



ORZECZENIE
GŁÓWNEJ KOMISJI ORZEKAJĄCEJ W SPRAWACH
O NARUSZENIE DYSCYPLINY FINANSÓW PUBLICZNYCH

Warszawa, dnia 21 listopada 2019 r.

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

Przewodniczący:	<i>Członek GKO:</i>	Sylwester Kuchnio (spr.)
Członkowie:	<i>Członek GKO:</i>	Emil Kawa
	<i>Członek GKO:</i>	Anna Packo
Protokolant:		Anna Jedlińska

przy udziale Zastępcy Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych Damiana Grzelki,

po rozpoznaniu, na rozprawie w dniach: 19 września i 21 listopada 2019 r., odwołania wniesionego przez Zastępcę Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych na niekorzyść: (X) i (Y) od orzeczenia Regionalnej Komisji Orzekającej w Sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Łodzi z dnia 27 maja 2019 r. sygn. akt: NDB-50/Ł/17/2019, którym Komisja, uniewinniła:

1. (X) - pełniącą w czasie zarzucanego naruszenia dyscypliny finansów publicznych funkcję - Wójta Gminy (...), od zarzutu naruszenia dyscypliny finansów publicznych, tj. popełnienia czynu określonego w art. 18 pkt 2 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, zgodnie z którym 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, poprzez wykazanie w sprawozdaniu Rb-27S z wykonania planu dochodów budżetowych

Gminy (...), za okres od początku roku do dnia 31 grudnia 2015 r., sporządzonym w dniu 19 lutego 2016 r., danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej, z uwagi na wykazanie w pozycji „*dochody otrzymane*”, sklasyfikowane w dziale 758 - różne rozliczenia, rozdział 75801 - część oświatowa subwencji ogólnej dla jednostek samorządu, § 2920 - subwencje ogólne z budżetu państwa, kwoty 3.799.535,00 zł, podczas gdy z ewidencji księgowej wynikała kwota 4.130.073,00 zł, co stanowiło naruszenie § 9 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (t.j. Dz. U. z 2016 r., poz. 1015 ze zm.) w zw. z § 3 ust. 4 pkt 3 Instrukcji sporządzania sprawozdań budżetowych w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego, stanowiącej załącznik nr 39 do rozporządzenia (od dnia 13 stycznia 2018 r. § 9 ust. 2 rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 9 stycznia 2018 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej w zw. z § 3 ust. 5 pkt 3 Instrukcji sporządzania sprawozdań budżetowych w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego, stanowiącej załącznik nr 36 do rozporządzenia (Dz. U. z 2018 r., poz. 109)).

2. (Y) - pełniącą w czasie zarzucanego naruszenia dyscypliny finansów publicznych funkcję - Sekretarza Gminy (...), od zarzutu naruszenie dyscypliny finansów publicznych, tj. popełnienia czynu określonego w art. 18 pkt 2 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, zgodnie z którym 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, poprzez wykazanie w sprawozdaniu Rb-27S z wykonania planu dochodów budżetowych Gminy (...), za okres od początku roku do dnia 31 grudnia 2015r., tj.: w korekcie nr 1 z dnia 1 marca 2016 r. oraz w korekcie nr 2 z dnia 16 marca 2016 r., danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej, z uwagi na wykazanie w pozycji „*dochody otrzymane*”, sklasyfikowane w dziale 758 - różne rozliczenia, rozdział 75801 - część oświatowa subwencji ogólnej dla jednostek samorządu, §2920 - subwencje ogólne z budżetu państwa, kwoty 3.799.535,00 zł, podczas gdy z ewidencji księgowej wynikała kwota 4.130.073,00 zł, co stanowiło naruszenie § 9 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (t.j. Dz. U. z 2016 r., poz. 1015 ze zm.) w zw. z § 3 ust. 4 pkt 3 Instrukcji sporządzania sprawozdań budżetowych w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego, stanowiącej załącznik nr 39 do rozporządzenia (od dnia 13 stycznia 2018 r. § 9 ust. 2

rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 9 stycznia 2018 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej w zw. z § 3 ust. 5 pkt 3 Instrukcji sporządzania sprawozdań budżetowych w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego, stanowiącej załącznik nr 36 do rozporządzenia (Dz. U. z 2018 r., poz. 109)).

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

orzeka

na podstawie art. 147 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1440), uchyla zaskarżone orzeczenie w całości i przekazuje sprawę do ponownego rozpoznania przez Regionalną Komisję Orzekającą w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Łodzi.

Pouczenie:

Od niniejszego orzeczenia środek zaskarżenia nie przysługuje.

