażone w orzeczeniu sądu wiążą w sprawie organy, których działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania było przedmiotem zaskarżenia, a także sądy, chyba że przepisy prawa uległy zmianie. Art. 153 p.p.s.a. ma charakter bezwzględnie obowiązujący, co oznacza, że ani organ administracji publicznej, ani sądy, orzekając ponownie w tej samej sprawie, nie mogą nie uwzględnić oceny prawnej i wskazań wyrażonych wcześniej w orzeczeniu sądu, gdyż są nimi związane. Związanie sądu administracyjnego oceną prawną oznacza, że nie może on formułować nowych ocen prawnych, które byłyby sprzeczne z wyrażonym wcześniej poglądem (por. wyrok NSA z 1 września 2010 r., sygn. akt II OSK 518/09, LEX nr 746901). Pojęcie „ocena prawna" w rozumieniu przepisu art. 153 p.p.s.a. oznacza wyjaśnienie istotnej treści przepisów prawnych i sposobu ich zastosowania w konkretnym wypadku w związku z rozpoznawaną sprawą. Ocena ta może się odnosić zarówno do przepisów prawa materialnego, jak i procesowego. Musi ponadto pozostawać w logicznym związku z treścią orzeczenia sądu administracyjnego, w którym została sformułowana (por. wyrok NSA z 30 listopada 2010 r., sygn. akt II OSK 1929/09, LEX nr 795206). Wskazania co do dalszego postępowania stanowią z reguły konsekwencje oceny prawnej. Dotyczą one sposobu działania w toku ponownego rozpoznania sprawy i mają na celu uniknięcie błędów już popełnionych oraz wskazanie kierunku, w którym powinno zmierzać przyszłe postępowanie dla uniknięcia wadliwości w postaci np. braków w materiale dowodowym lub innych uchybień procesowych. Podporządkowanie się wytycznym sądu i wyrażonej przezeń ocenie prawnej

jest bowiem głównym kryterium poprawności nowowydanej decyzji (por. wyrok NSA z 13 stycznia 2009 r., sygn. akt II GSK 614/08, LEX nr 528074). Naruszenie przez organ administracji publicznej art. 153 p.p.s.a. powoduje konieczność uchylenia zaskarżonego aktu.
Ocena prawna o charakterze wiążącym musi dotyczyć właściwego zastosowania konkretnego przepisu, czy też prawidłowej jego wykładni w odniesieniu do ściśle określonego rozstrzygnięcia podjętego w konkretnej sprawie. Musi ponadto pozostawać w logicznym związku z treścią orzeczenia sądu administracyjnego, w którym została sformułowana. Wskazania co do dalszego postępowania stanowią z reguły konsekwencje oceny prawnej. Dotyczą one sposobu działania w toku ponownego rozpoznania sprawy i mają na celu uniknięcie błędów już popełnionych oraz wskazanie kierunku, w którym powinno zmierzać przyszłe postępowanie dla uniknięcia wadliwości w postaci braków w materiale dowodowym lub innych uchybień procesowych. Wskazania nie mogą z góry narzucać sposobu rozstrzygnięcia konkretnych kwestii związanych z treścią przyszłego rozstrzygnięcia sprawy.
Tym samym rozpoznając niniejszą sprawę zarówno WSA, jak też GKO rozpoznająca ponownie sprawę w związku z uchyleniem jej orzeczenia z 9 listopada 2015 r., związani byli wykładnią prawa zawartą w prawomocnych wyrokach: V SA/Wa 447/16, V SA/Wa 448/16 i V SA/Wa 449/16. WSA uznał w nich za uzasadnione stanowisko Obwinionych, że kontrolując zgodność z prawem orzeczenia RKO z 26 czerwca 2015 r. GKO nie uwzględniła, jako wzorca jego zgodności z prawem, przepisu art. 28 uondfp i to w sytuacji, gdy zarzucanemu czynowi towarzyszyły szczególnego rodzaju okoliczności jego popełnienia i szczególna motywacja: zapobieżenie konieczności zapłaty odsetek, kar umownych lub odszkodowań oraz nie doszło do uszczuplenia środków publicznych. WSA podkreślił również, że w toku ponownego rozpoznawania sprawy GKO winna uwzględnić, iż późniejsza, korzystniejsza dla Obwinionych zmiana przepisów dotyczących zmiany planu finansowego jednostki polegająca na przeniesieniu wydatków pomiędzy paragrafami, co miało miejsce w rozpoznawanej sprawie, powinna stanowić wskazówkę interpretacyjną dla organu przy ocenie czynu z punktu widzenia art. 28 uondfp.
W ocenie Sądu GKO ponownie rozpatrując sprawę nie wykonała powyższych zaleceń i nie wywiązała się z obowiązku dokładnego wyjaśnienia, czy zmiana przepisów regulujących zmiany planu finansowego jednostki, poprzez przeniesienie wydatków pomiędzy paragrafami miała wpływ na sytuację prawną Obwinionych. Zasadny zatem jest zarzut naruszenia art. 153 p.p.s.a. przy wydaniu orzeczenia z 11 stycznia 2018 r.
W dacie zarzucanego Obwinionym czynu obowiązywało rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 9 marca 2011 r. w sprawie szczegółowego sposobu, trybu i terminów opracowania

