



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

Warszawa, dnia 22 kwietnia 2013 r.

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

<b>Przewodniczący:</b>	<i>Członek GKO:</i>	<b>Piotr Kaczorkiewicz (spr.)</b>
<b>Członkowie:</b>	<i>Członek GKO:</i>	<b>Alfred Beszterda</b>
	<i>Członek GKO:</i>	<b>Artur Walasik</b>
Protokolant:		Hanna Kąkol

przy udziale zastępcy Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych **Jacka Krawczyka**,

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 22 kwietnia 2013 r. odwołania Zastępcy Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych właściwego w sprawach rozpoznawanych przez Regionalną Komisję Orzekającą w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w (...) na niekorzyść Obwinionego (...) zam. (...), pełniącego w czasie zarzucanego naruszenia dyscypliny finansów publicznych funkcję Prezydenta Miasta (...) - od orzeczenia Regionalnej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w (...) z dnia 10 grudnia 2012 r., sygn. akt: NDB-5000/Ł/37/2012, w zakresie w którym uniewinniono Obwinionego (...) od zarzutu naruszenia dyscypliny finansów publicznych określonego:

1) w **art. 18 pkt 1** ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz. U. z 2013 r. poz. 168 oraz z 2012 r. poz. 1529) – zwanej dalej ustawą, polegającego na zaniechaniu rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych zaistniałych między stanem wynikającym z ksiąg rachunkowych a stanem faktycznym w zakresie gruntów oraz prawa użytkowania wieczystego gruntów, z naruszeniem

art. 27 ust. 2 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. z 2009 r. Dz. U. Nr 152, poz. 1223 ze zm.), a ujawnionych w toku inwentaryzacji za 2009 rok;

2) w **art. 11** ustawy, polegającego na wykorzystaniu w grudniu 2009 r. oświatowej części subwencji ogólnej w kwocie 696.185,02 zł, przeznaczonej na pokrycie planowanych wydatków w roku 2010, z naruszeniem wówczas obowiązujących: art. 165 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 249, poz. 2104 ze zm.) oraz art. 7 ust. 1 pkt 4 w zw. z art. 3 ust. 1 pkt 2 i art. 34 ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (t.j. z 2010 r. Dz. U. Nr 80, poz. 526 ze zm.), ponieważ zarzuconego czynu nie popełniono;

**na podstawie art. 147 ust. 1 pkt 3 ustawy uchyla orzeczenie w zaskarżonym zakresie i przekazuje sprawę do ponownego rozpoznania przez Regionalną Komisję Orzekającą w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w (...).**

**Pouczenie:**

Od niniejszego orzeczenia środek zaskarżenia nie przysługuje.

**Uzasadnienie**

Sprawa poddana ocenie Głównej Komisji Orzekającej wynika z następującego stanu faktycznego. Obwiniony pełniąc funkcję Prezydenta miasta (...) ponosi odpowiedzialność za całość działalności kierowanej przez niego jednostki. W jednostce tej - stosownie do zapisów ustawy o rachunkowości - przeprowadzono inwentaryzację wedle stanu na dzień 31.12.2009 r. W jej ramach dokonano spisu z natury posiadanych przez jednostkę gruntów oraz praw użytkowania wieczystego gruntów. W wynikach spisu z natury wskazano, iż wartość posiadanych nieruchomości wynosi 44.439.663,55 zł, zaś praw użytkowania wieczystego 1.275.634, 72 zł. Wartości te odbiegały znacząco od danych ujawnionych w ewidencji księgowej, gdzie kwoty te wynosiły odpowiednio 106.073.777,90 zł i 981.743,80 zł.

Ponadto w dniu 22.12.2009 r. jednostka otrzymała część oświatową subwencji ogólnej przysługującą za miesiąc styczeń roku następnego. Kwota 1.980.585,32 zł została

przebiegowana na inne konto (posiadające również inny kod wykorzystania środków czyli służące do ponoszenia wydatków z innych tytułów niż oświatowe), a następnie wykorzystana do zapłaty bieżących zobowiązań jednostki.

