



ORZECZENIE
GŁÓWNEJ KOMISJI ORZEKAJĄCEJ W SPRAWACH
O NARUSZENIE DYSCYPLINY FINANSÓW PUBLICZNYCH

Warszawa, dnia 28 lutego 2019 r.

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

Przewodnicząca:	<i>Członek GKO:</i>	Klaudia Stelmaszczyk
Członkowie:	<i>Członek GKO:</i>	Sławomir Franek
	<i>Członek GKO:</i>	Agnieszka Szymankiewicz (spr.)
Protokolant:		Bartosz Głuszko

przy udziale Zastępcy Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych **Arkadiusza Babczuka**, po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 28 lutego 2019 r., odwołania wniesionego Obwinionego (...) – pełniącego w czasie zarzuczonego naruszenia dyscypliny finansów publicznych funkcję Dyrektora (...), od orzeczenia Regionalnej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Olsztynie z dnia 16 października 2018 r., sygn. akt RIO.XII.53-24/2018, którym uznano Obwinionego (...) odpowiedzialnym za naruszenie dyscypliny finansów publicznych polegające na:

1) wykazaniu w sprawozdaniu z wykonania procesów gromadzenia środków publicznych danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej poprzez podanie:
- w sprawozdaniu jednostkowym Rb-27S za okres sprawozdawczy od początku roku 2016 do 31 marca 2016 r., które złożono do Urzędu Miejskiego w dniu 11 kwietnia 2016 r., danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej, w ten sposób:

rozdział	paragraf	należności pozostałe do zapłaty w RB 27S kol. 9	należności pozostałe do zapłaty ewidencja księgową	Różnica	zaległości netto wykazane w RB 27S (kol. 10)	zaległości wg ewidencji księgowej	Różnica
71095	0830	2.626,60	2.789,20	-162,60	2.626,60	2.789,20	-162,60

- w sprawozdaniu jednostkowym Rb-27S za okres sprawozdawczy od początku roku 2016 do 30 czerwca 2016 r., które złożono do Urzędu Miejskiego w dniu 11 lipca 2016 r., danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej, w ten sposób:

Sygn. akt BDF1.4800.1.2019

rozdział	paragraf	należności pozostałe do zapłaty ogółem w RB 27S kol. 9	należności pozostałe do zapłaty ogółem wg ewidencji księgowej	różnica /sprawozdanie minus ewidencja /	zaległości netto wykazane w RB 27S (kol. 10)	zaległości wg ewidencji księgowej	różnica /sprawozdanie minus ewidencja/
71095	0750	12.593,07	12.511,77	81,30	11.861,37	12.511,77	-650,40
	0830	18.542,97	18.624,27	-81,30	8.130,10	11.991,86	-3.861,76
	0920	641,84	626,53	15,31	641,84	626,53	15,31

- w sprawozdaniu jednostkowym Rb-27S za okres sprawozdawczy od początku roku 2016 do 31 grudnia 2016 r., które złożono do Urzędu Miejskiego w dniu 31 stycznia 2017 r., danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej, w ten sposób:

rozdział	paragraf	zaległości netto wykazane RB 27S kol. 10	zaległości wg ewidencji księgowej	różnica /sprawozdanie minus ewidencja/	nadpłaty wykazane w RB 27S (kol.11)	nadpłaty wg ewidencji	różnica /sprawozdanie minus ewidencja/
71095	0830	6.971,04	6.900,23	70,81	121,95	122,55	-0,60

- w sprawozdaniu jednostkowym Rb-28S za okres sprawozdawczy od początku roku 2016 do 31 marca 2016 r., które złożono do Urzędu Miejskiego w dniu 11 kwietnia 2016 r., danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej, w ten sposób:

Zobowiązania wykazane w łącznej wysokości	Zobowiązania wg ewidencji	Różnica /sprawozdanie minus ewidencja
116.090 76	169.350 60	-53.259 84