Uzasadnienie

Orzeczeniem z dnia 27 maja 2019 r., sygn. akt: NDB-50/Ł/17/2019, Regionalna Komisja Orzekająca w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Łodzi, zwana dalej także „RKO”, uniewinniła:

1. (X)- pełniącą w czasie zarzucanego naruszenia dyscypliny finansów publicznych funkcję - Wójta Gminy (...), od zarzutu naruszenia dyscypliny finansów publicznych, tj. popełnienia czynu określonego w art. 18 pkt 2 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, zgodnie z którym 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, poprzez wykazanie w sprawozdaniu Rb-27S z wykonania planu dochodów budżetowych Gminy (...), za okres od początku roku do dnia 31 grudnia 2015 r., sporządzonym w dniu 19 lutego 2016 r., danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej, z uwagi na wykazanie w pozycji „*dochody otrzymane*”, sklasyfikowane w dziale 758 - różne rozliczenia, rozdział 75801 - część oświatowa subwencji ogólnej dla jednostek samorządu, § 2920 - subwencje ogólne z budżetu państwa, kwoty 3.799.535,00 zł, podczas gdy z ewidencji

księgowej wynikała kwota 4.130.073,00 zł, co stanowiło naruszenie § 9 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (t.j. Dz. U. z 2016 r., poz. 1015 ze zm.) w zw. z § 3 ust. 4 pkt 3 Instrukcji sporządzania sprawozdań budżetowych w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego, stanowiącej załącznik nr 39 do rozporządzenia (od dnia 13 stycznia 2018 r. § 9 ust. 2 rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 9 stycznia 2018 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej w zw. z § 3 ust. 5 pkt 3 Instrukcji sporządzania sprawozdań budżetowych w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego, stanowiącej załącznik nr 36 do rozporządzenia (Dz. U. z 2018 r., poz. 109)).

2. (Y) - pełniącą w czasie zarzucanego naruszenia dyscypliny finansów publicznych funkcję - Sekretarza Gminy (...), od zarzutu naruszenie dyscypliny finansów publicznych, tj. popełnienia czynu określonego w art. 18 pkt 2 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, zgodnie z którym 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, poprzez wykazanie w sprawozdaniu Rb-27S z wykonania planu dochodów budżetowych Gminy (...), za okres od początku roku do dnia 31 grudnia 2015r., tj.: w korekcie nr 1 z dnia 1 marca 2016 r. oraz w korekcie nr 2 z dnia 16 marca 2016 r., danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej, z uwagi na wykazanie w pozycji „dochody otrzymane”, sklasyfikowane w dziale 758 - różne rozliczenia, rozdział 75801 - część oświatowa subwencji ogólnej dla jednostek samorządu, §2920 - subwencje ogólne z budżetu państwa, kwoty 3.799.535,00 zł, podczas gdy z ewidencji księgowej wynikała kwota 4.130.073,00 zł, co stanowiło naruszenie § 9 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (t.j. Dz. U. z 2016 r., poz. 1015 ze zm.) w zw. z § 3 ust. 4 pkt 3 Instrukcji sporządzania sprawozdań budżetowych w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego, stanowiącej załącznik nr 39 do rozporządzenia (od dnia 13 stycznia 2018 r. § 9 ust. 2 rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 9 stycznia 2018 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej w zw. z § 3 ust. 5 pkt 3 Instrukcji sporządzania sprawozdań budżetowych w zakresie budżetów

jednostek samorządu terytorialnego, stanowiącej załącznik nr 36 do rozporządzenia (Dz. U. z 2018 r., poz. 109).

W uzasadnieniu orzeczenia Regionalna Komisja Orzekająca wskazała:

„[...] Regionalna Komisja Orzekająca w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Łodzi rozpoznała niniejszą sprawę z wniosku Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych z dnia 21 marca 2019 r. sporządzonego w oparciu o zawiadomienia złożone przez Zastępcę Dyrektora Administracji Skarbowej w (...) z dnia 15 listopada 2018 r. Powyższym wnioskiem o ukaranie Rzecznik Dyscypliny Finansów Publicznych wniósł o ukaranie:

- Pani (X) - pełniącej w chwili popełnienia zarzucanego czynu funkcję Wójta Gminy (...), za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, tj. popełnienie czynu określonego w art. 18 pkt 2 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, zgodnie z którym 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, poprzez wykazanie w sprawozdaniu Rb-27S z wykonania planu dochodów budżetowych Gminy (...), za okres od początku roku do dnia 31 grudnia 2015 r., sporządzonym w dniu 19 lutego 2016 r., danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej, z uwagi na wykazanie w pozycji „dochody otrzymani”, sklasyfikowane w dziale 758 - różne rozliczenia, rozdział 75801 - część oświatowa subwencji ogólnej dla jednostek samorządu, § 2920 - subwencje ogólne z budżetu państwa, kwoty 3.799.535,00 zł, podczas gdy z ewidencji księgowej wynikała kwota 4.130.073,00 zł. Powyższe stanowiło naruszenie § 9 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (t.j. Dz. U. z 2016 r., poz. 1015 ze zm.) w zw. z § 3 ust. 4 pkt 3 Instrukcji sporządzania sprawozdań budżetowych w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego, stanowiącej załącznik nr 39 do rozporządzenia (od dnia 13 stycznia 2018 r. § 9 ust. 2 rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 9 stycznia 2018 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej w zw. z § 3 ust. 5 pkt 3 Instrukcji sporządzania sprawozdań budżetowych w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego, stanowiącej załącznik nr 36 do rozporządzenia (Dz. U. z 2018 r., poz. 109)),

