



ORZECZENIE
GLÓWNEJ KOMISJI ORZEKAJĄCEJ W SPRAWACH
O NARUSZENIE DYSCYPLINY FINANSÓW PUBLICZNYCH

Warszawa, dnia 9 kwietnia 2018 r.

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

Przewodniczący:	<i>Członek GKO:</i>	Anna Packo
Członkowie:	<i>Członek GKO:</i>	Katarzyna Ronikier-Dolańska
	<i>Członek GKO:</i>	Arkadiusz Babczuk (spr.)
Protokolant:		Paweł Matusiak

przy udziale Zastępcy Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych Roberta Wydry, po rozpoznaniu, na rozprawie w dniu 9 kwietnia 2018 r., odwołania złożonego przez Obwinionego (...) – zam. (...), od orzeczenia Międzyresortowej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy ministrze właściwym do spraw finansów publicznych z dnia 15 listopada 2017 r. sygn. akt: BDF3.4801.30.2017, którym Komisja uznała (...) – pełniącego w czasie zarzucanego naruszenia dyscypliny finansów publicznych funkcję Dyrektora Muzeum (...) (cytat z sentencji) „w:

1) sprawozdaniu Rb-N (kwartalne sprawozdanie o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych) za I kwartał 2013 r., sporządzonym w dn. 15.04.2013 r., danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej poprzez:

a) wykazanie w pozycji N5. *pozostałe należności* kwoty 319.881,64 zł zamiast kwoty 323.148,64 zł; było to spowodowane nie ujęciem w niniejszej pozycji sprawozdania kwoty 3.267,00 zł, stanowiącej należność ujętą na koncie 240 *Rozliczenia z tytułu ubezpieczeń*,

stanowiącą nadpłatę składek za ubezpieczenie mienia, sprzętu elektronicznego i odpowiedzialności cywilnej - polisy nr (...) zawarte w InterRisk Towarzystwo Ubezpieczeń S.A. Oddział w (...) na okres od 01.08.2012 r. do 31.07.2013 r.;

- b) wykazanie w pozycji N5.1. *należności z tytułu dostaw i usług* kwoty 43.105,64 zł zamiast kwoty 37.531,04 zł; było to spowodowane nieprawidłowym ujęciem w niniejszej pozycji sprawozdania należności ujętych: na koncie 234 *Pozostałe rozrachunki z pracownikami* w kwocie 3.714,87 zł z tytułu pobranych zaliczek oraz na koncie 235 *Rozliczenia z pracownikami dotyczące delegacji i podróży* w kwocie 1.859,73 zł, które powinny zostać wykazane w pozycji N5.3.;
- c) wykazanie w pozycji N5.2. *należności z tytułu podatków i składek na ubezpieczenie społeczne* należności z tytułu zwrotu VAT w wysokości 276.776,00 zł, które powinny być wykazane w pozycji N5.3.;
- d) nie wykazanie w pozycji N5.3. *należności z tytułów innych niż wymienione w poz. N.5.1. i N.5.2.* należności w łącznej wysokości 285.617,60 zł, które wynikały z ewidencji księgowej; były to salda Wn ujęte: na koncie 229-53 *Inne rozrachunki publicznoprawne – Rozliczenie z urzędem skarbowym z tytułu zwrotu VAT* w kwocie 276.776,00 zł, na koncie 234 *Pozostałe rozrachunki z pracownikami* w kwocie 3.714,87 zł z tytułu pobranych zaliczek, na koncie 235 *Rozliczenia z pracownikami dotyczące delegacji i podróży* w kwocie 1.859,73 zł oraz na koncie 240 *Rozliczenia z tytułu ubezpieczeń* w kwocie 3.267,00 zł;

2) sprawozdaniu Rb-N (kwartalne sprawozdanie o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych) za III kwartał 2013 r., sporządzonym w dn. 14.10.2013 r., danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej poprzez:

- a) wykazanie w pozycji N5. *pozostałe należności* kwoty 489.782,68 zł zamiast kwoty 497.580,50 zł; było to spowodowane nie ujęciem w niniejszej pozycji sprawozdania łącznej kwoty 7.797,82 zł, wynikającej z zapisów w ewidencji księgowej: na koncie 201 *Rozrachunki z dostawcami* w kwocie 116,59 zł z tytułu wystawionych korekt faktur oraz na koncie 203 *Rozliczenia z odbiorcami materiałów i usług* w kwocie 680,15 zł (ujęte w zestawieniu należności jako konto 203P, dotyczące rozrachunków z kontrahentami o nr (...)), na koncie 234 *Pozostałe rozrachunki z pracownikami* w kwocie 4.417,95 zł z tytułu

pobranych zaliczek oraz na koncie 235 *Rozliczenia z pracownikami dotyczące delegacji i podróży* w kwocie 2.583,13 zł;

- b) wykazanie w pozycji N5.1. *należności z tytułu dostaw i usług* kwoty 95.353,68 zł zamiast kwoty 95.470,27 zł; było to spowodowane nie ujęciem w niniejszej pozycji sprawozdania należności ujętych: na koncie 201 *Rozrachunki z dostawcami* w kwocie 116,59 zł z tytułu wystawionych korekt faktur oraz na koncie 203 *Rozliczenia z odbiorcami materiałów i usług* w kwocie 680,15 zł (ujęte w zestawieniu należności jako konto 203P, dotyczące rozrachunków z kontrahentami o nr (...));
- c) wykazanie w pozycji N5.2. *należności z tytułu podatków i składek na ubezpieczenie społeczne* należności z tytułu zwrotu YAT w wysokości 394.429,00 zł, które powinny być wykazane w pozycji N5.3.;
- d) nie wykazanie w pozycji N5.3. *należności z tytułów innych niż wymienione w poz. N.5.1. i N.5.2.* należności w łącznej wysokości 401.430,08 zł, które wynikały z ewidencji księgowej; były to salda Wn ujęte: na koncie 229-53 *Inne rozrachunki publicznoprawne - Rozliczenie z urzędem skarbowym z tytułu zwrotu VAT* w kwocie 394.429,00 zł, na koncie 234 *Pozostałe rozrachunki z pracownikami* w kwocie 4.417,95 zł z tytułu pobranych zaliczek oraz na koncie 235 *Rozliczenia z pracownikami dotyczące delegacji i podróży* w kwocie 2.583,13 zł;

3) sprawozdaniu Rb-N (kwartalne sprawozdanie o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych) za IV kwartał 2013 r., sporządzonym w dn. 29.01.2014 r., danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej poprzez:

- a) wykazanie w pozycji N5.1. *należności z tytułu dostaw i usług* kwoty 187.089,07 zł zamiast kwoty 186.047,22 zł; było to spowodowane nieprawidłowym ujęciem w niniejszej pozycji sprawozdania należności ujętych: na koncie 234 *Pozostałe rozrachunki z pracownikami* w kwocie 1.027,85 zł z tytułu pobranych zaliczek oraz na koncie 235 *Rozliczenia z pracownikami dotyczące delegacji i podróży* w kwocie 14,00 zł, które powinny zostać wykazane w pozycji N5.3.;

- b) wykazanie w pozycji N5.2. *należności z tytułu podatków i składek na ubezpieczenie społeczne* należności z tytułu zwrotu VAT w wysokości 2.416.038,00 zł, które powinny być wykazane w pozycji N5.3.;
- c) nie wykazanie w pozycji N.5.3. *należności z tytułów innych niż wymienione w poz. N.5.1. i N.5.2.* należności w łącznej wysokości 2.417.079,85 zł, które wynikały z ewidencji księgowej; były to salda Wn ujęte: na koncie 229-53 *Inne rozrachunki publicznoprawne – Rozliczenie z urzędem skarbowym z tytułu zwrotu VAT* w kwocie 2.416.038,00 zł, na koncie 234 *Pozostałe rozrachunki z pracownikami* w kwocie 1.027,85 zł z tytułu pobranych zaliczek, na koncie 235 *Rozliczenia z pracownikami dotyczące delegacji i podróży* w kwocie 14,00 zł.”

Komisja Orzekająca I instancji odstąpiła od wymierzenia kary Obwinionemu i obciążyła obowiązkiem zwrotu kosztów postępowania na rzecz Skarbu Państwa w wysokości 316,17 zł,
orzeka

na podstawie art. 147 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (t.j. Dz. U. z 2017 r. poz. 1311 z późn. zm.) utrzymuje w mocy zaskarżone orzeczenie.

Pouczenie:

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

Uzasadnienie

Międzyresortowa Komisja Orzekająca w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy ministrze właściwym do spraw finansów publicznych, zwana dalej MKO w wyniku rozpoznania na rozprawie w dniu 8 listopada 2017 r., ogłoszenie orzeczenia w dniu 15 listopada 2017 r., sygn. akt BDF3.4801.30.2017, uznała (...) – pełniącego w czasie zarzucanego naruszenia dyscypliny finansów publicznych funkcję Dyrektora Muzeum (...), odpowiedzialnym za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, określone w art. 18 pkt 2 uoondfp, polegające na wykazaniu danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej w następujących sprawozdaniach z wykonania procesów gromadzenia środków publicznych i ich rozdysponowania:

1) sprawozdaniu Rb-N (kwartalne sprawozdanie o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych) za I kwartał 2013 r., sporządzonym w dn. 15.04.2013 r., danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej poprzez:

- a) wykazanie w pozycji N5. *pozostałe należności* kwoty 319.881,64 zł zamiast kwoty 323.148,64 zł; było to spowodowane nieujęciem w niniejszej pozycji sprawozdania kwoty 3.267,00 zł, stanowiącej należność ujętą na koncie 240 *Rozliczenia z tytułu ubezpieczeń*, stanowiącą nadpłatę składek za ubezpieczenie mienia, sprzętu elektronicznego i odpowiedzialności cywilnej – polisy nr (...) zawarte w InterRisk Towarzystwo Ubezpieczeń S.A. Oddział w (...) na okres od 01.08.2012 r. do 31.07.2013 r.;
- b) wykazanie w pozycji N5.1. *należności z tytułu dostaw i usług* kwoty 43.105,64 zł zamiast kwoty 37.531,04 zł; było to spowodowane nieprawidłowym ujęciem w niniejszej pozycji sprawozdania należności ujętych: na koncie 234 *Pozostałe rozrachunki z pracownikami* w kwocie 3.714,87 zł z tytułu pobranych zaliczek oraz na koncie 235 *Rozliczenia z pracownikami dotyczące delegacji i podróży* w kwocie 1.859,73 zł, które powinny zostać wykazane w pozycji N5.3.;
- c) wykazanie w pozycji N5.2. *należności z tytułu podatków i składek na ubezpieczenie społeczne* należności z tytułu zwrotu VAT w wysokości 276.776,00 zł, które powinny być wykazane w pozycji N5.3.;
- d) niewykazanie w pozycji N5.3. *należności z tytułów innych niż wymienione w poz. N.5.1. i N.5.2.* należności w łącznej wysokości 285.617,60 zł, które wynikały z ewidencji księgowej; były to salda Wn ujęte: na koncie 229-53 *Inne rozrachunki publicznoprawne – Rozliczenie z urzędem skarbowym z tytułu zwrotu VAT* w kwocie 276.776,00 zł, na koncie 234 *Pozostałe rozrachunki z pracownikami* w kwocie 3.714,87 zł z tytułu pobranych zaliczek, na koncie 235 *Rozliczenia z pracownikami dotyczące delegacji i podróży* w kwocie 1.859,73 zł oraz na koncie 240 *Rozliczenia z tytułu ubezpieczeń* w kwocie 3.267,00 zł;

2) sprawozdaniu Rb-N (kwartalne sprawozdanie o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych) za III kwartał 2013 r., sporządzonym w dn. 14.10.2013 r., danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej poprzez:

- a) wykazanie w pozycji N5 *pozostałe należności* kwoty 489.782,68 zł zamiast kwoty 497.580,50 zł; było to spowodowane nieujęciem w niniejszej pozycji sprawozdania łącznej kwoty 7.797,82 zł, wynikającej z zapisów w ewidencji księgowej: na koncie 201 *Rozrachunki z dostawcami* w kwocie 116,59 zł z tytułu wystawionych korekt faktur oraz na koncie 203 *Rozliczenia z odbiorcami materiałów i usług* w kwocie 680,15 zł (ujęte w zestawieniu należności jako konto 203P, dotyczące rozrachunków z kontrahentami o nr P00670, P00777 i P00885), na koncie 234 *Pozostałe rozrachunki z pracownikami* w kwocie 4.417,95 zł z tytułu pobranych zaliczek oraz na koncie 235 *Rozliczenia z pracownikami dotyczące delegacji i podróży* w kwocie 2.583,13 zł;
- b) wykazanie w pozycji N5.1. *należności z tytułu dostaw i usług* kwoty 95.353,68 zł zamiast kwoty 95.470,27 zł; było to spowodowane nieujęciem w niniejszej pozycji sprawozdania należności ujętych: na koncie 201 *Rozrachunki z dostawcami* w kwocie 116,59 zł z tytułu wystawionych korekt faktur oraz na koncie 203 *Rozliczenia z odbiorcami materiałów i usług* w kwocie 680,15 zł (ujęte w zestawieniu należności jako konto 203P, dotyczące rozrachunków z kontrahentami o nr P00670, P00777 i P00885);
- c) wykazanie w pozycji N5.2. *należności z tytułu podatków i składek na ubezpieczenie społeczne* należności z tytułu zwrotu VAT w wysokości 394.429,00 zł, które powinny być wykazane w pozycji N5.3.;
- d) niewykazanie w pozycji N5.3. *należności z tytułów innych niż wymienione w poz. N.5.1. i N.5.2.* należności w łącznej wysokości 401.430,08 zł, które wynikały z ewidencji księgowej; były to salda Wn ujęte: na koncie 229-53 *Inne rozrachunki publicznoprawne - Rozliczenie z urzędem skarbowym z tytułu zwrotu VAT* w kwocie 394.429,00 zł, na koncie 234 *Pozostałe rozrachunki z pracownikami* w kwocie 4.417,95 zł z tytułu pobranych zaliczek oraz na koncie 235 *Rozliczenia z pracownikami dotyczące delegacji i podróży* w kwocie 2.583,13 zł;
- 3) sprawozdaniu Rb-N (kwartalne sprawozdanie o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych) za IV kwartał 2013 r., sporządzonym w dn. 29.01.2014 r., danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej poprzez:**

- a) wykazanie w pozycji N5.1. *należności z tytułu dostaw i usług* kwoty 187.089,07 zł zamiast kwoty 186.047,22 zł; było to spowodowane nieprawidłowym ujęciem w niniejszej pozycji sprawozdania należności ujętych: na koncie 234 *Pozostałe rozrachunki z pracownikami* w kwocie 1.027,85 zł z tytułu pobranych zaliczek oraz na koncie 235 *Rozliczenia z pracownikami dotyczące delegacji i podróży* w kwocie 14,00 zł, które powinny zostać wykazane w pozycji N5.3.;
- b) wykazanie w pozycji N5.2. *należności z tytułu podatków i składek na ubezpieczenie społeczne* należności z tytułu zwrotu VAT w wysokości 2.416.038,00 zł, które powinny być wykazane w pozycji N5.3.;
- c) niewykazanie w pozycji N.5.3. *należności z tytułów innych niż wymienione w poz. N.5.1. i N.5.2.* należności w łącznej wysokości 2.417.079,85 zł, które wynikały z ewidencji księgowej; były to salda Wn ujęte: na koncie 229-53 *Inne rozrachunki publicznoprawne – Rozliczenie z urzędem skarbowym z tytułu zwrotu VAT* w kwocie 2.416.038,00 zł, na koncie 234 *Pozostałe rozrachunki z pracownikami* w kwocie 1.027,85 zł z tytułu pobranych zaliczek, na koncie 235 *Rozliczenia z pracownikami dotyczące delegacji i podróży* w kwocie 14,00 zł.

Przedmiotowe czyny zabronione stanowiły naruszenie normy sankcjonowanej, konstytuowanej przez art. 41 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, zwanej dalej ufp, w zw. z § 6 ust. 1 pkt 7 oraz § 10 ust. 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych, oraz § 14 pkt 16 i 17 Instrukcji sporządzania sprawozdań, stanowiącej załącznika nr 9 do ww. rozporządzenia.

Na podstawie art. 36 ust. 1 uondfp MKO odstąpiła od wymierzenia Obwinionemu kary oraz na podstawie art. 167 ust. 1 uondfp obciążyła go obowiązkiem uiszczenia na rzecz Skarbu Państwa kosztów postępowania.

Rzecznik we wniosku o ukaranie wniósł o wymierzenie Obwinionemu kary upomnienia. Na rozprawie Rzecznik podtrzymał wniosek o ukaranie.

Na podstawie całokształtu okoliczności ujawnionych na rozprawie MKO ustaliła następujący stan faktyczny sprawy. W dniu 15.04.2013 r. zostało sporządzone przez Muzeum (...)

sprawozdanie Rb-N (kwartalne sprawozdanie o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych) za I kwartał 2013 r., które zostało zatwierdzone przez Obwinionego jako kierownika jednostki sektora finansów publicznych, poprzez złożenie własnoręcznego podpisu na ww. sprawozdaniu; w treści ww. sprawozdania w pozycjach N5., N5.1., N5.2. oraz N5.3. wykazano dane niezgodne z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej prowadzonej w Muzeum (...) poprzez:

- a) wykazanie w pozycji N5. *pozostałe należności* kwoty 319.881,64 zł zamiast kwoty 323.148,64 zł; było to spowodowane nieujęciem w niniejszej pozycji sprawozdania kwoty 3.267,00 zł, stanowiącej należność ujętą na koncie 240 *Rozliczenia z tytułu ubezpieczeń*, stanowiącą nadpłatę składek za ubezpieczenie mienia, sprzętu elektronicznego i odpowiedzialności cywilnej – polisy nr (...) zawarte w InterRisk Towarzystwo Ubezpieczeń S.A. Oddział w (...) na okres od 01.08.2012 r. do 31.07.2013 r.,
- b) wykazanie w pozycji N5.1. *należności z tytułu dostaw i usług* kwoty 43.105,64 zł zamiast kwoty 37.531,04 zł; było to spowodowane nieprawidłowym ujęciem w niniejszej pozycji sprawozdania należności ujętych: na koncie 234 *Pozostałe rozrachunki z pracownikami* w kwocie 3.714,87 zł z tytułu pobranych zaliczek oraz na koncie 235 *Rozliczenia z pracownikami dotyczące delegacji i podróży* w kwocie 1.859,73 zł, które powinny zostać wykazane w pozycji N5.3.,
- c) wykazanie w pozycji N5.2. *należności z tytułu podatków i składek na ubezpieczenie społeczne* należności z tytułu zwrotu VAT w wysokości 276.776,00 zł, które powinny być wykazane w pozycji N5.3,
- d) niewykazanie w pozycji N5.3. *należności z tytułów innych niż wymienione w poz. N.5.1. i N.5.2.* należności w łącznej wysokości 285.617,60 zł, które wynikały z ewidencji księgowej; były to salda Wn ujęte: na koncie 229-53 *Inne rozrachunki publicznoprawne – Rozliczenie z urzędem skarbowym z tytułu zwrotu VAT* w kwocie 276.776,00 zł, na koncie 234 *Pozostałe rozrachunki z pracownikami* w kwocie 3.714,87 zł z tytułu pobranych zaliczek, na koncie 235 *Rozliczenia z pracownikami dotyczące delegacji i podróży* w kwocie 1.859,73 zł oraz na koncie 240 *Rozliczenia z tytułu ubezpieczeń* w kwocie 3.267,00 zł.