- w sprawozdaniu jednostkowym Rb-28S za okres sprawozdawczy od początku roku 2016 do 30 czerwca 2016 r., które złożono do Urzędu Miejskiego w dniu 11 lipca 2016 r., danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej, w ten sposób:

Zobowiązania wykazane w łącznej wysokości	Zobowiązania wg ewidencji	Różnica /sprawozdanie minus ewidencja
99.959 64	137.378 44	-37.418 80

- w sprawozdaniu jednostkowym Rb-28S za okres sprawozdawczy od początku roku 2016 do 31 grudnia 2016 r., które złożono do Urzędu Miejskiego w dniu 31 stycznia 2017 r., danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej, w ten sposób:

Zobowiązania wykazane w łącznej wysokości	Zobowiązania wg ewidencji	Różnica /sprawozdanie minus ewidencja
98.478 54	99.261 43	-782 89

czym naruszono § 9 ust. 1 i 2 rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 9 stycznia 2018 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz.U. z 2018 r. poz. 109)

Sygn. akt BDF1.4800.1.2019

- w sprawozdaniu jednostkowym Rb-N za I kwartał 2016 r., które złożono do Urzędu Miejskiego w dniu 11 kwietnia 2016 r., danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej, w ten sposób:

księgi rachunkowe konto	wartość należności w/g ksiąg rachunkowych	dane wykazane w sprawozdaniu Rb -N	w/b pozycja w sprawozdaniu	różnice (księgi sprawozdanie
201 - rozrachunki z odbiorcami i dostawcami	5.480,91	(łącznie) 8.216,14	N5.1, kol.12	-1.938 19
221 - należności z tytułu dochodów budżetowych	797,04			
221 - należności z tytułu dochodów budżetowych	11.484,16	12.215,89	N4.1, kol.12	-731 73
225 - rozrachunki z budżetami	99.728,26	89.511,85	N.5.3, kol.5	10.216 41

- w sprawozdaniu jednostkowym Rb-N za II kwartał 2016 r., które złożono do Urzędu Miejskiego w dniu 11 lipca 2016 r., danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej, w ten sposób:

księgi rachunkowe konto	wartość należności w/g ksiąg rachunkowych	dane wykazane w sprawozdaniu	w/b pozycja w sprawozdaniu	różnice (księgi sprawozdanie
201 - rozrachunki z odbiorcami i dostawcami	12.498,41	(łącznie) 22.198,59	N5.1, kol.12	-2.633 97
221 - należności z tytułu dochodów budżetowych	7.066,21			
221 - należności z tytułu dochodów budżetowych	28.636,15	24.874,01	N4.1, kol.12	3.762 14
225 — rozrachunki z budżetami	92.846,63	83.540,00	N.5.3, kol.5	9.306 63
234 - pozostałe rozrachunki z pracownikami	143,06		N.5.3, kol.13	-143 06

- sprawozdaniu jednostkowym Rb-N za II kwartał 2016 r. (projekt „Platformy startowe dla nowych pomysłów Hub of Talents”), które złożono do Urzędu Miejskiego w dniu 11 lipca 2016 r., danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej, w ten sposób:

księgi rachunkowe konto	wartość należności w/g ksiąg rachunkowych	dane wykazane w sprawozdaniu	w/b pozycja w sprawozdaniu	różnice (księgi sprawozdanie
201 - rozrachunki z odbiorcami i dostawcami	170,00	0,00	N5.1, kol.12	170 00