- Pani (Y) - pełniącej w chwili popełnienia zarzucanego czynu funkcję Sekretarza Gminy (...), za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, tj. popełnienie czynu

określonego w art. 18 pkt 2 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, zgodnie z którym naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest nie sporządzenie 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, poprzez wykazanie w sprawozdaniu Rb-27S z wykonania planu dochodów budżetowych Gminy (...), za okres od początku roku do dnia 31 grudnia 2015 r., tj.: w korekcie nr 1 z dnia 1 marca 2016 r. oraz w korekcie nr 2 z dnia 16 marca 2016 r., danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej, z uwagi na wykazanie w pozycji „dochody otrzymane”, sklasyfikowane w dziale 758 - różne rozliczenia, rozdział 75801 - część oświatowa subwencji ogólnej dla jednostek samorządu, § 2920 - subwencje ogólne z budżetu państwa, kwoty 3.799.535,00 zł, podczas gdy z ewidencji księgowej wynikała kwota 4.130.073,00 zł. Powyższe stanowiło naruszenie § 9 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (t.j. Dz. U. z 2016 r., poz. 1015 ze zm.) w zw. z § 3 ust. 4 pkt 3 Instrukcji sporządzania sprawozdań budżetowych w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego, stanowiącej załącznik nr 39 do rozporządzenia (od dnia 13 stycznia 2018 r. § 9 ust. 2 rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 9 stycznia 2018 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej w zw. z § 3 ust. 5 pkt 3 Instrukcji sporządzania sprawozdań budżetowych w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego, stanowiącej załącznik nr 36 do rozporządzenia (Dz. U. z 2018 r., poz. 109)).

W oparciu o zgromadzony materiał dowodowy ustalono, co następuje.

W sprawozdaniu budżetowym Rb-27S z wykonania planu dochodów budżetowych za okres od początku roku do dnia 31 grudnia 2015 r., sporządzonym w dniu 19 lutego 2016 r. oraz w korektach tego sprawozdania z dnia: 1 marca 2016 r. (korekta nr 1) oraz 16 marca 2016 r. (korekta nr 2), Gmina (...) wykazała dane niezgodne z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej, w następującym zakresie: w pozycji „dochody otrzymane”, sklasyfikowane w dziale 758 - różne rozliczenia, rozdział 75801 - część oświatowa subwencji ogólnej dla jednostek samorządu, § 2920 - subwencje ogólne z budżetu państwa, została wykazana kwota 3.799.535,00 zł, podczas gdy z ewidencji księgowej, wynikała kwota 4.130.073,00 zł.

Kwoty poszczególnych transz subwencji wraz z datami ich wpływu w 2015 roku, potwierdzone wyciągi bankowymi oraz ewidencją konta 133, przedstawia poniższe zestawienie:

data wpływu wg wyciągu bankowego	kwota (w zł)
21.01.2015	313.132,00
23.02.2015	637.768,00
23.03.2015	316.008,00
22.04.2015	316.008,00
21.05.2015	316.008,00
23.06.2015	316.008,00
21.07.2015	4.558,00
22.07.2015	316.008,00
21.08.2015	316.008,00
23.09.2015	316.008,00
22.10.2015	316.008,00
24.11.2015	316.013,00
23.12.2015	330.538,00
razem na dzień 31.12.2015r.	4.130.073,00
wg sprawozdania Rb-27S	3.799.535,00

Zdaniem Rzecznika, stan ten jest nieprawidłowością stanowiącą naruszenie § 9 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej, zgodnie z którym kwoty wykazane w sprawozdaniach powinny być zgodne z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej, w zw. z naruszeniem § 3 ust. 4 pkt 3 instrukcji sporządzania sprawozdań budżetowych w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego, stanowiącej załącznik nr 39 do rozporządzenia, zgodnie z którym w kolumnie „Dochody otrzymane” należało wykazać kwoty subwencji ogólnej, które wpłynęły na rachunek bankowy jednostki samorządu terytorialnego w okresie sprawozdawczym (od dnia 13 stycznia 2018 r. § 9 ust. 2 rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 9 stycznia 2018 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej w zw. z § 3 ust. 5 pkt 3 instrukcji sporządzania sprawozdań budżetowych w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego, stanowiącej załącznik nr 36 do rozporządzenia).