materiałów do projektu ustawy budżetowej na rok 2012 (Dz.U. z 2011 r. Nr 56, poz. 290), jednak 8 lipca 2015 r. weszło w życie rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 lipca 2015 r. w sprawie szczegółowego sposobu, trybu i terminów opracowania materiałów do projektu ustawy budżetowej na rok 2016 (Dz.U. z 2015 r., poz. 955). Zgodnie z § 4 ust. 1 tego rozporządzenia paragraf „400 Grupa wydatków bieżących jednostki" z odpowiednią czwartą cyfrą, zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (Dz. U. z 2014 r. poz. 1053 z późn. zm.) ma zastosowanie wyłącznie do planowania: do projektu planu, planu oraz planu po zmianach. Stosownie do § 4 ust. 2 ww. rozporządzenia w paragrafie, o którym mowa w ust. 1, planuje się środki, które będą klasyfikowane zgodnie z rozporządzeniem, o którym mowa w ust. 1, w toku dokonywania wydatków w następujących paragrafach: 421, 422, 426, 428, 430, 434, 436, 438, 439, 440, z odpowiednimi czwartymi cyframi.

Zmiana przepisów wykonawczych wprowadziła więc zasadę, zgodnie z którą na etapie planowania wydatków i dokonywania zmiany planu wszystkie wydatki objęte dotychczas paragrafami 4210 i 4300, a zatem objęte treścią zarzutu stawianego Obwinionym, zostały objęte jednym paragrafem: 400. Oznacza to, że zgodnie ze stanem prawnym obowiązującym w dacie orzekania przez GKO, wydatki planowane na podstawie dotychczasowych przepisów w paragrafach: 421, 422, 426, 428, 430, 434, 436, 438, 439, 440 od czasu wejścia w życie rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 2 lipca 2015 r. są planowane w ramach jednego paragrafu 400, a dopiero na etapie dokonywania wydatków klasyfikuje się uczynione wydatki, w szczegółowych paragrafach wchodzących w zakres paragrafu 400 w myśl rozporządzenia z dnia 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych.

Wskazane regulacje wprowadzone w rozporządzeniu z dnia 2 lipca 2015 r. i dotyczące zmian planów finansowych jednostek zostały powtórzone w kolejnych rozporządzeniach Ministra Finansów wydanych odpowiednio dla roku 2017 i 2018 r., tj. w § 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 maja 2016 r. w sprawie szczegółowego sposobu, trybu i terminów opracowania materiałów do projektu ustawy budżetowej na rok 2017 (Dz.U. z 2016 r., poz. 735) oraz w § 6 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 13 czerwca 2017 r. w sprawie szczegółowego sposobu, trybu i terminów opracowania materiałów do projektu ustawy budżetowej na rok 2018 (Dz.U. z 2017 r. poz. 1154).

W aktualnym stanie prawnym na podstawie § 6 rozporządzenia Ministra Finansów z 13 czerwca 2017 r. ustalono, że w zakresie planowania: do projektu planu, planu oraz planu

po zmianach będzie miał zastosowanie paragraf: „400 Grupa wydatków bieżących jednostki" z odpowiednią czwartą cyfrą, zgodnie z przepisami rozporządzenia z 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych i że w paragrafie „400 Grupa wydatków bieżących jednostki" planuje się środki, które będą klasyfikowane zgodnie z rozporządzeniem z 2 marca 2010 r., w toku dokonywania wydatków w paragrafach: 421, 422, 426, 428, 430, 434, 436, 438, 439, 440, z odpowiednimi czwartymi cyframi. W związku z powyższym na etapie ustalania planu i zmiany tego planu wszystkie wydatki objęte dotychczas paragrafami 4210 i 4300, zostały objęte jednym paragrafem: 400, a zatem do przesunięcia środków między paragrafami 4210 i 4300 przepisy prawa w ogóle nie wymagają już podejmowania decyzji, bo wszystkie te wydatki w planie mieszczą się w paragrafie 400.

Wskazane zmiany są kluczowe dla odpowiedzialności Obwinionych za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, albowiem przedmiotem zarzutu w niniejszej sprawie było dokonanie przez Obwinionych wydatków ze środków publicznych z przekroczeniem zakresu upoważnienia wynikającego z planu finansowego jednostki, co w niniejszej sprawie sprowadzało się do wyrażenia zgody na przesunięcie środków w ramach poszczególnych paragrafów, a mianowicie w paragrafach 4210 i 4300.