Sygn. akt BDF1.4800.1.2019

- sprawozdaniu jednostkowym Rb-N za IV kwartał 2016 r., które złożono do Urzędu Miejskiego w dniu 31 stycznia 2017 r., danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej, w ten sposób:

księgi rachunkowe konto	wartość należności w/g ksiąg rachunkowych	dane wykazane w sprawozdaniu Rb -N	w/b pozycja w sprawozdaniu	różnice (księgi sprawozdanie
201 - rozrachunki z odbiorcami i dostawcami 221 - należności z tytułu dochodów budżetowych	15.182,22 31.827,26	(łącznie) 41.948,72	N5.1, kol.12	-5.060 76
221 - należności z tytułu dochodów budżetowych	20.485,36	25.553,70	N4.1, kol.12	-5.068 34
225 - rozrachunki z budżetami	89.424,87	89.573,90	N.5.3, kol.5	-149 03
234 - pozostałe rozrachunki z pracownikami 240 - pozostałe rozrachunki	143,06 5,97	-	N.5.3, kol.13	149 03

- w sprawozdaniu jednostkowym Rb-Z za I kwartał 2016 r., które złożono do Urzędu Miejskiego w dniu 11 kwietnia 2016 r. danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej, w ten sposób, że w sporządzonym sprawozdaniu nie wykazano zobowiązania na kwotę 127,30 zł, mimo że z ewidencji księgowej konta 201-10-710-71095-0003 wynika ona;

- w sprawozdaniu jednostkowym Rb-Z za II kwartał 2016 r., które złożono do Urzędu Miejskiego w dniu 11 lipca 2016 r., danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej, w ten sposób, że w sporządzonym sprawozdaniu nie wykazano zobowiązania na kwotę 50,03 zł, mimo że z ewidencji księgowej konta 201-10-710-71095-4300 wynika ona;

czym naruszono § 2 ust. 2 oraz 10 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych (Dz.U. z 2014 r. poz. 1773);

- tj. o czyny z art. 18 pkt 2 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

2) zaniechaniu przeprowadzenia i rozliczenia inwentaryzacji poprzez:

- nieprzeprowadzenie i nierozliczenie do dnia 31 marca 2017 r. inwentaryzacji należności i zobowiązań (...) ujętych na koncie 201 - „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami”, 221, Należności z tytułu dochodów budżetowych”, 225 - „Rozrachunki z budżetami”, 229 - „Pozostałe rozrachunki publicznoprawne”, 231 - „Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń”, 234 - „Pozostałe rozrachunki z pracownikami”, 240 - „Pozostałe rozrachunki”, 245 - „Wpływy do wyjaśnienia”, według stanu na dzień 31 grudnia 2016 r., co uczynić miał do dnia 15 stycznia 2017 r.; czym naruszono art. 26. ust. 1 pkt 2i pkt 3 oraz 27 ust. 2 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2018 r. poz. 395 z późn. zm.)

- tj. o czyn z art. 18 pkt 1 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych

Komisja Orzekająca I instancji 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 3 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz. U. z 2018 r. poz. 1458 z późn. zm.) uchyla orzeczenie Komisji I instancji w całości i przekazuje sprawę do ponownego rozpoznania przez Regionalną Komisję Orzekającą w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Olsztynie.

Pouczenie:

Od niniejszego orzeczenia środek zaskarżenia nie przysługuje.

Uzasadnienie

W dniu 16 października 2018 r. Regionalna Komisja Orzekająca (dalej RKO) w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Olsztynie, po rozpoznaniu sprawy na rozprawie w dniu 9 października 2018 r., z wniosku Zastępcy Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych, wydała orzeczenie, w którym uznała m.in. Obwinionego (...), pełniącego w czasie zarzucanych czynów funkcję Dyrektora (...), odpowiedzialnym za naruszenie dyscypliny finansów publicznych określonego w :

1/ art. 18 pkt 2 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych ustawy z dnia 17 grudnia 2004r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny (dalej uondfp), polegającego na wykazaniu w sprawozdaniu z wykonania procesów gromadzenia środków publicznych danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej, czym naruszono § 2 ust. 2 oraz 10 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych (Dz.U. z 2014 r. poz. 1773);

2/ art. 18 pkt 1 uondfp, polegającego na zaniechaniu przeprowadzenia i rozliczenia inwentaryzacji czym naruszono art. 26. ust. 1 pkt 2 i pkt 3 oraz 27 ust. 2 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2018 r. poz. 395 z późn. zm.).