Rzecznik Dyscypliny we wniosku o ukaranie podniósł, że „sprawozdawczość budżetowa jest jednym z bardzo ważnych elementów realizacji zasady jawności i przejrzystości finansów publicznych.”. W sprawozdaniu Rb-27S wyróżnia się „dochody

otrzymane” oraz „dochody wykonane”, przy czym podział ten nie jest przypadkowy, a jego stosowanie wynika z potrzeby uwzględnienia przepływów środków pieniężnych, ich charakteru oraz znaczenia dla wykonania budżetu danego roku i lat następnych. Nieprawidłowe wykazanie w sprawozdaniu danych dotyczących dochodów otrzymanych, choć nie wpływa w sposób istotny na ocenę sytuacji finansowej konkretnej jednostki sektora finansów publicznych, to jednak negatywnie oddziałuje na informację zbiorczą o stanie sektora finansów zawartą w danych zbiorczych odbiorców sprawozdawczości, tj. regionalnych izb obrachunkowych oraz Ministerstwa Finansów”. Sprawozdanie pierwotne podpisała Pani (X) - Wójt Gminy (...), natomiast korekty sprawozdania podpisała Pani (Y) - Sekretarz Gminy (...). Zgodnie z § 18 Regulaminu Organizacyjnego Urzędu Gminy (...), stanowiącego załącznik nr 1 do zarządzenia nr 94/2011 Wójta Gminy (...) z dnia 16 grudnia 2011 r. w sprawie Regulaminu Organizacyjnego Urzędu Gminy (...), sekretarz gminy w czasie nieobecności wójta pełni jego obowiązki. W oparciu o pismo z dnia 1 lutego 2011 r. Pani (Y) została upoważniona przez Wójta Gminy (...) do wydawania oraz podpisywania w jego imieniu dokumentów dotyczących gospodarki finansowej oraz sprawozdawczości finansowej Gminy.

Rzecznik Dyscypliny Finansów Publicznych uznał, że doszło do naruszenia art. 18 pkt 2 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych i wniósł o wymierzeniu Obwinionym kary upomnienia.

W trakcie prowadzonego przez Rzecznika postępowania wyjaśniającego Obwinione nie złożyły wyjaśnień, zaś na rozprawie pełnomocnik Obwinionej (X) przyznała, że doszło do rozbieżności pomiędzy sprawozdaniem statystycznym, a ewidencją księgową. Zdaniem jej fakt ten jednak nie wpływał na sytuację finansową jednostki. Finansowe kontrole nigdy nie zwracały uwagi na te zagadnienia i taka sytuacja była powielana wielokrotnie. Obecnie sprawozdania sporządzane są prawidłowo.

Skład Orzekający zważył, co następuje:

Kierując się art. 24 ust. 1 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, Skład Orzekający dokonał analizy prawa międzyczasowego obowiązującego w przedmiotowej sprawie w okresie od czasu popełnienia naruszenia dyscypliny finansów publicznych do czasu orzekania. Choć zmieniło się rozporządzenie w sprawie sprawozdawczości budżetowej będące podstawą stawianych Obwinionym zarzutów, to jednak istota regulacji w zakresie przypisywanych Obwinionym czynów nie uległa zmianie, tak więc, zgodnie z art. 24 ust. 1 ustawy o odpowiedzialności

za naruszenie dyscypliny finansów publicznych należy stosować przepisy obowiązujące w momencie orzekania, gdyż przepisy obowiązujące w momencie popełnienia czynów nie są względniejsze dla Obwinionych.

W pierwszej kolejności należy podkreślić, że art. 18 pkt 2 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych nie może być samodzielną przesłanką do przypisania odpowiedzialności Obwinionym bez odniesienia się do przepisów merytorycznych dotyczących zasad sporządzania sprawozdań finansowych. Przepis art. 18 pkt 2 nie rozróżnia rodzajów sprawozdań, zaś rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (od dnia 13 stycznia 2018 r. § 9 ust. 2 rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 9 stycznia 2018 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej) rozróżnia sprawozdania jednostkowe sporządzane przez kierowników jednostek organizacyjnych, od sprawozdań zbiorczych sporządzanych przez przewodniczących zarządów jednostek samorządu terytorialnego na podstawie sprawozdań jednostkowych jednostek im podległych (§ 6 ust. 1 rozporządzenia z 2018 r.). Zgodnie z § 9 rozporządzenia sprawozdania sporządzane przez kierowników jednostek (w związku z § 6 należy te sprawozdania uznawać za sprawozdania jednostkowe) powinny być zgodne z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej. Kwestia zgodności nie dotyczy sprawozdań zbiorczych, co potwierdza również regulacja prawna wynikająca z § 9 ust. 5 rozporządzenia. Sprawozdanie Rb-27S będące przedmiotem wniosku o ukaranie jest sprawozdaniem zbiorczym z wykonania planu dochodów budżetowych Gminy (...). Wobec tego fakt Skład Orzekający uznał, że w oparciu o rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 9 stycznia 2018 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej nie ma obowiązku zgodności tegoż sprawozdania Rb-27S z ewidencją księgową i tym samym nie można czynić Obwinionym zarzutu naruszenia art. 18 pkt 2 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. To oczywiście skutkuje uniewinnieniem Obwinionych: (X) i (Y), na podstawie art. 78 ust. 1 pkt 2 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. [...]"

Powyższe orzeczenie zostało zaskarżone odwołaniem z dnia 1 lipca 2019 r. na niekorzyść Obwinionych przez Zastępcę Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych (dalej „RDFP” lub „Rzecznik”)

W odwołaniu wniesiono o uchylenie przedmiotowego orzeczenia oraz przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania RKO.