Pomimo, że WSA w wyrokach z 14 lutego 2017 r. wskazał, że późniejsza, korzystniejsza dla Obwinionych zmiana przepisów dotyczących zmiany planu finansowego jednostki polegającej na przeniesieniu wydatków pomiędzy paragrafami powinna stanowić wskazówkę interpretacyjną dla organu przy ocenie czynu Obwinionych z punktu widzenia art. 28 uondfp GKO w uzasadnieniu zaskarżonego orzeczenia nie dokonała analizy wpływu zmian zapisów rozporządzeń na sytuację prawną Obwinionych. Wskazane zmiany skutkować bowiem mogą utratą znamion naruszenia dyscypliny finansów publicznych przy ocenie zarzucanego czynu, ponieważ w aktualnym stanie prawnym wydatkowanie środków zarówno na zakup materiałów i wyposażenia, jak i zakup usług pozostałych odbywa się w ramach środków zaplanowanych jedynie w paragrafie 400. Osoby upoważnione nie podejmują zatem decyzji o przesuwaniu środków zaplanowanych w paragrafach 4210 i 4300, bo na etapie planu w ogóle nie ma takich szczegółowych paragrafów.

W konsekwencji ustalenie, że czyn polegający na przekroczeniu planu w paragrafach 4210 i 4300 nie zawiera znamion naruszenia dyscypliny finansów publicznych, może wpłynąć również na wysokość kwoty przypisanego naruszenia, które będzie można rozpatrywać wyłącznie w zakresie przekroczenia zaplanowanych wydatków w paragrafie 3020 i może

doprowadzić do wyniku, że kwota przypisanego naruszenia nie przekracza kwoty minimalnej w rozumieniu art. 26 ust. 3 uondfp.
Wyniki przeprowadzonej analizy zmian przepisów prawa, które nastąpiły w okresie pomiędzy datą dokonania zarzucanego czynu a datą orzekania o odpowiedzialności finansowej Obwinionych będą miały wpływ na dalsze czynności organów w prowadzonym postępowaniu, w tym na ewentualną konieczność oceny zachowania Obwinionych w świetle przesłanek wskazanych w art. 28 uondfp lub zastosowania w sprawie art. 26 uondfp.
Ponownie rozpoznając sprawę organ administracji jest obowiązany dokonać analizy zmian przepisów prawa stanowiących postawę wydania wobec Obwinionych orzeczenia o zaskarżonej treści, ocenić wpływ zmiany stanu prawnego na sytuację prawną Obwinionych i podjąć czynności procesowe, w celu ustalenia sytuacji prawnej Obwinionych w toczącym się wobec nich postępowaniu w sprawie naruszenia przepisów o naruszeniu dyscypliny finansów publicznych.

Po zapoznaniu się z postawionymi Obwinionym zarzutami oraz przedstawioną argumentacją, a także dotychczasowymi orzeczeniami zapadłymi w przedmiotowej sprawie, w oparciu o ustalony stan faktyczny i prawny GKO ustaliła i zważyła, co następuje.

GKO stwierdziła, że stan faktyczny sprawy, opisany powyżej, został ustalony prawidłowo, nie jest sporny, żadne wskazywane okoliczności ani przywoływane dowody nie były w trakcie postępowania przed GKO kwestionowane ani przez Obwinionych, ani przez Rzecznika dyscypliny. Okoliczności sprawy wynikają z zawartych w aktach postępowania dokumentów, jak też stanowisk prezentowanych podczas rozprawy przez GKO.
Obwinionym (1) i **(2)** zarzucono popełnienie czynów stanowiących naruszenie dyscypliny finansów publicznych opisane w art. 11 uondfp (dawna treść art. 11 uondfp obecnie została ujęta w art. 11 ust. 1 uondfp, nie ulegając zmianie merytorycznej), natomiast (3) – w art. 18b pkt 1 uondfp.
Art. 11 ust. 1 uondfp stanowi, że naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest dokonanie wydatku ze środków publicznych bez upoważnienia określonego ustawą budżetową, uchwałą budżetową lub planem finansowym albo z przekroczeniem zakresu tego

upoważnienia lub z naruszeniem przepisów dotyczących dokonywania poszczególnych rodzajów wydatków.

Natomiast zgodnie z art. 18b uondfp naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest niedokonanie lub nienależyte dokonanie wstępnej kontroli zgodności operacji gospodarczej lub finansowej z planem finansowym lub kompletności i rzetelności dokumentów dotyczących takiej operacji, jeżeli miało ono wpływ na: 1) dokonanie wydatku powodującego przekroczenie kwoty wydatków ustalonej w planie finansowym jednostki sektora finansów publicznych; 2) zaciągnięcie zobowiązania niemieszczącego się w planie finansowym jednostki sektora finansów publicznych.