W dniu 14.10.2013 r. zostało sporządzone przez Muzeum (...) sprawozdanie Rb-N (kwartalne sprawozdanie o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych) za III kwartał 2013 r., które zostało zatwierdzone przez Obwinionego jako kierownika jednostki sektora finansów publicznych, poprzez złożenie własnoręcznego podpisu na ww. sprawozdaniu; w treści ww. sprawozdania w pozycjach N5., N5.1., N5.2. oraz N5.3. wykazano dane niezgodne z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej prowadzonej w Muzeum (...) poprzez:

- a) wykazanie w pozycji N5. *pozostałe należności* kwoty 489.782,68 zł zamiast kwoty 497.580,50 zł; było to spowodowane nieujęciem w niniejszej pozycji sprawozdania łącznej kwoty 7.797,82 zł, wynikającej z zapisów w ewidencji księgowej: na koncie 201 *Rozrachunki z dostawcami* w kwocie 116,59 zł z tytułu wystawionych korekt faktur oraz na koncie 203 *Rozliczenia z odbiorcami materiałów i usług* w kwocie 680,15 zł (ujęte w zestawieniu należności jako konto 203P, dotyczące rozrachunków z kontrahentami o nr P00670, P00777 i P00885), na koncie 234 *Pozostałe rozrachunki z pracownikami* w kwocie 4.417,95 zł z tytułu pobranych zaliczek oraz na koncie 235 *Rozliczenia z pracownikami dotyczące delegacji i podróży* w kwocie 2.583,13 zł,
- b) wykazanie w pozycji N5.1. *należności z tytułu dostaw i usług* kwoty 95.353,68 zł zamiast kwoty 95.470,27 zł; było to spowodowane nieujęciem w niniejszej pozycji sprawozdania należności ujętych: na koncie 201 *Rozrachunki z dostawcami* w kwocie 116,59 zł z tytułu wystawionych korekt faktur oraz na koncie 203 *Rozliczenia z odbiorcami materiałów i usług* w kwocie 680,15 zł (ujęte w zestawieniu należności jako konto 203P, dotyczące rozrachunków z kontrahentami o nr P00670, P00777 i P00885),
- c) wykazanie w pozycji N5.2. *należności z tytułu podatków i składek na ubezpieczenie społeczne* należności z tytułu zwrotu VAT w wysokości 394.429,00 zł, które powinny być wykazane w pozycji N5.3.,
- d) niewykazanie w pozycji N5.3. *należności z tytułów innych niż wymienione w poz. N.5.1. i N.5.2.* należności w łącznej wysokości 401.430,08 zł, które wynikały z ewidencji księgowej; były to salda Wn ujęte: na koncie 229-53 *Inne rozrachunki publicznoprawne – Rozliczenie z urzędem skarbowym z tytułu zwrotu VAT* w kwocie 394.429,00 zł, na koncie 234 *Pozostałe rozrachunki z pracownikami* w kwocie

4.417,95 zł z tytułu pobranych zaliczek oraz na koncie 235 *Rozliczenia z pracownikami dotyczące delegacji i podróży* w kwocie 2.583,13 zł.

W dniu 29.01.2014 r. zostało sporządzone przez Muzeum (...) sprawozdanie Rb-N (kwartalne sprawozdanie o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych) za IV kwartał 2013 r., które zostało zatwierdzone przez Obwinionego jako kierownika jednostki sektora finansów publicznych, poprzez złożenie własnoręcznego podpisu na ww. sprawozdaniu; w treści ww. sprawozdania w pozycjach N5.1., N5.2. oraz N5.3. wykazano dane niezgodne z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej prowadzonej w Muzeum (...) poprzez:

- a) wykazanie w pozycji N5.1. *należności z tytułu dostaw i usług* kwoty 187.089,07 zł zamiast kwoty 186.047,22 zł; było to spowodowane nieprawidłowym ujęciem w niniejszej pozycji sprawozdania należności ujętych: na koncie 234 *Pozostałe rozrachunki z pracownikami* w kwocie 1.027,85 zł z tytułu pobranych zaliczek oraz na koncie 235 *Rozliczenia z pracownikami dotyczące delegacji i podróży* w kwocie 14,00 zł, które powinny zostać wykazane w pozycji N5.3,
- b) wykazanie w pozycji N5.2. *należności z tytułu podatków i składek na ubezpieczenie społeczne* należności z tytułu zwrotu VAT w wysokości 2.416.038,00 zł, które powinny być wykazane w pozycji N5.3,
- c) niewykazanie w pozycji N.5.3. *należności z tytułów innych niż wymienione w poz. N.5.1. i N.5.2.* należności w łącznej wysokości 2.417.079,85 zł, które wynikały z ewidencji księgowej; były to salda Wn ujęte: na koncie 229-53 *Inne rozrachunki publicznoprawne – Rozliczenie z urzędem skarbowym z tytułu zwrotu VAT* w kwocie 2.416.038,00 zł, na koncie 234 *Pozostałe rozrachunki z pracownikami* w kwocie 1.027,85 zł z tytułu pobranych zaliczek, na koncie 235 *Rozliczenia z pracownikami dotyczące delegacji i podróży* w kwocie 14,00 zł.

Po przeprowadzonej w dniu 8 listopada 2017 r. rozprawie z udziałem Rzecznika DFP oraz Obwinionego, MKO poczyniła następujące ustalenia:

Zgodnie z uondfp jedną z podstawowych zasad odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych jest zasada odpowiedzialności za czyn określony w ustawie. Zgodnie z 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. Tym samym konieczne jest zastosowanie normy kolizyjnej określonej w dyspozycji art. 24 ust. 1 uoondfp, zgodnie z którą, 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.

W analizowanym stanie faktycznym, zdaniem MKO, przepisy ustaw obowiązujących w momencie popełnienia ww. czynów nie były względniejsze dla Obwinionego. Wobec tego oceny zarzucanych czynów pod kątem spełnienia znamion naruszenia dyscypliny finansów publicznych MKO dokonała na podstawie ustaw obowiązujących w czasie orzekania, tj. przepisów aktualnie obowiązującej uoondfp, ustawy o finansach publicznych i rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych.