Rzecznik zarzucił RKO naruszenie § 9 ust. 2 rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 9 stycznia 2018 roku w sprawie sprawozdawczości budżetowej, poprzez zastosowanie błędnej wykładni w zakresie stwierdzenia, że wykazana w danym stanie faktycznym niezgodność pomiędzy danymi wynikającymi z ewidencji księgowej, a danymi wynikającymi ze sprawozdania budżetowego, nie naruszała dyspozycji przytoczonego przepisu, z uwagi na okoliczność, że niezgodność ta dotyczyła danych wynikających ze sprawozdania zbiorczego.

W uzasadnieniu odwołania wskazano m.in.:

„[...] Mając powyższe na uwadze należy zauważyć, że zgodnie z § 6 ust. 1 rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 9 stycznia 2018 roku w sprawie sprawozdawczości budżetowej sprawozdania jednostkowe są sporządzane przez kierowników jednostek organizacyjnych, kierowników jednostek obsługujących i naczelników urzędów skarbowych na podstawie ewidencji księgowej (§ 6 ust. 1 pkt 1), a sprawozdania zbiorcze, w szczególności sprawozdań jednostkowych, są sporządzane przez przewodniczących zarządów jednostek samorządu terytorialnego na podstawie sprawozdań jednostkowych jednostek im podległych oraz sprawozdania jednostkowego jednostki samorządu terytorialnego, jako jednostki budżetowej i jako organu (§ 6 ust. 1 pkt 3). Ponadto zgodnie z § 9 ust. 1 rozporządzenia kierownicy jednostek, kierownicy jednostek obsługujących i naczelnicy urzędów skarbowych są obowiązani sporządzać sprawozdania rzetelnie i prawidłowo pod względem merytorycznym i formalno-rachunkowym. W efekcie, biorąc pod uwagę podmioty zobowiązane do sporządzenia sprawozdania oraz pierwotne źródło danych stanowiące podstawę ich sporządzenia, można stwierdzić, że kolejne postanowienie § 9, sformułowane w jednostce redakcyjnej oznaczonej jako ust. 2, zgodnie z którym kwoty wykazane w sprawozdaniach powinny być zgodne z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej, odnosi się wyłącznie do sprawozdań jednostkowych.

Należy jednak zauważyć, że § 9 został zamieszczony w Rozdziale 4 Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 9 stycznia 2018 roku w sprawie sprawozdawczości budżetowej, zatytułowanym „Sposoby sporządzania i przekazywania sprawozdań”, którego regulacje dotyczą wszystkich sprawozdań objętych zakresem przedmiotowym tego rozporządzenia. Źródłem danych dla sporządzenia sprawozdania jednostkowego pozostaje bezpośrednio - ewidencja księgowa, a dla sprawozdania zbiorczego - sprawozdania jednostkowe sporządzone na podstawie ewidencji księgowej. Tym samym ewidencja księgowa pośrednio również

pozostaje źródłem danych dla sprawozdania zbiorczego, które jest sporządzane w szczególności sprawozdań jednostkowych. Jednostki samorządu terytorialnego, jak wynika z § 4 ust. 2 Instrukcji sporządzania sprawozdań budżetowych w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego, stanowiącej załącznik nr 36 do rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 9 stycznia 2018 roku w sprawie sprawozdawczości budżetowej, sporządzają zbiorcze sprawozdania z wykonania planu dochodów budżetowych w pełnym zakresie informacji wynikających ze sprawozdań jednostkowych z wykonania planu dochodów budżetowych. W efekcie prawidłowo sporządzone sprawozdania, czy to jednostkowe, czy to zbiorcze, powinny zawierać dane wynikające z ewidencji księgowej. Dlatego też dyspozycja § 9 ust. 2 rozporządzenia znajduje również zastosowanie do sprawozdań zbiorczych.

Sprawozdania jednostkowe sporządzane w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego samoistnie stanowią jedynie informację o planowanych oraz wykonanych wartościach planu finansowego danej jednostki organizacyjnej. Natomiast dla zobrazowania wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego służy sprawozdanie zbiorcze, na podstawie którego można dokonać oceny sytuacji finansowej takiej jednostki. Tym samym sprawozdanie zbiorcze pełni walor zapewnienia realizacji zasady jawności finansów publicznych, a nieprawidłowe wykazanie w nim danych negatywnie oddziałuje na informację zbiorczą o stanie sektora finansów, zawartą w danych zbiorczych odbiorców sprawozdawczości.

Podkreślić należy, że z powyższym koresponduje § 9 ust. 3-5 Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 9 stycznia 2018 roku w sprawie sprawozdawczości budżetowej. Celem zapewnienia przedstawienia w sprawozdaniu zbiorczym danych obrazujących w sposób prawidłowy obraz stanu finansów danej jednostki, jednostki otrzymujące sprawozdania są obowiązane sprawdzić je pod względem formalno-rachunkowym oraz mogą żądać przedstawienia wskazanych ksiąg rachunkowych i dokumentów, natomiast ujawnione w tym trybie nieprawidłowości w sprawozdaniach należy usunąć przed włączeniem zawartych w nich danych do sprawozdań zbiorczych.