Popełnienie czynu opisanego w art. 11 ust. 1 uondfp zostało zarzucone Obwinionym w związku z naruszeniem art. 44 ust. 1 pkt 3 ufp, zaś art. 18b pkt 1 uondfp w związku z naruszeniem art. 54 ust. 1 pkt 3 lit. a ufp.

Art. 44 ust. 1 ufp zawiera dyspozycję, zgodnie z którą wydatki publiczne mogą być ponoszone na cele i w wysokościach ustalonych w: 1) ustawie budżetowej; 2) uchwale budżetowej jednostki samorządu terytorialnego; 3) planie finansowym jednostki sektora finansów publicznych.

Z art. 54 ust. 1 pkt 3 ufp wynika, że główny księgowy jednostki sektora finansów publicznych, jest pracownikiem, któremu powierzono obowiązki i odpowiedzialność w zakresie m.in. dokonywania wstępnej kontroli: a) zgodności operacji gospodarczych i finansowych z planem finansowym, b) kompletności i rzetelności dokumentów dotyczących operacji gospodarczych i finansowych.

GKO ustaliła, że Obwinieni są osobami, którym można przypisać odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych – w myśl art. 53 ust. 1 i 2 ufp.

Zgodnie z art. 53 ust. 1 ufp kierownik jednostki sektora finansów publicznych jest odpowiedzialny za całość gospodarki finansowej tej jednostki. Z ust. 2 art. 53 ufp wynika, że kierownik jednostki może powierzyć określone obowiązki w zakresie gospodarki finansowej pracownikom jednostki. Przyjęcie obowiązków przez te osoby powinno być potwierdzone dokumentem w formie odrębnego imiennego upoważnienia albo wskazania w regulaminie organizacyjnym tej jednostki.

Obwiniony (1) w czasie zarzucanego naruszenia dyscypliny finansów publicznych pełnił funkcję (…) Inspektora Ochrony Środowiska w (…), był zatem kierownikiem jednostki sektora finansów publicznych, natomiast (2) w czasie zarzucanego naruszenia dyscypliny finansów publicznych pełniła obowiązki Zastępcy (…) Inspektora Ochrony Środowiska w

(…) , zastępowała nieobecnego (1). (3) w czasie zarzucanego naruszenia dyscypliny finansów publicznych pełniła funkcję Głównej Księgowej (…) Inspektoratu Ochrony Środowiska w (…).

Art. 54 ust. 1 ufp stanowi, że głównym księgowym jednostki sektora finansów publicznych jest pracownik, któremu kierownik jednostki powierza obowiązki i odpowiedzialność w zakresie: 1) prowadzenia rachunkowości jednostki; 2) wykonywania dyspozycji środkami pieniężnymi; 3) dokonywania wstępnej kontroli: a) zgodności operacji gospodarczych i finansowych z planem finansowym, b) kompletności i rzetelności dokumentów dotyczących operacji gospodarczych i finansowych.

Z akt sprawy wynika, że Obwinieni osobiście dokonali kwestionowanych czynności, tj. odpowiednio (1) i **(2)**: wydatków ze środków publicznych, co do których zarzucono przekroczenie zakresu upoważnienia wynikającego z planu finansowego jednostki oraz (3): wstępnej kontroli zgodności operacji finansowej z planem finansowym.

Tym samym podmiotowa kwestia odpowiedzialności Obwinionych nie budzi wątpliwości.

Zgodnie z dyspozycją art. 19 ust. 1 uondfp odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych ponosi osoba, która popełniła czyn naruszający dyscyplinę finansów publicznych określony przez ustawę obowiązującą w czasie jego popełnienia. Ustęp 2 art. 19 uondfp stanowi zaś, 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.

Zgodnie z poglądami orzecznictwa na gruncie art. 19 uondfp przypisanie winy jest uzasadnione jedynie wówczas, kiedy możliwe jest wskazanie prawidłowego sposobu działania obwinionego, to jest określenie wzorca zachowania się, według którego nie dochodzi do naruszenia dyscypliny finansów publicznych.

Obwinionym można przypisać winę, a także stwierdzić, że nie postąpili zgodnie z wymaganym wzorcem zachowania, która to kwestia została już opisana we wcześniejszych orzeczeniach i nie była obecnie kwestionowana.

Zgodnie z dyspozycją art. 80 ust. 1 uondfp organy prowadzące postępowanie są obowiązane badać oraz uwzględniać okoliczności przemawiające zarówno na korzyść, jak i na niekorzyść obwinionego. Tym samym GKO wzięła pod uwagę wszystkie okoliczności sprawy, jakie zostały ustalone w trakcie trwania postępowania o naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

Niniejsze orzeczenie GKO zostało wydane w wykonaniu wyroków WSA w Warszawie z 14 lutego 2017 r., sygn. akt.: V SA/Wa 448/16, V SA/Wa 447/16, V SA/Wa 449/16 oraz z 9 stycznia 2019 r., sygn. akt V SA/Wa 870/18.

