



**ORZECZENIE**  
**GLÓWNEJ KOMISJI ORZEKAJĄCEJ W SPRAWACH**  
**O NARUSZENIE DYSCYPLINY FINANSÓW PUBLICZNYCH**

Warszawa, dnia 24 maja 2018 r.

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

**Przewodnicząca:** Członek GKO:

***Klaudia Stelmaszczyk***

**Członkowie:** Członek GKO:

***Dariusz Chmielecki (spr.)***

Członek GKO:

***Krzysztof Fijolek***

Protokolant:

***Dorota Machnicka***

przy udziale Zastępcy Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych Roberta Wydry, po rozpoznaniu, na rozprawie w dniu 24 maja 2018 r., odwołania wniesionego przez Obrońcę Obwinionego (...) (zam. (...)) - pełniącego w czasie zarzucanego naruszenia dyscypliny finansów publicznych funkcję Starosty Powiatu (...), od orzeczenia Regionalnej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Opolu z dnia 19 grudnia 2017 r. sygn. akt: ZDB-4100-20/2017, którym Regionalna Komisja Orzekająca uznała (...)winnym naruszenia dyscypliny finansów publicznych określonego w art. 18a ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz. U. z 2017 r. poz. 1311 z późn. zm.), zwanej uondfp polegającego na zaniechaniu prowadzenia w 2015 roku – czas popełnienia czynu 6 marca 2015 r., tj. z dniem rozwiązania umowy nr 88/2014 z dnia 14 marca 2014 r. – audytu wewnętrznego w jednostce sektora finansów publicznych do tego zobowiązanej – Powiecie(...), wskutek niezatrudnienia audytora wewnętrznego albo niezawierania umowy z usługodawcą, co jest niezgodne z art. 274 ust. 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych;

Regionalna Komisja Orzekająca wymierzyła Obwinionemu karę upomnienia oraz obciążyła obowiązkiem zwrotu kosztów postępowania na rzecz Skarbu Państwa w wysokości 316,18 zł;  
**orzeka:**

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

**Pouczenie:**

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

**Uzasadnienie**

Regionalna Komisja Orzekająca w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Opolu, dalej zwana „Regionalną Komisją Orzekającą” lub „RKO”, działając na podstawie art. 42 ust. 1, art. 51 oraz art. 135 uondfp, orzeczeniem z dnia 19 grudnia 2017 r. w sprawie o sygn. akt ZDB-4100-20/2017, po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 19 grudnia 2017 r., przy udziale stron oraz Rzecznika dyscypliny finansów publicznych, właściwego w sprawach rozpoznawanych przez Regionalną Komisję Orzekającą w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Opolu, Pana (...), dalej zwanego „Rzecznikiem”, sprawy ze złożonego przez Rzecznika wniosku o ukaranie z dnia 8 września 2017 r., sygn. akt ZRD-4110-19/2017, uznała **Pana** (...), zatrudnionego w czasie popełnienia naruszenia dyscypliny finansów publicznych w Starostwie Powiatowym w (...), na stanowisku Starosty Powiatu, zam. (...) (dalej zwanego także „Obwinionym”), odpowiedzialnym za naruszenie dyscypliny finansów publicznych określone w art. 18a uondfp, polegające na zaniechaniu prowadzenia w 2015 roku – czas popełnienia czynu 6 marca 2015 r. tj. z dniem rozwiązania umowy nr 88/2014 z dnia 14 marca 2014 r. – audytu wewnętrznego w jednostce sektora finansów publicznych do tego zobowiązanej – Powiecie (...), wskutek niezatrudnienia audytora wewnętrznego albo niezawierania umowy z usługodawcą, co jest niezgodne z art. 274 ust. 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz.U. z 2017 r. poz. 2077 z późn. zm.), dalej zwaną „ufp”.

Na podstawie art. 31 ust. 1 pkt 1 i art. 35 uondfp RKO wymierzyła Obwinionemu karę upomnienia.

Na podstawie art. 167 ust. 1 uondfp RKO orzekła zwrot kosztów postępowania na rzecz Skarbu Państwa w wysokości 316,18 zł (słownie: trzysta szesnaście złotych 18/100).

Z uzasadnienia orzeczenia RKO wynika, że na rozprawie przed Regionalną Komisją Orzekającą, przeprowadzonej 19 grudnia 2017 r., stawili się Rzecznik oraz Obwiniony wraz z obrońcą radcą prawnym (...) (pełnomocnictwo z dnia 8 grudnia 2017 r. złożono do akt; k.72).