Mając na uwadze zgromadzony materiał dowodowy MKO uznała, że zarzucane Obwinionemu czyny spełniają zarówno podmiotowe, jak i przedmiotowe znamiona naruszenia dyscypliny finansów publicznych określonego w art. 18 pkt 2 uoondfp.

Podmiotowy zakres odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, wynika z faktu posiadania przez Obwinionego statusu kierownika jednostki sektora finansów publicznych (art. 4 ust. 1 pkt 2 uoondfp), gdyż w momencie popełnienia zarzucanych mu czynów Obwiniony zajmował stanowisko Dyrektora Muzeum (...), oraz podpisania jako kierownik jednostki sektora finansów publicznych:

- sprawozdania Rb-N za I kwartał 2013 r. sporządzonego w dn. 15.04.2013 r.,
- sprawozdania Rb-N za III kwartał 2013 r., sporządzonego w dn. 14.10.2013 r.,
- sprawozdania Rb-N za IV kwartał 2013 r. sporządzonego w dn. 29.01.2014 r.;

Zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 2 i 3 uoondfp odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych ponoszą odpowiednio kierownicy jednostek sektora finansów publicznych oraz pracownicy jednostek sektora finansów publicznych lub inne osoby, którym odrębną ustawą lub na jej podstawie powierzono wykonywanie obowiązków w takiej jednostce, których

niewykonanie lub nienależyte wykonanie stanowi czyn naruszający dyscyplinę finansów publicznych.

Odnosząc to do podstawy przypisania podmiotowej odpowiedzialności Obwinionego za popełnienie zarzucanych im czynów, stypizowanych w art. 18 pkt 2 uondfp, MKO wskazała, że naruszenie polegające na wykazaniu w sprawozdaniach budżetowych danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej, stanowi działanie naruszające dyscyplinę finansów publicznych. Sprawcą tego czynu jest ten, kto wykazuje takie nieprawidłowe dane. Jest to osoba, która podpisuje określone sprawozdanie. Zgodnie z art. 19 ust. 2 uondfp odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych może ponieść jedynie osoba, której można przypisać winę w czasie popełnienia naruszenia. Zaś w ustalonym stanie faktycznym Obwiniony, działając jako kierownik jednostki sektora finansów publicznych, zobowiązany był do znajomości i przestrzegania przepisów z zakresu finansów publicznych oraz należytej staranności. Zarzucane Obwinionemu czyny zostały popełnione w wyniku nieprzestrzegania przez niego powszechnie obowiązujących przepisów prawa.

Dla przypisania winy kluczowa jest przy tym możliwość wskazania Obwinionemu prawidłowego wzorca zachowania, a więc z udowodnionych okoliczności faktycznych musi wynikać, iż w chwili popełnienia danego czynu istniała możliwość alternatywnego zachowania, które nie naruszałoby prawa i które nie stanowiłoby naruszenia dyscypliny finansów publicznych. Od kierownika jednostki sektora finansów publicznych należy oczekiwać znajomości przepisów i procedur dotyczących sprawozdawczości, skoro był on osobą właściwą do zatwierdzania sprawozdań. Przy tym sprawozdawczość powinna odzwierciedlać dane dokładnie odpowiadające danym wynikającym z ewidencji księgowej, zgodnie z przepisami prawa. Kierownik jednostki lub osoba działająca w jego imieniu powinni wykazać się zatem odpowiednią znajomością przepisów powszechnie obowiązujących, jak i procedur, zarówno wewnętrznych, jak i wynikających z powszechnie obowiązujących przepisów prawa. W ocenie MKO osoba zatwierdzająca sprawozdanie powinna także wykazać się należyłą starannością, tj. zweryfikować projekt sprawozdania przed jego zatwierdzeniem. Zatwierdzenie sprawozdania nie powinno bowiem sprowadzać się jedynie do złożenia podpisu na przedłożonym projekcie.

W celu wyeliminowania ewentualnych nieprawidłowości i wyjaśnienia wątpliwości Muzeum (...) mogło podjąć działania w celu uzyskania pisemnego stanowiska Ministerstwa Kultury i Dziedzictwa Narodowego lub Ministerstwa Finansów.

Odnosząc się z kolei do analizy przedmiotowych znamion przypisanego Obwinionemu czynu określonego w art. 18 pkt 2 uodfp, MKO wskazała, że polega on na wykazaniu w sprawozdaniu danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej. Zgodnie z art. 41 ust. 1 ufp (norma sankcjonowana) jednostki sektora finansów publicznych sporządzają sprawozdania z wykonania procesów, o których mowa w art. 3 ufp, zaś rodzaje, formy, terminy i sposoby sporządzania przez jednostki sektora finansów publicznych sprawozdań w zakresie ogółu operacji finansowych, w szczególności w zakresie należności i zobowiązań, w tym państwowego długu publicznego, udzielonych poręczeń i gwarancji, oraz odbiorców sprawozdań zostały określone w przepisach rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych. Zgodnie z § 6 ust. 1 pkt 7 ww. rozporządzenia sprawozdania, w imieniu jednostki, są sporządzane i przekazywane przez kierowników jednostek w zakresie operacji finansowych pozostałych jednostek posiadających osobowość prawną – Rb-Z, Rb-N, Rb-UZ oraz Rb-UN. Z kolei zgodnie z § 10 ust. 4 ww. rozporządzenia sprawozdania należy sporządzać rzetelnie i prawidłowo pod względem merytorycznym i formalno-rachunkowym. Ponadto zgodnie z § 14 pkt 14-17 instrukcji sporządzania sprawozdań, stanowiącej załącznik nr 9 do ww. rozporządzenia w części A należności oraz wybrane aktywa finansowe sprawozdania Rb-N wykazuje się:

- w wierszu N5. pozostałe należności - sumę wartości zaprezentowanych w wierszach N5.1, N5.2 i N5.3,
- w wierszu N5.1. z tytułu dostaw towarów i usług - wartość pozostałych bezspornych należności z tytułu dostaw towarów i usług,
- w wierszu N5.2. z tytułu podatków i składek na ubezpieczenia społeczne - łączną wartość bezspornych należności z tytułu podatków i składek na ubezpieczenia społeczne. Wypełniają jedynie jednostki, dla których te tytuły stanowią źródło dochodów. Wszelkie inne należności z tych tytułów, powstałe wskutek rozliczeń, w

tym nadpłat na rzecz jednostki, która jest jedynie ich płatnikiem, należy wykazać w wierszu N5.3,

— w wierszu N5.3. z tytułów innych niż wymienione powyżej - wartość bezspornych należności z tytułów innych niż wymienione w wierszach N5.1, N5.2.