Powyższe fakty zostały ujawnione w toku przeprowadzonej przez Regionalną Izbę Obrachunkową w (...) kontroli i objęte zawiadomieniem skierowanym do rzecznika dyscypliny finansów publicznych. Po dokonaniu analizy czynów, w dniu 30.06.2012 r. rzecznik skierował wniosek o ukaranie, w którym (m. in.) wniósł o uznanie Obwinionego winnym naruszenia dyscypliny finansów publicznych określonego w art. 18 pkt 1 ustawy, ze względu na popełnienie czynu polegającego na zaniechaniu rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych między stanem faktycznym a stanem wynikającym z ewidencji księgowej, czyli niewykonanie obowiązku, o jakim mowa w art. 27 ust. 2 ustawy z dnia 29.09.1994 r. o rachunkowości. Ponadto rzecznik zarzucił Obwinionemu popełnienie naruszenia dyscypliny finansów publicznych, o którym mowa w art. 11 ustawy, polegającego na dokonaniu wydatku z środków publicznych bez upoważnienia przez wykorzystanie części oświatowej subwencji ogólnej przysługującej za rok 2010 na pokrycie zobowiązań roku 2009. W przypadku tego ostatniego czynu, rzecznik określił, że dotyczy on kwoty 696.185,02 zł wskazując, iż zgodnie z publikacjami, powszechnie stosowaną praktyką jest wydatkowanie środków subwencji ogólnej „na poczet przyszłych środków, jakie zostaną uzyskane z tytułu udziału w podatkach”. Rzecznik, uznając takie rozwiązanie za poprawne, pomniejszył kwotę naruszenia o kwotę udziału w podatkach, jaka wpłynęła w styczniu roku następnego, tj. 1.284.400, 30 zł.

Za czyny powyższe rzecznik zażądał ukarania Obwinionego karą nagany.

Argumentacja rzecznika nie przekonała komisji Orzekającej I instancji, która uniewinniła Obwinionego od zarzuconych czynów. W odniesieniu do pierwszego z wskazanych wyżej zarzutów, Komisja wskazała, iż nie ma różnic jakościowych, tzn. istnieje pełna zgodność dotycząca stanu nieruchomości i praw użytkowania wieczystego między ewidencją księgową a stanem rzeczywistym, zaś różnice obejmują wyłącznie wartość i wynikają z faktu, iż ewidencja księgowa zawiera dane od wielu lat nieaktualizowane. Dla ich aktualizacji konieczna byłaby długotrwała i kosztowna procedura wyceny nieruchomości.

W zakresie wykorzystania części oświatowej subwencji ogólnej Komisja wskazała, iż fakt przekazania subwencji za rok 2010 w roku 2009 wynikał z regulacji art. 34 ust. 1 ustawy o

dochodach jednostek samorządu terytorialnego przewidującego obowiązek przekazania środków do dnia 25 miesiąca poprzedzającego miesiąc wypłaty wynagrodzeń. Komisja przyjęła, iż całość środków winna zostać zaksięgowana na koncie rozliczeń międzyokresowych i zostać wydatkowana po dniu 1.01.2010 r. Jednakże Komisja, zwracając uwagę na przepisy intertemporalne ujęte w art. 24 ustawy, przyjęła, iż „przepisy obowiązujące w momencie popełnienia czynu są względniejsze dla sprawcy” (nie wskazując dlaczego), zaś wydatkowanie środków subwencji wcześniej niż to dopuszczalne „dotyczy poprawności czy celowości wykorzystania środków” a nie przekroczenia zakresu upoważnienia, zaś rzecznik nie kwestionował faktu, iż zobowiązania pokryte tymi środkami były ujęte w budżecie.

Z orzeczeniem tym nie zgodził się rzecznik składając odwołanie.