Obrońca Obwinionego w toku rozprawy oświadczył, że *„fakt naruszenia przez Obwinionego art. 18a jest bezsporny. Stanowisko GKO co do wykładni tego przepisu jest jednakowe i ugruntowane. Naruszenie tego przepisu ma charakter sprawczy natomiast popełnić można go tylko w ten sposób, jak wspominał Rzecznik, poprzez niezatrudnienie audytora lub niezawierania umowy z audytorem. Prawdą jest również to, że kierownik jednostki nie może normatywnie, skutecznie przerzucić odpowiedzialności inkorporowanej w art. 18a ustawy na pracowników merytorycznych podległego sobie urzędu w ślad za faktycznym delegowaniem kompetencji związanych z zaangażowaniem audytora w sposób, o którym mówi ustawodawca w art. 18a ustawy. W okolicznościach faktycznych, będących przedmiotem rozpoznania niewątpliwie zadziałał, a w zasadnie nie zadziałał czynnik ludzki. Mimo bowiem zakończenia umowy i podjęcia działań zmierzających do wyboru nowego audytora działania te sformalizowano dopiero w grudniu 2015 r. zaś same zadania audytu zostały zrealizowane na początku roku 2016. Wypada jednak zauważyć, że zgodnie z art. 272 ust 1 ustawy o finansach publicznych realizacja audytu przez podmioty sektora finansów publicznych nie jest normatywnym obowiązkiem samym dla siebie. Audyt wewnętrzny jest narzędziem wspierania kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze. Nie jest to zatem narzędzie kontroli i nadzoru w ścisłym tego słowa znaczeniu a instrument wspierania kierownika, zatem brak audytu stanowi w gruncie rzeczy dolegliwość dla samego kierownika jednostki. Wypada również zauważyć, że naruszenie dyscypliny finansów publicznych, które dzisiaj państwo rozpoznajecie ujawnione zostało w toku kompleksowej kontroli Regionalnej Izby Obrachunkowej na początku roku 2017 i w zasadnie było to jedyne poważne naruszenie w tej jednostce, na które zwróciła uwagę kontrola. Zarówno rezultat tej kontroli jak i wcześniej i aktualnie realizowane audyty potwierdziły, że jednostka którą kieruje Obwiniony funkcjonuje zupełnie przyzwoicie na tyle, na ile jest to możliwe, zważywszy na ogromną dynamikę szeroko pojętego prawa budżetowego”*.

Na rozprawie Rzecznik podtrzymał wniosek o wymierzenie kary upomnienia.

Obrońca Obwinionego wniósł o odstąpienie od wymierzenia kary bądź, ewentualnie umorzenie postępowania ze względu na znikomy stopień szkodliwości czynu dla finansów publicznych.

Na podstawie zebranego materiału dowodowego, Regionalna Komisja Orzekająca dokonała następujących ustaleń faktycznych

W ocenie RKO stan faktyczny w sprawie jest niesporny. RKO wskazała w uzasadnieniu wydanego orzeczenia, że podczas kontroli kompleksowej Powiatu (...) realizowanej przez Regionalną Izbę Obrachunkową w Opolu ujawniono, że w 2015 roku po dniu 6 marca w Powiecie (...) zaniechano prowadzenia audytu wewnętrznego, do którego prowadzenia jednostka była zobowiązana na mocy dyspozycji art. 274 ust. 3 ufp, zgodnie z którą audyt wewnętrzny prowadzi się w jednostkach samorządu terytorialnego, jeżeli ujęta w uchwale budżetowej jednostki samorządu terytorialnego kwota dochodów i przychodów lub kwota wydatków i rozchodów przekroczyła wysokość 40 000 tys. zł. W Powiecie (...) zarówno kwota dochodów i przychodów jak i kwota wydatków i rozchodów na 2015 r. wynosiła 72 010 483 zł, a tym samym przekraczała próg wyznaczony w art. 274 ust. 3 ufp.

Regionalna Komisja Orzekająca ustaliła, że powyższe było następstwem wypowiedzenia przez Obwinionego umowy Nr 88/2014 zawartej w dniu 14 marca 2014 r. na usługowe prowadzenie audytu wewnętrznego w Starostwie Powiatowym w (...) oraz jednostkach organizacyjnych Powiatu (...) ze skutkiem na dzień 6 marca 2015 r. (k.23). Od tego dnia do 1 lutego 2016 r. audyt nie był prowadzony. Kolejną umowę na prowadzenie audytu Powiat (...) zawarł w dniu 1 lutego 2016 r. z zewnętrznym usługodawcą (k. 14).

Komisja przytoczyła wyjaśnienia złożone przez Obwinionego w powyższym zakresie w trakcie postępowania kontrolnego: *„Zadanie związane z realizacją zlecenia audytu wewnętrznego należało do obowiązków Wydziału Organizacyjnego. Do dnia 06 marca 2015 r. obowiązywała umowa nr 88/2014. Umowa ta została przez Powiat wypowiedziana na skutek niewłaściwej realizacji zadań przez Wykonawcę. Wykonawcy naliczono kary umowne. Do końca roku 2015 nie zostały podjęte działania mające na celu zlecenie audytu. W związku z powyższym zostało ujęte w umowie 32/2016 jako jedno z zadań przeprowadzenie zgodnie z planem na 2015 r. 6 zadań zapewniających obejmujących działalność Zamawiającego za rok*

*2015. Przyjęte rozwiązanie zapewniło ciągłość realizacji audytu poprzez wykonanie zadań audytowych wynikających z planu audytu na rok 2015 w roku 2016. (k. 4-5).*

Obwiniony wyjaśniając przyczyny niepodjęcia działań w celu przeprowadzenia w 2015 roku audytu wewnętrznego po rozwiązaniu umowy z dnia 14 marca 2014 r. wskazał, że: „Działania związane ze zleceniem prowadzenia audytu należały do obowiązków Sekretarz Powiatu, która w miesiącu czerwcu 2015 r. przedstawiła mi projekt dokumentów związanych z ogłoszeniem zapytania ofertowego na usługowe prowadzenie audytu. Nie nastąpiły jednak dalsze działania zmierzające do wyboru wykonawców. Nie potrafię wskazać przyczyn niepodjęcia tych działań. Pragnę jednak zaznaczyć, że w momencie stwierdzenia braku realizacji zadań objętych planem audytu 2015, aby dokonać konwalidacji powyższego zleciłem objęcie w ramach zadań audytowych planowanych do realizacji w 2016 r. (umowa nr 31/2016 z dnia 01 lutego 2016 zawarta na skutek ogłoszonego w dniu 21 grudnia 2015 r. zapytania ofertowego) wszystkich zadań audytowych zaplanowanych do realizacji w roku 2015. Zadania te zostały zrealizowane w pełnym zakresie. W mojej ocenie podjąłem wszelkie możliwe środki, aby działalność Powiatu za 2015 r. była objęta audytem, a jednocześnie działania te wyeliminowały ewentualne szkodliwe następstwa braku realizacji planu audytu w normatywnym terminie.” (k.55-57).