W ocenie MKO analizowany stan faktyczny wypełniał znamiona przedmiotowe naruszenia dyscypliny finansów publicznych określone w art. 18 pkt 2 uodnfp. W sprawozdaniach Rb-N (kwartalne sprawozdanie o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych) za I, III i IV kwartał 2013 r. wykazano dane niezgodne z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej.

W doktrynie i orzecznictwie przyjmuje się, że czynnością karalną jest wykazanie w sprawozdaniu danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej. Przez „wykazanie” należy rozumieć ujawnienie, stwierdzenie czegoś. Moment „wykazania danych”, czyli popełnienia czynu objętego dyspozycją analizowanego naruszenia dyscypliny finansowej, wielokrotnie był przedmiotem rozważań w orzecznictwie. Przykładowo, w orzeczeniu z dnia 13 października 2005 r., DF/GKO/Odw.-44/60/RN-16/2005/353, GKO stwierdziła, że „o wykazaniu danych możemy mówić w momencie, w którym sporządzone sprawozdanie zostaje podpisane przez uprawnione osoby i przekazane właściwym podmiotom. Do tej chwili mamy bowiem do czynienia tylko z projektem sprawozdania, który sporządzany jest najczęściej przez właściwych pracowników komórki do spraw rachunkowości”.

MKO odniosła się również do podnoszonej przez Obwinionego okoliczności, że dane dotyczące podatku VAT oraz pozostałych rozrachunków z pracownikami zostały wykazane w wierszu zasadniczym N5 w zakresie podatku VAT i rozrachunków z pracownikami, który nie ulega zmianie oraz, że merytoryczny sposób wypełnienia sprawozdania Rb-N w zakresie zwrotów podatku VAT ujętych w deklaracjach VAT dla podatku od towarów i usług (przyszłe okresy) został uzgodniony z Ministerstwem Kultury i Dziedzictwa Narodowego.

W powyższym kontekście MKO przywołała między innymi orzeczenie GKO z dnia 5 października 2006 r. (sygn. akt DF/GKO/Odw.-4900/56/69-70/06/1670, „Biuletyn orzecznictwa w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych”, Nr 1/2007, poz.), w którym wskazano, iż „ewidencja księgowa obejmuje wszystkie zdarzenia i operacje

gospodarcze jednostki, natomiast do konkretnych sprawozdań, odzwierciedlających poszczególne obszary jej działalności, należy przenosić dane wskazane w instrukcjach ich sporządzania.” Także w orzeczeniu z dnia 07.12.2007 r. Regionalnej Komisji Orzekającej (sygn. akt NDB-5000/Ł/22/2007, „Biuletyn orzecznictwa w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych”, Nr 3/2008, poz. 3) wskazano, iż „wszystkie części sprawozdania stanowią jego nierozzerwalną całość, a ustawodawca formułując zapis art. 18 pkt 2 ustawy z 2004 r o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych nie odnosił go do poszczególnych części składowych sprawozdań. Nieprawidłowości w części C sprawozdania polegające na nieuprawnionym zaniżeniu wartości środków pieniężnych przy równoczesnym zawyżeniu poziomu należności o tę samą kwotę, będące najprawdopodobniej wynikiem pomyłki, z punktu widzenia oceny zgodności sprawozdania z urządzeniami księgowymi stanowią jednak naruszenie dyscypliny finansów publicznych”.

Nawet poczynienie telefonicznych lub mailowych ustaleń w tym zakresie nie mieści się w kategorii należytej staranności wymaganej od kierownika jednostki sektora finansów publicznych. W związku z wątpliwościami Obwiniony winien, jak wyżej wskazano, np. podjąć działania w celu uzyskania pisemnego stanowiska lub interpretacji Ministerstwa Kultury i Dziedzictwa Narodowego lub Ministerstwa Finansów.

Podobnie, odnosząc się do argumentów Obwinionego, że zakwestionowany sposób sporządzania sprawozdań Rb-N był wynikiem „utrwalonej praktyki” stosowanej w Muzeum (...), MKO uznała, że utarta praktyka nie może być usprawiedliwieniem przesądzającym o braku winy, w sytuacji, gdy nie ma ona poparcia w obowiązujących przepisach prawa powszechnie obowiązującego.

Odnosnie zarzutu dotyczącego m.in. niewykazania w sprawozdaniu Rb-N należności ujętych: na koncie 201 Rozrachunki z dostawcami w kwocie 116,59 zł z tytułu wystawionych korekt faktur oraz na koncie 203 Rozliczenia z odbiorcami materiałów i usług w kwocie 680,15 zł (ujęte w zestawieniu należności jako konto 203P, dotyczące rozrachunków z kontrahentami o nr P00670, P00777 i P00885) MKO podkreśliła, iż omyłka rachunkowa popełniona przy migracji danych księgowych nie stanowi okoliczności mogącej ekskulpować od odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Powyższa kwestia została jednoznacznie przesądzona w orzecznictwie – iż w procesie przygotowywania sprawozdania

może uczestniczyć wiele osób sporządzających wycinkowe dane, nie zmienia to jednak zasady odpowiedzialności podmiotowej za poprawność sporządzonych sprawozdań”.

Wobec powyższego Komisja uznała Obwinionego za winnego zarzuconych mu czynów we wniosku o ukaranie. Mając jednak na uwadze całokształt okoliczności faktycznych ustalonych w sprawie, w tym fakt, że po kontroli jednostka uwzględniła wnioski pokontrolne Urzędu Kontroli Skarbowej, jak również okoliczności przemawiające na korzyść Obwinionego, takie jak: bardzo pozytywna opinia o sposobie wywiązywania się przez Obwinionego z obowiązków służbowych oraz fakt, że Obwiniony nie figuruje w rejestrze prowadzonym przez Główną Komisję Orzekającą, Komisja na podstawie art. 36 ust. 1 uondfp odstąpiła od wymierzenia mu kary za przypisane czyny.

Pismem z dnia 3 stycznia 2018 r. Obwiniony zaskarżył na swoją korzyść orzeczenie MKO i wniósł o to, aby GKO uznała, że w przedmiotowej sprawie zachodzi znikoma szkodliwość, a zatem nie powinno dochodzić się odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych wobec niego (zgodnie z art. 28 ust. 1 uondfp). Obwiniony wskazał jednak ponadto: „Gdyby jednakże Główna Komisja Orzekająca nie podzieliła mojego stanowiska w kwestii znikomej szkodliwości dla finansów publicznych zarzucanych mi czynów to wracając do przypisania mi winy chciałbym jeszcze raz podnieść, że w moim przekonaniu nie można było uniknąć naruszenia, mimo iż dołożyłem staranności wymaganej od osoby odpowiedzialnej za wykonanie obowiązku. W tym miejscu pragnę wyjaśnić, że nie byłem informowany przez Głównego Księgowego – Zastępcę Dyrektora ds. Ekonomicznych o wątpliwościach w zakresie sposobu wypełniania sprawozdań, a w odniesieniu do rzetelności i zgodności sprawozdań z ewidencją księgową nie miałem jakichkolwiek podstaw, z uwagi na wcześniejszą wieloletnią współpracę, do poddawania w wątpliwość działań Głównego księgowego – Zastępcy Dyrektora ds. Ekonomicznych.”