W wyrokach z 14 lutego 2017 r. WSA wskazał, że rozstrzygnięcie RKO i GKO dotyczące konieczności dokonania zmiany planu finansowego jednostki sektora finansów publicznych, polegającej choćby na przesunięciu środków w ramach dwóch paragrafów w formie pisemnej, jest prawidłowe, a Obwinieni dopuścili się przypisywanego im naruszenia dyscypliny finansów publicznych. Stwierdził natomiast, że RKO i GKO w niewystarczającym stopniu odniosły się i dokonały oceny czynów Obwinionych z punktu widzenia art. 28 uondfp, tj. stopniowalności społecznej szkodliwości czynów dla finansów publicznych, w tym możliwości stwierdzenia jej znikomości, która skutkuje przeszkodą orzekania o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych wskazaną w art. 78 ust. 1 pkt 7 uondfp (postępowania nie wszczyna się, a wszczęte umarza). WSA podniósł, za NSA, że do przesłanek uwzględnianych przy tej ocenie należy waga naruszonych obowiązków, sposób i okoliczności ich naruszenia oraz skutki naruszenia. Stopień szkodliwości konkretnego czynu danego sprawcy dla ładu finansów publicznych jest elementem, który musi przeanalizować komisja orzekająca w sprawach o naruszenie finansów publicznych.

WSA wskazał, że GKO nie uwzględniła, jako wzorca zgodności z prawem, przepisu art. 28 uondfp, w sytuacji, gdy zarzucanemu czynowi towarzyszyły szczególnego rodzaju okoliczności jego popełnienia i szczególna motywacja: zapobieżenie konieczności zapłaty odsetek, kar umownych lub odszkodowań oraz nie doszło do uszczuplenia środków publicznych oraz że w toku ponownego rozpoznawania sprawy GKO powinna uwzględnić to stanowisko WSA.

WSA wskazał także, iż późniejsza, korzystniejsza dla Obwinionych, zmiana przepisów dotyczących zmiany planu finansowego jednostki polegającej na przeniesieniu wydatków pomiędzy paragrafami (co miało miejsce w rozpoznawanej sprawie) powinna stanowić wskazówkę interpretacyjną dla organu przy ocenie czynów z punktu widzenia art. 28 uondfp.

GKO w orzeczeniu z 11 stycznia 2018 r., wobec zarzuconej jej wcześniejszej lakoniczności w przedmiotowej kwestii, wykonując powyższe wyroki WSA, dokonała szerokiej oceny stopnia szkodliwości czynów Obwinionych dla finansów publicznych w kontekście art. 28 uondfp uznając w konsekwencji, że szkodliwość popełnionych przez nich naruszeń jest większa niż znikoma, natomiast wskazane okoliczności łagodzące zostały uwzględnione, co znalazło swój wyraz w odstąpieniu od wymierzenia kary Obwinionym.

Jak wynika jednak ze stanowiska zawartego w kolejnym rozstrzygnięciu WSA, tj. wyroku z 9 stycznia 2019 r., WSA nie uznał powyższego orzeczenia za prawidłowe wykonanie wyroku WSA.

WSA podkreślił, że art. 153 p.p.s.a. ma charakter bezwzględnie obowiązujący, zatem ani organy administracji publicznej, ani sądy, orzekając ponownie w tej samej sprawie, nie mogą nie uwzględnić oceny prawnej i wskazań wyrażonych wcześniej w orzeczeniu sądu, lecz są nimi związane, nie mogą też formułować nowych ocen prawnych, które byłyby sprzeczne z wyrażonym wcześniej poglądem.

WSA uznał, że w orzeczeniu z 11 stycznia 2018 r. GKO nie uwzględniła, jako wzorca zgodności z prawem, przepisu art. 28 uondfp, w sytuacji, gdy zarzucanemu czynowi towarzyszyły szczególnego rodzaju okoliczności jego popełnienia i szczególna motywacja: zapobieżenie konieczności zapłaty odsetek, kar umownych lub odszkodowań oraz nie doszło do uszczuplenia środków publicznych. GKO powinna także uwzględnić, iż późniejsza, korzystniejsza dla Obwinionych zmiana przepisów dotyczących zmiany planu finansowego jednostki polegająca na przeniesieniu wydatków pomiędzy paragrafami, powinna stanowić wskazówkę interpretacyjną dla organu przy ocenie czynu z punktu widzenia art. 28 uondfp. GKO nie wykonała powyższych zaleceń i nie wywiązała się z obowiązku dokładnego wyjaśnienia, czy zmiana przepisów regulujących zmiany planu finansowego jednostki, poprzez przeniesienie wydatków pomiędzy paragrafami, miała wpływ na sytuację prawną Obwinionych.