Odnosząc ustalenia faktyczne do zarzutów naruszenia dyscypliny finansów publicznych skierowanych wobec Pana (...)we wniosku o ukaranie, Regionalna Komisja Orzekająca rozważyła, co następuje.

Regionalna Komisja Orzekająca dokonała oceny stanu prawnego sprawy w kontekście zasady wynikającej z art. 24 ust. 1 uodfp, 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. Regionalna Komisja Orzekająca uznała, że w sprawie znajdują zastosowanie przepisy obowiązujące w dniu wydania orzeczenia, gdyż przepisy obowiązujące w czasie popełnienia naruszeń dyscypliny finansów publicznych nie były względniejsze dla sprawcy.

W odniesieniu do ustalonego stanu faktycznego podniesiono, iż do naruszenia dyscypliny finansów publicznych, określonego w art. 18a uondfp, konieczne jest łączne spełnienie trzech przesłanek:

- 1) zaniechanie prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce sektora finansów publicznych,
- 2) niezatrudnianie audytora wewnętrznego albo niezawieranie umowy z usługodawcą,
- 3) związek przyczynowy pomiędzy okolicznościami wyliczonymi w pkt 1 i 2.

Regionalna Komisja Orzekająca wskazała, że czynem bezprawnym, w rozumieniu art. 18a uondfp, jest zaniechanie prowadzenia audytu wewnętrznego, niezależnie od czasu, w jakim jednostka sektora finansów publicznych pozbawiona była audytu. Do naruszenia dyscypliny dochodzi zatem wówczas, gdy audyt nie jest prowadzony, w związku z niezatrudnieniem audytora (na podstawie umowy o pracę albo umowy o świadczenie usług). Tym samym znamiona przedmiotowe naruszenia dyscypliny finansowej wypełnia już jeden dzień nieprowadzenia audytu wewnętrznego.

Identyfikując krąg podmiotów ponoszących odpowiedzialność za delikt określony w art. 18a uondfp RKO wyjaśniła, że odpowiedzialność w tym zakresie ponosi kierownik jednostki sektora finansów publicznych jako odpowiedzialny za całość jej gospodarki finansowej (art. 53 ust. 1 ufp oraz art. 4 ust. 1 pkt 2 uondfp). Kierownik jednostki odpowiada, stosownie do art. 276 ufp za zatrudnienie audytora wewnętrznego, a także za zawarcie umowy z usługodawcą, gdy przepisy na to pozwalają.

RKO podkreśliła, iż pierwsze działania po rozwiązaniu umowy z 2014 r. podjęte zostały dopiero w miesiącu czerwcu 2015 r., kiedy Sekretarz Powiatu, przedstawiła Obwinionemu projekt dokumentów związanych z ogłoszeniem zapytania ofertowego na usługowe prowadzenie audytu, a kolejną umowę zawarto dopiero w dniu 1 lutego 2016 r.

W ocenie RKO powyższe potwierdza prawidłowość przypisania Obwinionemu w przedmiotowym zakresie odpowiedzialności za czyn określony w art. 18a uondfp. Obwiniony jako kierownik jednostki sektora finansów publicznych nie wykonał we wskazanym zakresie zadań związanych z audytem wewnętrznym w Powiecie (...), a w związku z pełnioną funkcją mógł i powinien to zrobić. Obwiniony (...)pozostaje w kręgu osób podlegających odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych stosownie do art. 4 ust. 1

pkt 2 uondfp (odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych podlegają kierownicy jednostek sektora finansów publicznych).

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. W dniu popełnienia czynu zarzucanego Obwinionemu stanowiły one naruszenie przepisów ustawy o finansach publicznych, a w konsekwencji wyczerpywał znamiona czynu zabronionego z art. 18a uondfp, co wyżej uzasadniono. Po rozważeniu kwestii dopuszczalności przypisania Obwinionemu winy w czasie popełnienia naruszenia (art. 19 ust. 2 uondfp), Regionalna Komisja Orzekająca stwierdziła, iż Obwiniony miał możliwość już w okresie wypowiedzenia umowy z 2014 r. podjęcia działań w zakresie najefektywniejszego sposobu realizacji ustawowego obowiązku i zapewnienia wykonania tej dyspozycji ustawowej. Obwiniony takiego działania nie podjął, ponieważ nie zatrudnił audytora wewnętrznego, ani nie zawarł umowy z usługodawcą o świadczenie usług w zakresie audytu wewnętrznego. Zgromadzona dokumentacja nie potwierdza podjęcia przez Obwinionego w tym zakresie działań.

Dokonując oceny stopnia szkodliwości dla finansów publicznych, RKO uwzględniła treść normatywną przepisu art. 28 ust. 1 uondfp, zgodnie z którym nie dochodzi się odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, którego stopień szkodliwości dla finansów publicznych jest znikomy. Regionalna Komisja Orzekająca wzięła pod uwagę wagę naruszonych obowiązków przez Obwinionego, sposób i okoliczności ich naruszenia, a także skutki naruszenia i uznała, że stopień szkodliwości dla finansów publicznych zarzucanego naruszenia jest większy niż znikomy. W szczególności RKO miała na względzie fakt, iż prowadzenie audytu wewnętrznego ma na celu wspieranie kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej, a jak wynika z akt sprawy (wystąpienie pokontrolne RIO, k. 3), stwierdzono nieprawidłowości w tym zakresie.