Obwiniony zauważył również, że jest z wykształcenia historykiem i działał w zaufaniu do wypracowanej w Muzeum (...) praktyki w zakresie sposobu sporządzania sprawozdań. Obwiniony uznał, że w swojej działalności dołożył należytej staranności wymaganej od kierownika jednostki sektora finansów publicznych. Złożenie podpisu pod sprawozdaniem za każdym razem poprzedzone było kilkukrotnym wewnętrznym postępowaniem sprawdzającym prawidłowość dokumentów. W Muzeum (...) funkcjonują odpowiednie komórki organizacyjne odpowiedzialne za różne aspekty funkcjonowania instytucji. Nie jest

możliwe, aby Dyrektor dysponował specjalistyczną wiedzą merytoryczną odpowiadającą wszystkim zakresom działalności instytucji. Kontrola dokumentów źródłowych sprawowana z polecenia kierownika jednostki sektora finansów publicznych zapewniona jest na etapach poprzedzających zatwierdzenie, przez komórki sporządzające sprawozdania Rb-N. Weryfikacji tej dokonuje także Zastępca Dyrektora ds. Ekonomicznych – Główna Księgowa. Zdaniem Obwinionego nigdy nie było podstaw do pojawienia się jakichkolwiek wątpliwości co do sposobu wypełniania sprawozdań Rb-N, a współpraca z osobą Głównej Księgowej trwa nieprzerwanie od kilkunastu lat. Obwiniony uznał, że w świetle powyższego nie sposób przypisać mu winy.

Główna Komisja Orzekająca ustaliła i zważyła, co następuje. Odwołanie jest niezasadne – zaskarżone orzeczenie MKO odpowiada prawu i winno być utrzymane w mocy.

W pierwszej kolejności Główna Komisja Orzekająca w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych, zwana także GKO wskazuje, że podziela referowane powyżej ustalenia faktyczne dokonane przez MKO i uznaje je za własne. Podziela również dokonaną w zaskarżonym orzeczeniu subsumpcję i kwalifikację prawną działań Obwinionego – którym Obwiniony *de facto* nie przeczył – oraz zastosowane odstępianie od wymierzenia kary, uznając trafność podnoszonej przy tym argumentacji.

Popęlnienie przez Obwinionego naruszenia dyscypliny finansów publicznych określonego w art. 18 pkt 2 uoondfp, w sposób wskazany w treści orzeczenia, nie budzi żadnych wątpliwości. Zgodnie z wyżej wymienionym przepisem naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest niesporządzenie lub nieprzekazanie w terminie sprawozdania z wykonania procesów gromadzenia środków publicznych i ich rozdysponowania albo wykazanie w tym sprawozdaniu danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej.

Skład orzekający GKO pragnie podkreślić, że sprawozdania budżetowe są jednym z bardzo ważnych elementów spełnienia zasady jawności i przejrzystości finansów publicznych. Stosownie do art. 41 ust. 1 ufp, jednostki sektora finansów publicznych sporządzają sprawozdania z wykonania procesów związanych z gromadzeniem środków publicznych oraz ich rozdysponowywaniem.

Sprawozdania należy sporządzać rzetelnie i prawidłowo pod względem merytorycznym i formalno-rachunkowym. Sprawozdanie budżetowe powstaje z chwilą złożenia na nim

podpisu przez kierownika jednostki, niezależnie od tego, kto technicznie je sporządził i kto – poza osobą kierownika jednostki – podpisał to sprawozdanie. Podpis kierownika jednostki na tym sprawozdaniu oraz czynności skutecznego, pod względem prawnym, przekazania sprawozdania odbiorcy są czynnościami z zakresu reprezentacji jednostki. Ustawodawca wyraźnie powierzył te czynności osobie mającej kompetencje do działania za jednostkę, co oznacza, że mieszczą się one w jego zakresie reprezentacji (a zatem i odpowiedzialności). Zakresu reprezentacji nie można przenieść ani ograniczyć ze skutkiem wobec osób trzecich. Tylko wyraźne zastrzeżenie w przepisach ustawy mogłoby stanowić o możliwości powierzenia określonych kompetencji innemu pracownikowi. Takich zastrzeżeń co do sprawozdawczości budżetowej nie ma. Nie obejmuje ich przepis art. 53 ust. 2 ufp, zezwalający na powierzenie pracownikom jednostki sektora finansów publicznych określonych obowiązków, ale tylko w zakresie gospodarki finansowej. Nie przewiduje ich też przepis art. 54 ust. 1 ufp, określający z mocy ustawy zakres obowiązków głównego księgowego takiej jednostki (wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, sygn. akt V SA/Wa 103/10 z 26 kwietnia 2010 r.). Do wykazania danych w sprawozdaniu budżetowym dochodzi zatem dopiero po podpisaniu ich przez osobę reprezentującą jednostkę i skierowaniu sprawozdania do adresata.

Warto w tym miejscu zauważyć, że Główna Komisja Orzekająca w swoich orzeczeniach niejednokrotnie zajmowała stanowisko odnoszące się do odpowiedzialności kierownika jednostki w kontekście jego zaufania do innych pracowników, stwierdzając, że „kierownik jednostki, przyjmując powierzone mu stanowisko, przyjmuje w ten sposób także pełną odpowiedzialność związaną z wykonywaniem tej funkcji” (orzeczenie GKO z dnia 13 stycznia 2003 r., DF/GKO/Odw.-100/131-132/2002); „obwiniony w nadmierny sposób obdarzył zaufaniem główną księgową jednostki, powierzając jej w sposób niemal nieograniczony całą gospodarkę finansową jednostki, sam natomiast skupił się na jej działalności merytorycznej. Taki sposób działania w jednoznaczny sposób świadczy o niedochowaniu staranności, która powinna być wymagana od osób pełniących kierownicze funkcje w jednostkach sektora finansów publicznych” (orzeczenie GKO z dnia 20 listopada 2006 r. DF/GKO4900-65/82/06/1980 podobnie orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej z dnia 19 kwietnia 2012 r., sygn. akt BDF1/4900/27/25/12/570, orzeczenie GKO z dnia 3 października 2013 r., sygn. akt BDF1/4900/40/45/13/RWPD-39621).