Zdaniem GKO, odwołanie zasługuje na uwzględnienie, choć częściowo z innym uzasadnieniem niż użyte przez rzecznika.

W pierwszym rzędzie należy zauważyć, iż w zakresie czynu polegającego na zaniechaniu właściwego rozliczenia inwentaryzacji, Komisja, poprzestając na okolicznościach faktycznych wskazanych przez rzecznika we wniosku o ukaranie ograniczyła się do (i tak szczątkowej) analizy prawnej. Tymczasem subsumpcja stanu faktycznego do regulacji prawnej musi być poprzedzona wyczerpującymi ustaleniami faktycznymi. W tej sprawie Komisja przyjęła, iż występuje różnica między stanem faktycznym a zapisami ewidencji księgowej. Przyjęła tak, nie wykonując w żaden sposób podstawowego obowiązku Komisji orzekającej, tj. oceny zgromadzonych dowodów i przyjmując za prawidłowe zapisy protokołu kontroli. Tymczasem część zapisów w tym protokole oraz wyjaśnieniach Obwinionego powoduje, iż stan faktyczny nie jest całkowicie wyjaśniony. Istotą stawianego Obwinionemu zarzutu było zaniechanie wykonania obowiązku, o którym mowa w art. 27 ust. 2 ustawy o rachunkowości. Przepis ten nakłada obowiązek wyjaśnienia i rozliczenia w księgach rachunkowych różnic ujawnionych w toku inwentaryzacji między stanem rzeczywistym a stanem wykazany w ewidencji. Różnice dotyczyły nieruchomości i prawa użytkowania wieczystego gruntu. Jednocześnie protokół kontroli zawiera informacje – iż „brak dokumentacji źródłowej w zakresie wartości początkowej poszczególnych działek” (str. 215 protokołu) oraz, że elementem inwentaryzacji był „protokół porównania stanów wynikających z ksiąg ze stanem wynikającym ze stosownych dokumentów” (str. 214). Te dwie informacje są sprzeczne ze sobą. Powstaje w takim przypadku pytanie, całkowicie

pominięte przez Komisję I instancji, jaki jest stan rzeczywisty podlegający porównaniu z księgami rachunkowymi. Odpowiedź na to pytanie przenosi bowiem spór z płaszczyzny rozliczenia wyników inwentaryzacji na poprawność jej przeprowadzenia. Poza sporem jest fakt, iż spis z natury dotyczący nieruchomości może dotyczyć wyłącznie ustalenia fizycznych aspektów nieruchomości, tj. jej istnienia, rozmiarów czy zabudowania działki. Nie może natomiast dotyczyć aspektów niematerialnych takich jak wartość. W celu ustalenia stanu rzeczywistego takich elementów konieczne jest zatem odniesienie się do dokumentów zewnętrznych a nie tylko do oglądu nieruchomości. Wartości niematerialne i prawne (a do takich należy prawo użytkowania wieczystego) nie mają wartości jako aspektu fizycznego, nie jest on zatem do ustalenia za pomocą spisu z natury. Jednocześnie z ustaleń faktycznych wynika, iż brak było dokumentów źródłowych umożliwiających dokonanie inwentaryzacji za pomocą weryfikacji, o której mowa w art. 26 ust. 1 pkt 3 ustawy o rachunkowości. Zakładowa Komisja Inwentaryzacyjna powołana zarządzeniem 137/2009 z dnia 10.11.2009 r. miała obowiązek zastosować zarządzenie Prezydenta Miasta (...) z dnia 10.11.2009 r. nr 136/09, a więc w stosunku do gruntów i prawa użytkowania wieczystego dokonać inwentaryzacji przez porównanie stanów ujawnionych w księgach z danymi ze stosownych dokumentów. Skoro nie było żadnych dokumentów źródłowych umożliwiających ustalenie wartości początkowej i pozwalających na dokonanie uaktualnienia tej wartości to prawidłowe wykonanie takiego zarządzenia w ogóle nie powinno dać wyników innych niż wartości w księgach. Jedynym elementem, który dałoby się ustalić jest fizyczny stan nieruchomości. Bez wyjaśnienia przez Komisję I instancji, skąd w protokole inwentaryzacji wzięły się dane dotyczące aktualnej wartości nieruchomości nie jest możliwe ustalenie, czy wartość ta została w protokole podana zgodnie ze stanem rzeczywistym. Zadaniem Komisji I instancji przy ponownym rozpoznaniu sprawy będzie ustalenie, jaki jest rzeczywisty stan nieruchomości i czy protokół inwentaryzacji go odzwierciedla, a w szczególności wyjaśnienie, na jakich podstawach oparto ustalenie tego stanu. Dopiero to pozwoli przyjąć, iż do czynu w ogóle doszło i poszukiwać osób odpowiedzialnych.