WSA wyjaśnił też przesłanie przedostatniego akapitu uzasadnienia wyroków z 14 lutego 2017 r., odnoszącego się do „zmiany planu finansowego jednostki polegającej na przeniesieniu wydatków pomiędzy paragrafami", tj., że w dacie zarzucanego Obwinionym czynu obowiązywało rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 9 marca 2011 r. w sprawie szczegółowego sposobu, trybu i terminów opracowania materiałów do projektu ustawy budżetowej na rok 2012, a od 8 lipca 2015 r. weszło w życie rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 lipca 2015 r. w sprawie szczegółowego sposobu, trybu i terminów opracowania materiałów do projektu ustawy budżetowej na rok 2016, zgodnie z którym (§ 4 ust. 1) paragraf „400 Grupa wydatków bieżących jednostki" z odpowiednią czwartą cyfrą ma zastosowanie wyłącznie do planowania: do projektu planu, planu oraz planu po zmianach. Stosownie zaś do § 4 ust. 2 w paragrafie tym planuje się środki, w następujących paragrafach: 421, 422, 426, 428, 430, 434, 436, 438, 439, 440, z odpowiednimi czwartymi cyframi. Zmiana przepisów wykonawczych wprowadziła więc zasadę, zgodnie z którą na etapie planowania wydatków i dokonywania zmiany planu wszystkie wydatki objęte dotychczas

paragrafami 4210 i 4300 zostały objęte jednym paragrafem. Dopiero na etapie dokonywania wydatków klasyfikuje się uczynione wydatki, w szczegółowych paragrafach wchodzących w zakres paragrafu 400. Wskazane regulacje zostały powtórzone w kolejnych rozporządzeniach Ministra Finansów wydanych odpowiednio dla lat następnych, również w aktualnym stanie prawnym.

W ocenie WSA zmiany te są kluczowe dla odpowiedzialności Obwinionych za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, bowiem przedmiotem zarzutu było dokonanie przez Obwinionych wydatków ze środków publicznych z przekroczeniem zakresu upoważnienia wynikającego z planu finansowego jednostki, co sprowadzało się do wyrażenia zgody na przesunięcie środków w ramach paragrafów 4210 i 4300.

WSA podkreślił ponownie, że późniejsza, korzystniejsza dla Obwinionych zmiana ww. przepisów powinna stanowić wskazówkę interpretacyjną dla GKO przy ocenie czynu Obwinionych z punktu widzenia art. 28 uondfp, czego GKO zaniechała. Wskazane zmiany skutkować mogą utratą znamion naruszenia dyscypliny finansów publicznych przy ocenie zarzucanego czynu, ponieważ w aktualnym stanie prawnym wydatkowanie środków na zakup materiałów i wyposażenia oraz na zakup usług pozostałych odbywa się w ramach środków zaplanowanych w paragrafie 400. Osoby upoważnione nie podejmują zatem decyzji o przesuwaniu środków zaplanowanych w paragrafach 4210 i 4300, bo na etapie planu w ogóle nie ma takich szczegółowych paragrafów. W konsekwencji zmniejszyć się może wysokość kwoty przypisanego naruszenia, do przekroczenia wydatków zaplanowanych w § 3020 i kwota przypisanego naruszenia nie przekracza kwoty minimalnej w rozumieniu art. 26 ust. 3 uondfp.

Powyższe zmiany przepisów będą miały wpływ na dalsze czynności GKO, w tym ewentualną konieczność oceny zachowania Obwinionych w świetle przesłanek wskazanych w art. 28 uondfp lub zastosowania art. 26 uondfp.

Tym samym WSA w wyroku z 9 stycznia 2019 r. rozstrzygnął, iż choć wyroki z 14 lutego 2017 r. zarzucały RKO i GKO lakoniczność w odniesieniu się do zagadnienia, o którym mowa w art. 28 uondfp, i nie wskazywały bezpośrednio na to, że GKO ma orzec, iż społeczna szkodliwość czynów popełnionych przez Obwinionych dla finansów publicznych jest znikoma (dlatego GKO zinterpretowało uzasadnienia wyroków jako nakaz rozpatrzenia sprawy ogólnie pod kątem art. 28 uondfp i doszło do własnych konkluzji), to zdaniem Sądu rozstrzygnięcie GKO właśnie taki kierunek powinno przybrać.

Jak wielokrotnie podkreślił WSA, art. 153 p.p.s.a. ma charakter bezwzględnie obowiązujący, zatem ani organy administracji publicznej, ani sądy, orzekając ponownie w tej samej sprawie,

nie mogą nie uwzględnić oceny prawnej i wskazań wyrażonych wcześniej w orzeczeniu sądu, lecz są nimi związane, nie mogą też formułować nowych ocen prawnych, które byłyby sprzeczne z wyrażonym wcześniej poglądem.
We wszystkich przywołanych wyrokach WSA nakazywał GKO uwzględnienie, jako wzorca zgodności z prawem, przepisu art. 28 uondfp, ze względu na to, że zarzucanym Obwinionym czynom towarzyszyły szczególnego rodzaju okoliczności jego popełnienia i szczególna motywacja: zapobieżenie konieczności zapłaty odsetek, kar umownych lub odszkodowań oraz nie doszło do uszczuplenia środków publicznych. WSA wskazał także, że GKO musi uwzględnić zmianę przepisów dotyczących zmiany planu finansowego jednostki sektora finansów publicznych – jako wskazówkę interpretacyjną przy ocenie czynu z punktu widzenia art. 28 uondfp.