Należy podzielić stanowisko GKO wyrażone w orzeczeniu z dnia 21 lutego 2011 r. (BDF1/4900/131/149/10/66), LEX nr 795103), zgodnie z którym czynności w zakresie przekazania sprawozdania budżetowego należą do czynności w zakresie reprezentacji jednostki, co powoduje, że nie można ich skutecznie powierzyć innemu pracownikowi. Pogląd taki znajduje także potwierdzenie w orzecznictwie sądowym. W uzasadnieniu wyroku z dnia 26 kwietnia 2010 r. (V SA/Wa 103/10) Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie stwierdził, że zakres powierzonych obowiązków w trybie przepisów ustawy o finansach publicznych nie może obejmować sprawozdawczości budżetowej. Sprawozdawczość budżetowa nie mieści się w zakresie pojęcia obowiązków z zakresu rachunkowości. Zdaniem WSA przekazanie uprawnień z zakresu reprezentacji jednostki musi być bardzo wyraźnie zastrzeżone w ustawie.

Zatem za sporządzenie sprawozdania budżetowego oraz sprawozdania w zakresie operacji finansowych wyłączną odpowiedzialność ponosi kierownik jednostki sektora finansów publicznych. Przygotowany przez głównego księgowego jednostki dokument nosi wyłącznie cechy projektu sprawozdania i staje się sprawozdaniem dopiero po złożeniu podpisu przez kierownika jednostki sektora finansów publicznych, który ponosi wyłączną odpowiedzialność za terminowość złożenia sprawozdania oraz zgodność jego treści z danymi zawartymi w ewidencji księgowej. Tym samym niewątpliwie to Obwiniony wykazał dane niezgodne z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej. Nastąpiło zatem wyczerpanie znamion przedmiotowych czynu stypizowanego przepisem art. 18 pkt 2 uodfp.

Wobec powyższego za niezasadny GKO uznaje także zarzut braku winy. O winie można mówić bowiem wówczas, gdy jest możliwe wykazanie, że obwiniony nie zastosował się do normy prawnej, choć miał obiektywną możliwość postępowania zgodnie z normą (por. np. orzeczenie GKO z 29 czerwca 2017 r., sygn. akt BDF1.4800.40.2017, Legalis 1657043). Bezsprzecznie Obwiniony, jako kierownik jednostki powinien znać swoje obowiązki, w tym także w przedmiocie sprawozdawczości budżetowej. W realiach niniejszej sprawy Obwiniony stara się wykazać, że dochował należytej staranności, albowiem nie dysponuje specjalistyczną wiedzą, a nim podpisał sprawozdania, podlegały one kontroli właściwych pracowników merytorycznych, do których miał zaufanie. GKO zauważa, że opis okoliczności, w jakich doszło do naruszeń, przedstawiony przez Obwinionego, wręcz przeczy zasadzie dochowania należytej staranności. Obwiniony tak naprawdę oparł swoje działania na pełnym zaufaniu do pracowników, a brak specjalistycznej wiedzy nie może usprawiedliwiać takiego działania.

GKO rozumie, że nie można wymagać od kierownika jednostki specjalistycznej wiedzy w każdym aspekcie jej działania i też tego nie wymaga, jak i nie zarzuca w realiach niniejszej sprawy. Jednak podejmując się funkcji kierownika jednostki, dana osoba winna przynajmniej posiadać odpowiednie kompetencje i podstawową wiedzę, która umożliwi mu kontrolę działania podwładnych. W realiach niniejszej sprawy taka sytuacja nie miała miejsca, Obwiniony nadmiernie zaufał swoim podwładnym, nie kontrolując przedkładanych sprawozdań, przyjął, że wcześniejsze ich kontrolowanie pod względem merytorycznym jest wystarczające, a dotychczasowa współpraca z podwładnymi nie budzi wątpliwości i nie wymaga dodatkowych działań kontrolnych, co w konsekwencji doprowadziło do naruszenia przez niego dyscypliny finansów publicznych.

GKO nie podziela także stanowiska Odwołującego co do występowania przesłanek uzasadniających uznanie jego działania za cechujące się znikomą szkodliwością dla finansów publicznych. Ujęcie w sprawozdawczości danych niezgodnych z ewidencją księgową bezsprzecznie godzi w ład finansów publicznych i w jego podstawowe zasady, tj. jawność i przejrzystość finansów publicznych, w szczególności, że w realiach niniejszej sprawy działanie takie nie miało charakteru jednostkowego, co tym samym uniemożliwia zastosowanie regulacji art. 28 uondfp.

Ponadto należy jeszcze raz podkreślić, że MKO, na podstawie art 36 ust. 1 uondfp, odstąpiła od wymierzenia Obwinionemu kary. Odstępując od wymierzenia Obwinionemu kary MKO uwzględniła rodzaj i okoliczności naruszenia dyscypliny finansów publicznych. MKO wzięła pod uwagę również, jako przemawiający na korzyść Obwinionego, fakt wcześniejszej niekaralności Obwinionego.

W zakresie podniesionego w odwołaniu zarzutu przedawnienia karalności czynów, GKO zauważa, że zgodnie z art. 38 ust. 1 uondfp: „karalność naruszenia dyscypliny finansów publicznych ustaje, jeżeli od czasu jego popełnienia upłynęły 3 lata. Jeżeli jednak w tym okresie wszczęto postępowanie o naruszenie dyscypliny finansów publicznych, karalność ustaje z upływem 2 lat od zakończenia tego okresu.”. Czyny zarzucane Obwinionemu miały miejsce odpowiednio w dniu 15 kwietnia 2013 r., 12 lipca 2013 r., 14 października 2013 r. oraz 29 stycznia 2014 r., natomiast postępowanie wyjaśniające przez rzecznika dyscypliny finansów publicznych w przedmiocie zarzucanych czynów wszczęte zostało 5 listopada 2015 r. Mając zatem na uwadze fakt, że w związku z odpowiednio wczesnym wszczęciem

postępowania wyjaśniającego przedawnienia karalności czynów popełnionych przez Obwinionego następuje z upływem 5 lat od ich popełnienia, GKO stwierdza, że w realiach niniejszej sprawy nie doszło do przedawnienia karalności zarzucanych czynów.

Uwzględniając powyższe, Główna Komisja Orzekająca orzekła, jak w sentencji orzeczenia.