Odnosząc się do kwestii wymiaru kary Regionalna Komisja Orzekająca miała przede wszystkim na względzie, iż Obwiniony jako kierownik jednostki, a więc osoba odpowiedzialna za finanse jednostki, którą kieruje, powinien znać i przestrzegać przepisów prawa obowiązujących jednostkę. Jak wyjaśniła RKO, to na kierowniku jednostki ciąży obowiązek takiego zorganizowania pracy jednostki i jej prawnej i finansowej obsługi, aby nie był on wprowadzany w błąd co do zgodności lub niezgodności podejmowanych działań z

ustawą o finansach publicznych. RKO przytoczyła orzecznictwo Głównej Komisji Orzekającej w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych z którego wynika, że nadmierne zaufanie do innych pracowników świadczy o niedochowaniu staranności, która powinna być wymagana od osób pełniących kierownicze funkcje w jednostkach sektora finansów publicznych (np. orzeczenie GKO z dnia 13 stycznia 2003 r., DF/GKO/Odw.-100/131-132/2002m, czy orzeczenie z dnia 20 listopada 2006 r. DF/GKO-4900-65/82/06/1980).

Jednocześnie RKO wymierzając, w oparciu o art. 35 uondfp karę upomnienia, wzięła pod uwagę okoliczności, iż Obwiniony podjął działania, które w przyszłości nie dopuszczą do ponownego naruszenia, ale i okoliczności obciążające, jak rangę naruszonych obowiązków.

W tym przypadku RKO uznała, że kara upomnienia, a więc najniższa z katalogu kar przewidzianych ustawą, jest adekwatna do popełnionego czynu oraz ustalonych okoliczności zarówno obciążających jak i łagodzących. Komisja nie znalazła natomiast podstaw do zastosowania nadzwyczajnej instytucji - odstąpienia od wymierzenia kary.

Jak wyjaśniła Regionalna Komisja Orzekająca, odstąpienia od wymierzenia kary, stosownie do dyspozycji art. 36 ust. 3 pkt 1 uondfp, nie stosuje się wobec sprawcy naruszenia dyscypliny finansów publicznych popełnionego w czasie, gdy nie uległo zatarciu prawomocnie orzeczone ukaranie za inne naruszenie dyscypliny finansów publicznych, co ma miejsce w tym przypadku bowiem Obwiniony (...)zarzucany czyn popełnił w czasie, gdy nie uległo zatarciu prawomocne orzeczenie Regionalnej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych Przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Opolu z dnia 15 grudnia 2014 r. w sprawie sygn. akt. ZDB-4100-23/2014 za inne naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

Z uwagi na przypisaną Obwinionemu odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych RKO, działając na podstawie art. 167 ust. 1 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, który stanowi, że każdy uznany za odpowiedzialnego za naruszenie dyscypliny finansów publicznych zwraca na rzecz Skarbu Państwa koszty postępowania w wysokości 10 % przeciętnego wynagrodzenia, obciążyła Obwinionego zapłatą tych kosztów.

Odwołanie od orzeczenia Regionalnej Komisji Orzekającej wniesione przez Obwinionego.



Obrońca Obwinionego, pismem z dnia 5 lutego 2018 r. (data wpływu do RKO 9 lutego 2018 r.), wniósł odwołanie od orzeczenia RKO z dnia 19 grudnia 2017 r. sygn. akt: ZDB-4100-20/2017 na korzyść Obwinionego, zarzucając RKO, która wydała zaskarżone orzeczenie, naruszenie:

- 1) art. 28 uondfp, poprzez jego niewłaściwe zastosowanie i przyjęcie, że nie zachodzą okoliczności, o których mowa w ust. 1 tej jednostki redakcyjnej ustawy,
- 2) art. 78 ust. 1 pkt 7 uondfp poprzez jego nie zastosowanie.

W oparciu o powyższe zarzuty obrońca Obwinionego wniósł o uchylenie zaskarżonego orzeczenia w całości i umorzenie postępowania.

W uzasadnieniu odwołania wskazano, że w ocenie Obwinionego wymierzona kara upomnienia nie jest adekwatna do popełnionego w ustalonych okolicznościach czynu wobec czego, w takim wypadku, nie zrealizuje ona również funkcji jakie ustawodawca inkorporuje w każdej karze wymierzonej za popełnienie czynu penalizowanego zarówno w normie karnej jak i w normie o quasi karnym charakterze.

Ponadto podniesiono, że w niekwestionowanym stanie faktycznym popełnienia przez Obwinionego czynu, o którym mowa w art. 18a uondfp istotne wydają się być szczegóły okoliczności sprawy które, w ocenie Obwinionego, pozwalają na zastosowanie normy art. 28 ust. 1 uondfp.

Podstawowe znacznie ma zatem dokonana przez Regionalną Komisję Orzekającą ocena, zgodnie z którą „(...) Regionalna Komisja Orzekająca wzięła pod uwagę wagę naruszonych obowiązków przez Obwinionego, sposób i okoliczność ich naruszenia, a także skutki naruszenia i uznała, że stopień szkodliwości dla finansów publicznych zarzucanego naruszenia jest większy niż znikomy.”

W treści uzasadnienia odwołania powołano stanowisko prezentowane w orzeczeniach Głównej Komisji Orzekającej w sprawach dotyczących popełnienia czynu określonego w art. 18a uondfp, które jest w istocie ugruntowane. Zaniechanie prowadzenia audytu wewnętrznego jest czynnością sprawczą. Nie zatrudnianie audytora albo nie zawarcie umowy z usługodawcą stanowi przyczynę tej czynności sprawczej. Oczywiście pomiędzy przyczyną i samą czynnością sprawczą musi istnieć związek przyczynowo - skutkowy. Jeżeli jednak w jednostce sektora finansów publicznych audytor nie jest zatrudniany albo umowa z usługodawcą nie jest zawierana, brak jest innych przyczyn zaniechania prowadzenia audytu

wewnętrznego. Wystarczy zatem choć jeden dzień zwłoki aby doszło do popełnienia czynu penalizowanego w art. 18a ustawy. Dodatkowo kierownik jednostki nie może normatywnie skutecznie przerzucić odpowiedzialności inkorporowanej w art. 18a ustawy na pracowników merytorycznych podległego sobie urzędu w ślad za delegowaniem kompetencji związanych z faktycznym zaangażowaniem audytora.