Art. 28 uondfp stanowi: „1. Nie dochodzi się odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, którego stopień szkodliwości dla finansów publicznych jest znikomy.
1a. Przy ocenie stopnia szkodliwości dla finansów publicznych naruszenia dyscypliny finansów publicznych uwzględnia się wagę naruszonych obowiązków, sposób i okoliczności ich naruszenia, a także skutki naruszenia.
2. Przy ocenie stopnia szkodliwości dla finansów publicznych naruszenia dyscypliny finansów publicznych wywołującego skutki finansowe bierze się pod uwagę w szczególności wysokość skutku finansowego, w tym:
1) wysokość uszczuplonych środków publicznych;
2) kwotę środków publicznych niewpłaconych lub niezwróconych na właściwy rachunek budżetu państwa, jednostki samorządu terytorialnego lub innej jednostki sektora finansów publicznych;
3) kwotę środków publicznych wydatkowanych bez upoważnienia lub z jego przekroczeniem albo niezgodnie z przeznaczeniem;
4) wysokość zobowiązań zaciągniętych bez upoważnienia lub z jego przekroczeniem;
5) kwotę zapłaconych odsetek, kar lub opłat albo wypłaconego oprocentowania.
3. Przy ocenie stopnia szkodliwości dla finansów publicznych naruszenia dyscypliny finansów publicznych niewywołującego skutków finansowych uwzględnia się w szczególności wagę naruszonych obowiązków oraz sposób i okoliczności ich naruszenia, w tym w przypadku naruszenia dyscypliny finansów publicznych określonego w art. 17 i 17a – sposób naruszenia zasady uczciwej konkurencji lub zasady równego traktowania wykonawców.”

Zatem, skoro obowiązkiem GKO jest uwzględnienie oceny prawnej i wskazań wyrażonych w orzeczeniach WSA i nie może ona formułować nowych ocen prawnych, sprzecznych z poglądem sądu, a Sąd ten wyraził pogląd, że zarzucanym Obwinionym czynom towarzyszyły szczególnego rodzaju okoliczności jego popełnienia i szczególna motywacja, a zmiana przepisów dotyczących zmiany planu finansowego ma być wskazówką interpretacyjną przy ocenie czynów z punktu widzenia art. 28 uondfp, GKO orzekła jak w sentencji, tj. uznała, że zachodzą okoliczności, o których mowa w art. 28 ust. 1 uondfp, co skutkuje zaistnieniem okoliczności wskazanych w art. 78 ust. 1 pkt 7 uondfp i w konsekwencji stanowi przesłankę umorzenia postępowania w sprawie o naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

Zgodnie bowiem z art. 78 ust. 1 uondfp umorzenie postępowania w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych następuje, gdy: 1) zarzucanego czynu nie popełniono; 2) w zarzucanym czynie brak jest znamion naruszenia dyscypliny finansów publicznych; 3) nastąpiło przedawnienie karalności; 4) obwiniony zmarł; 5) obwiniony na mocy przepisów szczególnych nie podlega orzecznictwu w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych; 6) w sprawie o ten sam czyn, popełniony przez tego samego obwinionego, zostało wydane prawomocne postanowienie lub orzeczenie komisji orzekającej albo w tej samej sprawie przeciwko temu samemu obwinionemu toczy się przed komisją orzekającą wcześniej wszczęte postępowanie; 7) zachodzi okoliczność, o której mowa w art. 27 ust. 1 („Nie dochodzi się odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych w przypadku działania lub zaniechania podjętego wyłącznie w celu ograniczenia skutków zdarzenia losowego") lub art. 28 ust. 1 uondfp; 8) zachodzi inna okoliczność wykluczająca z mocy ustawy orzekanie w sprawie o naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

W swoim orzeczeniu WSA wskazał także na zastosowanie w sprawie art. 24 i art. 26 uondfp. Przepisy te stanowią odpowiednio:

„1. Jeżeli w czasie orzekania w sprawie o naruszenie dyscypliny finansów publicznych obowiązuje ustawa inna niż w czasie popełnienia tego naruszenia, stosuje się ustawę nową, z tym że należy stosować ustawę obowiązującą w czasie popełnienia naruszenia, jeżeli jest ona względniejsza dla sprawcy.