Niezależnie od powyższego należy zgodzić się z faktem, że przypisanie odpowiedzialności za nieprawidłowe wykazanie danych w sprawozdaniu jednostkowym osobie, która sporządza sprawozdanie zbiorcze może budzić wątpliwości. Jednakże trzeba wskazać, że wśród sprawozdań jednostkowych sporządzanych w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego występują sprawozdania jednostkowe jednostki samorządu

terytorialnego, jako jednostki budżetowej i organu, w przypadku którego, np. na szczeblu gminy, sporządzającym będzie wójt, jako kierownik jednostki, który to wójt - jako przewodniczący zarządu jednostki, będzie również sporządzającym sprawozdanie zbiorcze gminy. W tym przypadku za ewentualne rozbieżności pomiędzy danymi wynikającymi z ewidencji, a danymi wykazanymi w sprawozdaniu jednostkowym odpowiedzialny będzie wójt, który również będzie odpowiadał za te same błędy powielone w sprawozdaniu zbiorczym.

Podkreślić, że w stanie faktycznym dotyczącym niniejszego odwołania nieprawidłowość dotyczyła danych dotyczących dochodów gminy otrzymanych z tytułu subwencji. Dane te, stosownie do Instrukcji sporządzania sprawozdań budżetowych w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego, stanowiącej załącznik nr 36 do Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 9 stycznia 2018 roku w sprawie sprawozdawczości budżetowej, wykazuje się w sprawozdaniu jednostkowym jednostki samorządu terytorialnego, jako jednostki budżetowej i organu, którego sporządzenie należy do obowiązków wójta gminy, podobnie jak sporządzenie sprawozdania zbiorczego, stanowiącego przedmiot wniosku o ukaranie.

Odmienna sytuacja dotyczy dochodów wykazywanych w sprawozdaniach jednostkowych jednostek budżetowych gminy np. szkół, które są sporządzane przez kierowników takich jednostek, a wynikające z nich dane, dopiero po zebraniu sprawozdań jednostkowych oraz ich zsumowaniu, wykazywane są przez wójta w sprawozdaniu zbiorczym. W takim przypadku, poza prawidłowym sporządzeniem sprawozdania jednostkowego, za co odpowiada inna osoba niż wójt gminy, istotne jest również prawidłowe przeniesienie danych z takiego sprawozdania do sprawozdania zbiorczego.

Należy zauważyć, że Główna Komisja Orzekająca, w orzeczeniu z dnia 10 stycznia 2013 roku, sygn. akt BDF1/4900/105/104/12/2971, stwierdziła co następuje: „Mając na uwadze, iż odpowiednie rozporządzenia wprowadzają obowiązek sporządzania obok sprawozdań jednostkowych również sprawozdań łącznych, zbiorczych i skonsolidowanych, czyn polegający na wykazaniu w sprawozdaniu danych niezgodnych z ewidencją księgowym dotyczyć będzie wyłącznie tych części sprawozdań (zarówno jednostkowych oraz pozostałych), w których ujęte zostają wartości, których ustalenie wymaga wykorzystania przynajmniej jednej kwoty wynikającej z ewidencji księgowej prowadzonej przez jednostkę sektora finansów publicznych sporządzającą to sprawozdanie. Konsekwentnie znamiona naruszenia dyscypliny finansów publicznych określone w art. 18 pkt 2 ustawy nie odnoszą się

do danych wykazywanych w tych pozycjach sprawozdań jednostkowych, które są rezultatem operacji arytmetycznych dokonywanych na ujętych w tych sprawozdaniach danych pochodzących bezpośrednio z ewidencji (np. kwota wydatków ujętych łącznie dla działu klasyfikacji budżetowej stanowiąca sumę danych wykazanych w poszczególnych rozdziałach klasyfikacji budżetowej). W takim przypadku błędne umieszczenie kwoty w sprawozdaniu jest konsekwencją błędnych operacji na danych, które nie wynikają bezpośrednio z ewidencji księgowej. Podobnie nie można wykazać naruszenia, określonego w art. 18 pkt 2 ustawy w przypadku tych pozycji innych sprawozdań niż jednostkowe, w których wykazywane dane stanowią rezultat operacji arytmetycznych dokonywanych wyłącznie na danych wykazanych w sprawozdaniach jednostkowych.”

Z powyższego wynika, że Główna Komisja Orzekająca dopuściła możliwość wypełnienia znamion czynu opisanego w art. 18 pkt 2 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, poprzez działanie polegające na wykazaniu w sprawozdaniu danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej, także w odniesieniu do sprawozdania zbiorczego¹. Jednakże zdaniem Komisji o naruszeniu wskazanego przepisu nie można mówić w odniesieniu do danych wykazywanych w sprawozdaniu zbiorczym, które stanowią rezultat operacji arytmetycznych dokonywanych wyłącznie na danych wykazanych w sprawozdaniach jednostkowych, gdyż wówczas błędne umieszczenie kwoty w sprawozdaniu stanowi konsekwencję błędnych operacji na danych, które nie wynikają bezpośrednio z ewidencji księgowej.