W tym zakresie, w ocenie Obwinionego, poza sporem pozostaje jurydyczna konstrukcja przywołanych przepisów, jak również ich skutków w okolicznościach opisanych w art. 18a uoondfp.

W opozycji stoi natomiast ocena Obwinionego „wagi naruszonych obowiązków przez Obwinionego, sposobu i okoliczność ich naruszenia, a także skutków naruszenia” w stosunku do oceny poczynionej przez RKO.

W ocenie Obwinionego, nie kwestionując doniosłości instytucji unormowanej w art. 272 ufp, stanowiącego, że: *„Audyt wewnętrzny jest działalnością niezależną i obiektywną, której celem jest wspieranie ministra kierującego działem lub kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze.”*, zarówno okoliczności naruszenia jak również skutki naruszenia pozwalają w okolicznościach sprawy na refleksję co do znikomego stopnia jego szkodliwości dla finansów publicznych.

Jak bowiem wynika z całokształtu zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego, w postępowaniu Obwinionego trudno upatrywać elementu celowego działania, czy też zaniechania realizacji nałożonych ustawowo obowiązków w sposób zamierzony czy uporczywy. Według Obwinionego ze zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego jednoznacznie wynika, iż niezrealizowanie obowiązku było następstwem działań pracownika urzędu, nie wywołało również innej niż znikoma szkodliwości dla finansów publicznych. Cały zakładany plan audytu, co prawda z opóźnieniem, jednak został zrealizowany, zaś jego wnioski nie doprowadziły do zdiagnozowania jakichkolwiek nieprawidłowości w obszarze finansów publicznych. Nieprawidłowości tych nie potwierdziły również inne prowadzone za te okresy kontrole. W jednostce kierowanej przez Obwinionego funkcjonują liczne procedury mające na celu zapewnienie sprawnej realizacji kontroli zarządczej oraz wyeliminowanie sytuacji prowadzących do powstania szkodliwości dla finansów publicznych.

Zaniechanie realizacji audytu jest niewątpliwie „wagowo” istotnym naruszeniem dyscypliny finansów publicznych z całą pewnością jednak takie ratio legis tego przepisu ma niewątpliwie

chronić kierownika jednostki przed innymi, znacznie poważniejszymi konsekwencjami potencjalnie niezdiagnozowanych obszarów. W tym kontekście, w realiach konkretnej sprawy, mając na uwadze okoliczności w których doszło do popełnienia czynu z art. 18a ustawy oraz brak jakichkolwiek skutków naruszenia, w tym w szczególności o finansowym charakterze, w ocenie Obwinionego jego zachowaniu nie sposób przypisać stopnia szkodliwości dla finansów publicznych innego niż znikomy.

**Uwzględniając powyższe Główna Komisja Orzekająca w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych (zwana także „GKO”) ustaliła i zważyła, co następuje.**

Po przeprowadzeniu w dniu 24 maja 2018 r. rozprawy przy udziale obrońcy Obwinionego oraz Zastępcy Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych, Pana (...), na podstawie zebranego materiału dowodowego ujętego w aktach sprawy, Główna Komisja Orzekająca w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych, postanowiła utrzymać w mocy orzeczenie RKO, podzielając także stanowisko Zastępcy Głównego Rzecznika, który wniósł o oddalenie odwołania.

Stosownie do brzmienia art. 145 ust. 1 uodnfp, GKO rozpoznaje odwołanie na podstawie materiału dowodowego zebranego przez komisję orzekającą oraz dokumentów dołączonych do odwołania.

GKO dokonując, w związku z wniesionym odwołaniem, kontroli instancyjnej zaskarżonego orzeczenia nie stwierdziła okoliczności uzasadniających, w oparciu o kompetencję wynikającą z art. 147 ust. 1 uodnfp, uchylenie rozstrzygnięcia Komisji I instancji.

W pierwszej kolejności GKO wskazuje, iż rozstrzygnięcie RKO jest prawidłowe pod względem formalnym. Zawiera elementy przedmiotowo istotne, wskazane w art. 135 ust. 2 i ust. 3 uodnfp.

Ponadto, weryfikacja zaskarżonego rozstrzygnięcia RKO doprowadziła GKO do wniosku, że Komisja prawidłowo ustaliła stan faktyczny w oparciu o zgromadzone dowody. Wskazać w tym miejscu należy, iż obrońca Obwinionego wielokrotnie podkreślił w toku postępowania fakt braku wątpliwości, co do ustalonych przez RKO (oraz Rzecznika) okoliczności faktycznych sprawy.

GKO dokonała także własnej oceny stanu prawnego obowiązującego w czasie popełnienia przypisanego Obwinionemu czynu i w czasie orzekania. Przepis art. 24 ust. 1 ustawy nakazuje, by rozpoznając i oceniając popełniony czyn stosować przepisy ustawy obecnie obowiązującej, chyba że przepisy obowiązujące w chwili popełnienia czynu były względniejsze dla sprawcy. Do oceny popełnienia przedmiotowych czynów, GKO, dzieląc ustalenia w tym zakresie poczynione przez RKO, postanowiła stosować przepisy obowiązujące w dniu orzekania, uznając iż przepisy obowiązujące w dacie zarzucanego czynu nie są względniejsze dla Obwinionego (brzmienie mających zastosowanie w tej sprawie przepisów ustawy o finansach publicznych oraz ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, nie uległo zmianie).