Z diametralnie innych przyczyn uchyleniu podlega orzeczenie w zakresie drugiego z zarzucanych czynów. Orzeczenie Komisji I instancji w tym zakresie w ogóle nie poddaje się kontroli instancyjnej, gdyż z uzasadnienia nie wynikają przyczyny podjętego rozstrzygnięcia. W szczególności należy zauważyć, iż przedmiotem zarzutu nie było przyjęcie, że

przekroczono zakres upoważnienia do dokonania wydatku przez wydatkowanie środków na cele nieujęte w budżecie jednostki. Zarzut dotyczył faktu, iż wydatki ze środków, z których jakiegokolwiek wydatki mogły być realizowane dopiero po dniu 1.01.2010 r. zostały wykonane w roku 2009. Dla takiego zarzutu całkowicie bez znaczenia jest okoliczność, na jakie zobowiązania zostały przekazane środki. Przedmiotem upoważnienia do dokonania wydatku nie jest – jak zdaje się sądzić Komisja I instancji - wyłącznie przeznaczenie środków. Zakres upoważnienia do dokonania wydatku jest oznaczany przez ustalenie kwoty (czy nie przekracza limitu ustalonego w planie dla danego rodzaju wydatku i kompetencji osoby dokonującej wydatku), przeznaczenia (czy można było sfinansować dane wydatki konkretnymi środkami) oraz okresu, w jakim dokonywano wydatku. Użycie w roku 2009 środków, które są dochodami roku 2010 zawsze będzie się odbywało z naruszeniem kompetencji do ich wydawania. Z istoty budżetu, jako planu finansowego w perspektywie rocznej, wynika uprawnienie do dysponowania środkami finansowymi w roku, jakiego dane dochody dotyczą. Nie ma znaczenia, kiedy środki zostały przekazane – w tym konkretnym wypadku od momentu otrzymania środków do dnia 1.01.2010 r. jednostka nie miała prawa przeznaczać kwot subwencji na jakiegokolwiek wydatki, zarówno ujęte w planie finansowym jak i nieujęte. Kompetencja do dokonywania wydatków z tych środków powstała dopiero w dniu 1.01.2010 r., zaś dokonanie wydatku wcześniej jest dokonaniem wydatku bez upoważnienia. W zakresie tego zarzutu fakt naruszenia przepisów prawa nie może budzić wątpliwości bez względu na to, jakie zobowiązania zostały sfinansowane – upoważnienie jakim dysponował Obwiniony do dnia 31.12.2009 r. środków tych nie obejmowało.

W zakresie tego zarzutu odwołanie rzecznika jest całkowicie słuszne. Ze względu na regulację art. 146 ust. 2 ustawy orzekanie o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych w sytuacji odwołania na niekorzyść jest niedopuszczalne, zaś obligatoryjne jest przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania celem przypisania odpowiedzialności w sposób, który zapewni dwuinstancyjność postępowania.

Z tych względów GKO orzekła, jak na wstępie.