Powyższe rozważania pozostają aktualne zarówno na gruncie rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 9 stycznia 2018 roku w sprawie sprawozdawczości budżetowej, jak również poprzedzających go rozporządzeń w sprawie sprawozdawczości budżetowej, tj.: rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 3 lutego 2010 roku oraz rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 roku.

W danym stanie faktycznym nieprawidłowość dotyczyła kwot, wykazanych w zbiorczym sprawozdaniu Rb-27S, dochodów otrzymanych przez Gminę (...) z tytułu subwencji ogólnej z budżetu państwa. Wskazane sprawozdanie powinno zostać sporządzone na podstawie sprawozdania jednostkowego jednostki samorządu terytorialnego, jako jednostki budżetowej i organu. Wykazanie kwestionowanych danych w sprawozdaniu

¹ Taką możliwość dopuściła również Główna Komisja Orzekająca w orzeczeniu z dnia 18 czerwca 2012 roku, sygn. akt BDF1/4900/53/52-53/12/16, na mocy którego utrzymała w mocy zaskarżone orzeczenie Regionalnej Komisji Orzekającej, w zakresie odpowiedzialności burmistrza gminy z tytułu naruszenia art. 18 pkt 2 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, poprzez wykazanie w sprawozdaniu zbiorczym Rb-28S danych niezgodnych z ewidencją.

zbiorczym nie wymagało dodatkowych działań arytmetycznych, np. sumowania danych z kilku sprawozdań. Ponadto obowiązek sporządzenia obu sprawozdań spoczywał na tym samym podmiocie, tj. na Wójcie Gminy. Niezależnie od powyższego należy podnieść, że ze zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego nie wynikało, czy jednostka sporządziła sprawozdania jednostkowe, a tym samym, czy kwestionowane sprawozdanie zbiorcze oraz jego korekty zostały sporządzone na podstawie sprawozdania jednostkowego, czy też bezpośrednio na podstawie ewidencji księgowej.

W ocenie Rzecznika, z uwagi na wyżej przytoczone argumenty, należy stwierdzić, że wykazanie w zbiorczym sprawozdaniu Rb-27S z wykonania planu dochodów budżetowych Gminy (...), za okres od początku roku do dnia 31 grudnia 2015 roku, sporządzonym w dniu 19 lutego 2016 roku oraz w korektach nr 1 i nr 2 tego sprawozdania, sporządzonych w dniach 1 i 16 marca 2016 roku, danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej w zakresie dochodów otrzymanych z tytułu subwencji ogólnej z budżetu państwa, stanowiło naruszenie § 9 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 roku w sprawie sprawozdawczości budżetowej w zw. z § 3 ust. 4 pkt 3 Instrukcji sporządzania sprawozdań budżetowych w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego, stanowiącej załącznik nr 39 do rozporządzenia (od dnia 13 stycznia 2018 roku § 9 ust. 2 rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 9 stycznia 2018 roku w sprawie sprawozdawczości budżetowej w zw. z § 3 ust. 5 pkt 3 Instrukcji sporządzania sprawozdań budżetowych w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego, stanowiącej załącznik nr 36 do rozporządzenia) oraz wypełniało znamiona czynu, o którym mowa w art. 18 pkt 2 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.”.

Po zapoznaniu się z postawionym Obwinionemu zarzutem oraz przedstawioną argumentacją, w oparciu o ustalony stan faktyczny i prawny Główna Komisja Orzekająca ustaliła i zważyła, co następuje.

Na wstępie GKO stwierdziła, że stan sprawy faktyczny i prawny, opisany powyżej, został ustalony przez RKO prawidłowo i nie jest sporny. GKO podziela również ustalenia RKO i ocenę norm intertemporalnych, tj. w zakresie przepisów, które znajdują zastosowanie w sprawie.

GKO nie podziela jednak dokonanej przez RKO interpretacji przepisów stanowiących w tym przypadku podstawę przypisania Obwinionym odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, na podstawie których RKO wywiodła brak obowiązku zgodności rozpatrywanego sprawozdania Rb-27S z ewidencją księgową.

Zgonie z art. 18 pkt 2 uoondfp 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.

Jak słusznie zauważa RKO, art. 18 pkt 2 uoondfp nie może być samodzielną przesłanką do przypisania odpowiedzialności Obwinionym bez odniesienia się do przepisów merytorycznych dotyczących zasad sporządzania sprawozdań finansowych – należy w tym zakresie odwołać się do przepisów rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz. U. poz. 119), a obecnie do przepisów rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 9 stycznia 2018 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz. U. z 2019 r., poz. 1393 ze zm.) powielającego uprzednie regulacje w tym zakresie.