Przepis art. 274 ust. 3 ufp, w brzmieniu obowiązującym w dniu popełnienia czynu, jak i w dniu orzekania, stanowi, że audyt wewnętrzny prowadzi się w jednostkach samorządu terytorialnego, jeżeli ujęta w uchwale budżetowej jednostki samorządu terytorialnego kwota dochodów i przychodów lub kwota wydatków i rozchodów przekroczyła wysokość 40.000 tys. zł.

Z kolei w myśl przepisu art. 18a uoondfp w brzmieniu obowiązującym w dniu popełnienia czynu, jak i w dniu orzekania, naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest zaniechanie prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce sektora finansów publicznych do tego zobowiązanej, wskutek niezatrudniania audytora wewnętrznego albo niezawierania umowy z usługodawcą.

Jak trafnie wskazała RKO do naruszenia dyscypliny finansów publicznych, określonego w art. 18a uoondfp, konieczne jest łączne spełnienie trzech przesłanek, na które składają się:

- 1) zaniechanie prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce sektora finansów publicznych,
- 2) niezatrudnianie audytora wewnętrznego albo niezawieranie umowy z usługodawcą,
- 3) związek przyczynowy pomiędzy okolicznościami wyliczonymi w pkt 1 i 2.

Jednostki zobowiązane do prowadzenia audytu wewnętrznego, zasady prowadzenia audytu oraz warunki, jakie spełnić musi osoba zatrudniona na stanowisku audytora wewnętrznego lub usługodawca, określone są w art. 272-296 ufp.

Zaniechanie prowadzenia audytu wewnętrznego na skutek niezatrudnianie audytora albo niezawierania umowy z usługodawcą stanowi naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

Do naruszenia dyscypliny dochodzi wówczas, gdy audyt - wbrew nakazowi - nie jest prowadzony. W analizowanej sprawie obowiązek prowadzenia audytu w jednostce wynikał wprost z przepisów prawa, tj. art. 274 ust. 3 ufp, a w jednostce, której kierownikiem był Obwiniony (Powiat (...)) przepis ten znajdował w 2015 r. zastosowanie, ponieważ uchwałą nr III/93/14 Rady Powiatu (...) z dnia 30.12.2014 r. uchwalono budżet Powiatu (...) na rok 2015, a zaplanowane w budżecie kwota dochodów i przychodów i kwota wydatków i rozchodów przekroczyła wysokość 40.000 tys. zł.

W konsekwencji GKO uznaje, że RKO prawidłowo dokonała subsumcji ustalonego stanu faktycznego pod obowiązujące normy prawne. Podkreślenia wymaga, że także w toku rozprawy przez GKO obrońca Obwinionego nie kwestionował ustaleń faktycznych RKO odnoszących się do znamion czynu i czasu jego popełnienia.

Jak wynika z prawidłowych ustaleń RKO, odpowiedzialność za delikt określony w art. 18a uoondfp ponosi kierownik jednostki sektora finansów publicznych jako odpowiedzialny za całość jej gospodarki finansowej (art. 4 ust. 1 pkt 2). Kierownik jednostki odpowiada za zatrudnienie audytora wewnętrznego, a także za zawarcie umowy z usługodawcą, gdy przepisy na to pozwalają. Obwiniony w czasie zarzucanego naruszenia dyscypliny finansów publicznych funkcję Starosty Powiatu (...).

Podkreślenia ponadto wymaga, że w świetle przepisów ufp nie jest możliwe powierzenie tych obowiązków przez kierownika jednostki jej pracownikowi, na podstawie art. 53 ust. 2 ufp

GKO potwierdza prawidłowość orzeczenia RKO w zakresie przypisania odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych Obwinionemu.

W ocenie GKO, RKO również prawidłowo, na podstawie zgromadzonych materiałów dowodowych, przeanalizowała winę Obwinionego w zakresie wypełnienia przez Obwinionego obowiązków kierownika jednostki dotyczących niezatrudniania audytora wewnętrznego albo niezawierania umowy z usługodawcą. Co do kwestii przypisania Obwinionemu winy w czasie popełnienia naruszenia (art. 19 ust. 2 uoondfp), Regionalna Komisja Orzekająca w sposób w pełni uzasadniony stwierdziła, iż Obwiniony miał możliwość już w okresie wypowiedzenia umowy z 2014 r. nr 88/2014 r. podjęcia działań w zakresie najefektywniejszego sposobu realizacji ustawowego obowiązku i zapewnienia wykonania tej dyspozycji ustawowej. Obwiniony takiego działania nie podjął, ponieważ nie zatrudnił audytora wewnętrznego, ani nie zawarł umowy z usługodawcą o świadczenie usług

w zakresie audytu wewnętrznego. Zgromadzona dokumentacja nie potwierdza podjęcia przez Obwinionego w tym zakresie działań. Obwiniony miał bezsprzecznie możliwość zgodnego z prawem zachowania się.

W konsekwencji zaniechania przez Obwinionego działania, do którego był zobowiązany na podstawie art. 274 ust. 3 ufp, w okresie od 6 marca 2015 r. do 31 stycznia 2016 r. Obwiniony nie zapewnił zatrudnienia audytora wewnętrznego w Starostwie Powiatowym, jak również nie zlecił przeprowadzenia audytu przez usługodawcę. Dopiero w dniu 1 lutego 2016 r. Powiat (...) zawarł z zewnętrzną usługodawcą umowę nr 32/2016 na prowadzenie audytu wewnętrznego w Starostwie Powiatowym w (...)i jednostkach organizacyjnych Powiatu (...). Dopiero w ramach tej umowy zostały wstecznie zrealizowane działania audytowe zaplanowane do realizacji w roku 2015.