2. Jeżeli według nowej ustawy określone działanie lub zaniechanie objęte orzeczeniem nie stanowi już naruszenia dyscypliny finansów publicznych, ukaranie ulega zatarciu z mocy prawa."

oraz „1. Nie stanowi naruszenia dyscypliny finansów publicznych działanie lub zaniechanie określone w art. 5-16, którego przedmiotem są środki finansowe w wysokości

nieprzekraczającej jednorazowo, a w przypadku więcej niż jednego działania lub zaniechania – łącznie w roku budżetowym, kwoty minimalnej.

2. Przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio w przypadku działania lub zaniechania określonego w art. 18 pkt 2 oraz art. 18b i 18c.

3. Kwotą minimalną w rozumieniu ust. 1 jest kwota przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego w gospodarce narodowej w roku poprzednim, ogłoszonego przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej <<Monitor Polski>> zgodnie z art. 5 ust. 7 ustawy z dnia 4 marca 1994 r. o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych (Dz.U. z 2018 r. poz. 1316, 1608, 1669 i 2435 oraz z 2019 r. poz. 730), zwanego dalej <<przeciętnym wynagrodzeniem>>."

Przepisy te GKO każdorazowo bierze pod uwagę z urzędu. Tak też postąpiła i przy rozpatrywaniu niniejszej sprawy. Dotyczyło to również wskazanych w wyroku z 9 stycznia 2019 r. rozporządzeń, z tą zmianą, że w chwili orzekania obowiązuje rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 stycznia 2019 r. w sprawie szczegółowego sposobu, trybu i terminów opracowania materiałów do projektu ustawy budżetowej (Dz.U. z 2019 r. poz. 183), którego § 6 brzmi: „1. Paragraf <<400 Grupa wydatków bieżących jednostki>> z odpowiednią czwartą cyfrą, zgodnie z przepisami rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (Dz.U. z 2014 r. poz. 1053, z późn. zm.), ma zastosowanie wyłącznie do planowania: do projektu planu, planu oraz planu po zmianach.

2. W paragrafie, o którym mowa w ust. 1, planuje się środki, które będą klasyfikowane zgodnie z rozporządzeniem, o którym mowa w ust. 1, w toku dokonywania wydatków w paragrafach: 421, 422, 426, 428, 430, 434, 436, 438, 439 i 440, z odpowiednimi czwartymi cyframi."

GKO uznała jednak, że ww. zmiany przepisów w istocie nie wpływają na sytuację prawną Obwinionych.

Jak zostało już bowiem wskazane w odpowiedzi na skargę z 22 maja 2018 r., przepis ten dotyczy paragrafów: 421, 422, 426, 428, 430, 434, 436, 438, 439 i 440, natomiast z decyzji z 31 grudnia 2012 r., dotyczącej zmiany w planie wydatków na rok 2012, wynika, że zmiany planu finansowego dotyczyły paragrafów klasyfikacji budżetowej: 3020, 4210, 4260, 4270, 4280, 4300, 4350, 4360, 4370, 4410, 4430, 4440, 4550, 4610 – w każdym z nich podzadania 12.7.1 i 12.7.2. Przy tym w paragrafach: 4260, 4280, 4300, 4360 dokonano zmniejszeń łącznie na kwotę 46.622 zł, a zwiększeń w paragrafach: 4210, 4260, 4300 łącznie na kwotę 77.466 zł. Tym samym różnica pomiędzy tymi kwotami w wysokości 30.844 zł nie

pochodziła z paragrafu o symbolu 400, objętego wskazywanym przepisem kolejnych rozporządzeń w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych.
Tym samym nawet po uwzględnieniu zmiany przepisów zarzucane Obwinianym czyny nie przestały nosić znamion naruszenia dyscypliny finansów publicznych ani nie nastąpiła okoliczność wskazana w art. 26 ust. 1 uondfp.
Art. 147 ust. 1 uondfp stanowi, że GKO w wyniku rozpoznania odwołania na rozprawie wydaje orzeczenie, w którym: 1) utrzymuje orzeczenie w mocy albo 2) uchyla orzeczenie w całości lub w części i rozstrzyga sprawę co do istoty, albo 2a) uchyla orzeczenie w całości lub w części i umarza postępowanie, albo 3) uchyla orzeczenie w całości lub w części i przekazuje sprawę do ponownego rozpoznania przez komisję orzekającą.

Tym samym, działając na podstawie art. 147 ust. 1 pkt 1 uondfp, GKO utrzymała w mocy orzeczenie RKO w zakresie punktu II sentencji, tj. uniewinnienia obwinionego (1), który to zakres orzeczenia RKO nie był przedmiotem zaskarżenia, oraz, na podstawie art. 147 ust. 1 pkt 2a w związku z art. 78 ust. 1 pkt 7 uondfp, uchyliła orzeczenie RKO w pozostałym zakresie i umorzyła postępowanie w sprawie. W związku z takim rozstrzygnięciem merytorycznym, na podstawie art. 167 ust. 2 uondfp, kosztami postępowania GKO obciążyła Skarb Państwa.