Przepis § 3 pkt 8 rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 9 stycznia 2018 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej, przewiduje sprawozdanie Rb-27S – sprawozdanie z wykonania planu dochodów budżetowych samorządowej jednostki budżetowej/jednostki samorządu terytorialnego;

Zgodnie z § 6 ust. 1 pkt 1 i 3 ww. rozporządzenia rozróżnia się sprawozdania:

- (pkt 1) jednostkowe, które są sporządzane przez kierowników jednostek organizacyjnych, kierowników jednostek obsługujących i naczelników urzędów skarbowych na podstawie ewidencji księgowej;
- (pkt 3) zbiorcze, w szczególności sprawozdań jednostkowych, które są sporządzane przez przewodniczących zarządów jednostek samorządu terytorialnego na podstawie sprawozdań jednostkowych jednostek im podległych oraz sprawozdania jednostkowego jednostki samorządu terytorialnego, jako jednostki budżetowej i jako organu.

Natomiast zgodnie z § 9 ww. rozporządzenia:

1. kierownicy jednostek, kierownicy jednostek obsługujących i naczelnicy urzędów skarbowych są obowiązani sporządzać sprawozdania rzetelnie i prawidłowo pod względem merytorycznym i formalno-rachunkowym;

2. kwoty wykazane w sprawozdaniach powinny być zgodne z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej;
3. jednostki otrzymujące sprawozdania są obowiązane sprawdzić je pod względem formalno-rachunkowym;
4. jednostki otrzymujące sprawozdania są uprawnione do kontrolowania merytorycznej prawidłowości przekazanych sprawozdań; w tym celu mogą żądać przedstawienia wskazanych ksiąg rachunkowych i dokumentów;
5. nieprawidłowości w sprawozdaniach, ujawnione w trybie ust. 3 i 4, usuwają odpowiednio kierownicy jednostek, kierownicy jednostek obsługujących albo naczelnicy urzędów skarbowych sporządzający sprawozdania jednostkowe przed włączeniem zawartych w nich danych do sprawozdań łącznych lub zbiorczych. W razie potrzeby należy dokonać także odpowiednich zapisów korygujących w księgach rachunkowych okresu sprawozdawczego.

Dokonana przez RKO wykładania ww. przepisów, według której norma z przepisu § 9 ust. 2 ww. rozporządzenia odnosi się jedynie do sprawozdań, o których mowa w § 6 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia, tj. jedynie do sprawozdań jednostkowych, nie wynika wcale i nie znajduje oparcia w ich literalnym brzmieniu. O ile przepis § 9 ust. 1 rzeczywiście odnosi się jedynie do sprawozdań sporządzanych przez kierowników jednostek, kierowników jednostek obsługujących i naczelników urzędów skarbowych, to następne jednostki redakcyjne § 9 już takiego rozróżnienia nie czynią. Idąc tokiem argumentacji RKO, przepis § 9 ust. 2 wcale nie rozróżnia poszczególnych rodzajów sprawozdań i nie ogranicza wymogu zgodności sprawozdań z ewidencją księgową jedynie do sprawozdań jednostkowych. Natomiast argumentacja odnosząca się w tym zakresie do brzmienia przepisu § 6 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia jako jedyne odsyłającego do ewidencji księgowej jako podstawy sprawozdania, nie może być uznana za przesadzającą. Inne sprawozdania (łączne i zbiorcze) wskazane w przepisach, pomimo, iż sporządzane (w rozumieniu źródła danych) na podstawie sprawozdań jednostkowych, również mogą *de facto* prezentować dane zgodne lub niezgodne z ewidencją księgową, a tym samym *de iure* może być postulowana ich zgodność z rzeczoną ewidencją. Ponadto, można tu posłużyć się argumentem z normy przepisu § 9 ust. 4 rozporządzenia, według którego jednostki otrzymujące sprawozdania są uprawnione do kontrolowania merytorycznej prawidłowości przekazanych sprawozdań; w tym celu mogą żądać przedstawienia wskazanych ksiąg rachunkowych i dokumentów

Wykładania zaprezentowana przez RKO nie tylko nie znajduje oparcia w brzmieniu przepisów, ale również w zakresie w jakim dokonywana jest na potrzeby rekonstrukcji znamion czynu stanowiącego naruszenie dyscypliny finansów publicznych, sprowadza znaczenie ww. przepisów do absurdu. W przypadku jej zastosowania, nawet w sytuacji oczywistej niezgodności danych zawartych w sprawozdaniach jednostkowych z ewidencją księgową, a także pełnej świadomości w tym zakresie po stronie osoby sporządzającej sprawozdanie zbiorcze i celowego powielenia nierzetelnych danych w sprawozdaniu zbiorczym – na podstawie tego typu wykładni osoba odpowiedzialna za sporządzenie tego typu oczywiście wadliwego sprawozdania zbiorczego pozostałaby bezkarna.

Stąd, z opisanych wyżej względów, GKO podziela interpretację § 9 ww. rozporządzenia dokonaną przez RDFP w odwołaniu, dzieląc przy tym jego rozważania na temat możliwości przypisania Obwinionym winy w związku z ocenianą *ad casu* sytuacją, w której ww. osoby nie dokonywały jedynie matematycznego przeniesienia danych ze sprawozdań jednostkowych jednostek podległych, o których prawidłowości nie mogły mieć żadnych informacji, ale sporządzały sprawozdanie Rb-27S na podstawie danych własnej jednostki budżetowej.

Uwzględniając powyższe orzeczono, jak w sentencji,