Przy niekwestionowanym przez Obwinionego fakcie popełnienia przez niego czynu, o którym mowa w art. 18a uondfp, Obwiniony w treści wniesionego odwołania podniósł, że istotne wydają się być szczegóły okoliczności sprawy, które, w ocenie Obwinionego, pozwalały na zastosowanie przez RKO normy art. 28 ust. 1 uondfp.

Ocena Obwinionego „*wagi naruszonych obowiązków przez Obwinionego, sposobu i okoliczność ich naruszenia, a także skutków naruszenia*” jest odmienna w stosunku do oceny poczynionej przez RKO. W związku z tym w treści odwołania Obwinionego sformułowano wobec RKO zarzuty naruszenia:

- 1) art. 28 uondfp, poprzez jego niewłaściwe zastosowanie i przyjęcie, że nie zachodzą okoliczności, o których mowa w ust. 1 tej jednostki redakcyjnej uondfp,
- 2) art. 78 ust. 1 pkt 7 uondfp, poprzez jego niezastosowanie.

W ocenie GKO zarzuty powyższe nie znajdują uzasadnienia z następujących przyczyn.

GKO zwraca uwagę, że wbrew twierdzeniom obrońcy Obwinionego, zaniechanie prowadzenia w okresie od dnia 6 marca 2015 r. do dnia 31 stycznia 2016 r. audytu wewnętrznego w jednostce sektora finansów publicznych do tego zobowiązanej – Powiecie (...), wskutek niezatrudnienia audytora wewnętrznego albo niezawierania umowy z usługodawcą, za co było odpowiedzialny Obwiniony, nie może być uznane za znikomo szkodliwe dla finansów publicznych. Szkodliwości dla finansów publicznych, o której mowa w art. 28 uondfp nie należy wprost identyfikować z pojęciem szkody w rozumieniu przepisów prawa cywilnego. Pojęcie szkodliwości dla finansów publicznych jest bowiem pojęciem

szerszym. Oprócz ewentualnej szkody w znaczeniu materialnym, odnoszonej zgodnie z art. 28 ust. 2 uoondfp do wysokości określonego skutku finansowego, szkodliwość związana jest z określonym naruszeniem obowiązków, sposobem i okolicznościami ich naruszenia, a także skutkami naruszenia. W przepisie art. 28 ust. 3 uoondfp wskazano wprost, że 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.

Naruszenie dyscypliny finansów publicznych określone w art. 18a uoondfp jest deliktem finansowym o charakterze formalnym (bezsuktkowym). Także tej okoliczności nie kwestionował Obwiniony w toku postępowania. Dla karalności określonego w nim zaniechania bez znaczenia jest, czy w wyniku nieprowadzenia audytu jednostka sektora finansów publicznych, a w konsekwencji finanse publiczne, poniosły jakieś straty. Stan, w którym audyt wewnętrzny nie jest prowadzony, niesie za sobą zagrożenie dla gospodarki środkami publicznymi, wykazywanie szkody poniesionej w finansach publicznych jest w związku z tym zbędne.

Długość trwania bezprawnego zaniechania podlega ocenie pod względem stopnia szkodliwości naruszenia dyscypliny dla finansów publicznych, zgodnie z kryteriami przyjętymi w w/w art. 28. Innej ocenie podlega krótkotrwałe zaniechanie prowadzenia audytu (np. kilkudniowe), a innej uporczywe uchylenie się przez kierownika jednostki od wypełnienia obowiązków związanych z zatrudnieniem audytora albo zawarciem umowy z usługodawcą (np. kilkumiesięczne albo obejmujące cały rok budżetowy). Przyczyny niezatrudnienia audytora albo niezawarcia umowy z usługodawcą są dla bezprawności naruszenia dyscypliny finansów publicznych bez znaczenia (Ludmiła Lipiec-Warzecha, Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz, wyd. II).

Nie ma zatem podstaw do uznania, że czyn Obwinionego charakteryzuje się znikomą szkodliwością dla finansów publicznych, skoro postępując w sposób oczywisty niezgodnie z prawem, swoim działaniem naruszył w sposób długotrwały obowiązek zapewnienia prowadzenia audytu wewnętrznego w kierowanej przez Obwinionego jednostce.

Za nietrafne, w powyższym kontekście należy także uznać argumenty Obrońcy Obwinionego prezentowane w toku rozprawy przed GKO dotyczące okoliczności, że kierownik jednostki ma szereg instrumentów, dzięki którym może kontrolować i sprawować czynności zarządcze oraz sprawdzać w jaki sposób one funkcjonują w jednostce, co w niniejszej sprawie miało

miejsce, bo była przeprowadzona kontrola nie przez audyt wewnętrzny, ale poprzez inne instrumenty i w ocenie Obwinionego, jednostka funkcjonowała w sposób prawidłowy, a późniejsze kontrole nie wykazały żadnego poważnego uchybienia, ani też nie wskazały na konieczność podjęcia w sposób natychmiastowy działań do usprawnienia jej funkcjonowania.

GKO podkreśla, że penalizacja na gruncie przepisów uondfp zaniechania obowiązku prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce sektora finansów publicznych do tego zobowiązanej, wskutek niezatrudniania audytora wewnętrznego albo niezawierania umowy z usługodawcą (w tym także w przypadku określonym w przepisie art. 274 ust. 3 ufp), oznacza, że ustawodawca przypisuje tym obowiązkom znaczenie szczególnie istotne.

Jak już wcześniej zasygnalizowano stan, w którym audyt wewnętrzny nie jest prowadzony, niesie za sobą zagrożenie dla gospodarki środkami publicznymi. Niedopuszczalne, w ocenie GKO, byłoby samodzielne decydowanie przez kierownika jednostki sektora finansów publicznych, czy inne niż audyt wewnętrzny metody nadzoru nad gospodarką środkami publicznymi są wystarczające, w sytuacji, gdy przepisy ufp w sposób bezwzględny nakazują w danej sytuacji (lub wobec konkretnego rodzaju jednostek sektora finansów publicznych) prowadzenie audytu wewnętrznego.

Ponadto brak uchybień w działalności każdej jednostki sektora finansów publicznych, a także działanie takich jednostek w sposób zgodny z przepisami prawa, jest stanem oczekiwanym i postulowanym przez ustawodawcę także na gruncie przepisów ufp. Zgodne z przepisami prawa, w typ przepisami ufp, działanie jednostki sektora finansów publicznych nie zwalnia tej jednostki z prowadzenia audytu wewnętrznego, w przypadkach określonych w przepisach ufp.

W myśl art. 272 ufp audyt wewnętrzny jest działalnością niezależną i obiektywną, której celem jest wspieranie ministra kierującego działem lub kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze. Ocena ta dotyczy w szczególności adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w dziale administracji rządowej lub jednostce. Oprócz ustawowych zadań wyliczonych w ustawie o finansach publicznych ważną funkcją audytu jest oddziaływanie na proces zmian w funkcjonowaniu danej jednostki organizacyjnej, m.in. w celu eliminowania błędów w obowiązujących przepisach i procedurach, eliminowania procedur i przepisów hamujących postęp organizacyjny oraz obniżających jakość wykonywanych czynności, wzrostu wydajności i jakości pracy, proponowanie zmian mających na celu eliminowanie luk



sprzyjających podejmowaniu działań nielegalnych, wprowadzanie innowacji w funkcjonowaniu i realizacji zadań w celu zwiększenia efektywności i racjonalizacji wydatków publicznych. Z powyższego wynika, że audyt wewnętrzny to kompleksowy sposób wsparcia kierownika jednostki sektora finansów publicznych, który nie może być utożsamiany z innymi instrumentami, dzięki którym kierownik jednostki sektora finansów publicznych może kontrolować i sprawować czynności zarządcze. Zaniechanie prowadzenia audytu wewnętrznego pozbawia kierownika jednostki sektora finansów publicznych tego wsparcia, co ustawodawca uznał za stan niedopuszczalny i jako taki penalizowany na gruncie przepisów ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

Z kolei przywołane w toku rozprawy przed GKO orzeczenie GKO z 8 grudnia 2005 r., sygn. akt DF/GKO/Odw-71/93/2005/634, w którym wskazano, że za umorzeniem postępowania, na podstawie wskazanych przez Obrońcę przepisów, przemawia przede wszystkim brak finansowych skutków naruszenia dyscypliny finansów publicznych dla finansów publicznych nie może mieć zastosowania w tej sprawie, ponieważ dotyczy zupełnie innego stanu faktycznego, tj. naruszenia dyscypliny finansów publicznych wywołującego skutki finansowe (sprawa dotyczyła nieterminowej wpłaty z zysku do budżetu przez gospodarstwo pomocnicze).

Reasumując powyższe wywody, w tym stanie rzeczy niezasadny jest także zarzut naruszenia przez RKO przepisu art. 78 ust. 1 pkt 7 uondfp poprzez jego niezastosowanie.

Odnosząc się do wymiaru kary, w ocenie GKO, wymierzona Obwinionemu kara mieści się w zakresie prawnych kompetencji organu orzekającego, wynikających w szczególności w art. 33 uondfp. Uwzględniając, że jest to najłagodniejsza z katalogu kar przewidzianych w ustawie nie można mówić o jej nadmiernej surowości. RKO trafnie uznała, że kara upomnienia, a więc najniższa z katalogu kar przewidzianych w przepisach uondfp, jest adekwatna do popełnionego czynu oraz ustalonych okoliczności zarówno obciążających, jak i łagodzących.

Odnosząc się do, podniesionej przez Obrońcę Obwinionego w toku rozprawy przed GKO kwestii rozstrzygnięcia przez RKO w zakresie wniosku o odstąpienie od wymierzenia Obwinionemu kary, GKO stwierdza, że wniosek ten nie zasługiwał na uwzględnienie. Jak wyjaśniła Regionalna Komisja Orzekająca, odstąpienia od wymierzenia kary, stosownie do dyspozycji art. 36 ust. 3 pkt 1 uondfp, nie stosuje się wobec sprawcy naruszenia dyscypliny finansów publicznych popełnionego w czasie, gdy nie uległo zatarciu prawomocnie orzeczone

ukaranie za inne naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Obwiniony zarzucany czyn popełnił w czasie, gdy nie uległo zatarciu prawomocne orzeczenie Regionalnej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Opolu z dnia 15 grudnia 2014 r. w sprawie sygn. akt. ZDB-4100-23/2014 za inne naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Dodatkowo, w ocenie GKO w sprawie nie zachodzą okoliczności szczególne, które pozwalałyby na zastosowanie nadzwyczajnej instytucji odstąpienia od wymierzenia kary. Wobec Obwinionego zastosowano najłagodniejszą z katalogu kar przewidzianych w ustawie o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych i kara ta uwzględniając czas, w którym nie wykonywano oczywistych obowiązków nie może być uznana za zbyt surową.

Biorąc powyższe pod uwagę, Główna Komisja Orzekająca orzekła jak w sentencji.