Za powyższe, na podstawie art. 31 ust. 1 pkt 1 oraz art. 33 ust. 1-3 uondfp RKO wymierzyła Obwinionemu karę upomnienia.

W uzasadnieniu przedmiotowego rozstrzygnięcia w odniesieniu do zarzutu z art. 18 pkt. 2 uondfp RKO wskazała, że zarzut naruszenia dyscypliny finansów publicznych uzasadniony jest stwierdzonymi w jednostce nieprawidłowościami polegającymi na wykazaniu w sprawozdaniach: jednostkowym Rb-27S za okres sprawozdawczy od początku roku 2016 do 31 marca 2016 r., które złożono do Urzędu Miejskiego w dniu 11 kwietnia 2016 r.,

jednostkowym Rb-27S za okres sprawozdawczy od początku roku 2016 do 30 czerwca 2016 r., które złożono do Urzędu Miejskiego w dniu 11 lipca 2016 r., jednostkowym Rb-27S za okres sprawozdawczy od początku roku 2016 do 31 grudnia 2016 r., które złożono do Urzędu Miejskiego w dniu 31 stycznia 2017 r., jednostkowym Rb-28S za okres sprawozdawczy od początku roku 2016 do 31 marca 2016 r., które złożono do Urzędu Miejskiego w dniu 11 kwietnia 2016 r., jednostkowym Rb-28S za okres sprawozdawczy od początku roku 2016 do 30 czerwca 2016 r., które złożono do Urzędu Miejskiego w dniu 11 lipca 2016 r., jednostkowym Rb-28S za okres sprawozdawczy od początku roku 2016 do 31 grudnia 2016 r., które złożono do Urzędu Miejskiego w dniu 31 stycznia 2017 r., jednostkowym Rb-N za I kwartał 2016 r., które złożono do Urzędu Miejskiego w dniu 11 kwietnia 2016 r., jednostkowym Rb-N za II kwartał 2016 r., które złożono do Urzędu Miejskiego w dniu 11 lipca 2016 r., jednostkowym Rb-N za II kwartał 2016 r. (projekt „Platformy startowe dla nowych pomysłów Hub of Talents”), które złożono do Urzędu Miejskiego w dniu 11 lipca 2016 r., jednostkowym Rb-N za IV kwartał 2016 r., które złożono do Urzędu Miejskiego w dniu 31 stycznia 2017 r., jednostkowym Rb-Z za I kwartał 2016 r., które złożono do Urzędu Miejskiego w dniu 11 kwietnia 2016 r., jednostkowym Rb-Z za II kwartał 2016 r., które złożono do Urzędu Miejskiego w dniu 11 lipca 2016 r., jednostkowym Rb-27S za okres sprawozdawczy od początku roku 2016 do 31 września 2016 r., które złożono do Urzędu Miejskiego w dniu 10 października 2016 r., jednostkowym Rb-28S za okres sprawozdawczy od początku roku 2016 do 30 września 2016 r., które złożono do Urzędu Miejskiego w dniu 10 października 2016 r., jednostkowym Rb-N za III kwartał 2016 r., które złożono do Urzędu Miejskiego w dniu 10 października 2016 r., jednostkowym Rb-Z za III kwartał 2016 r., które złożono do Urzędu Miejskiego w dniu 10 października 2016 r., danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej. Komisja wskazała, że naruszenia dyscypliny finansów publicznych, polegające na wykazaniu w sprawozdaniach budżetowych danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej, nie budzą w niniejszej sprawie wątpliwości. Przedmiotem penalizacji czynu określonego w art. 18 pkt 2 uondfp jest działanie sprawcy polegające na ujmowaniu w sprawozdaniu budżetowym danych innych niż wynikające z ksiąg rachunkowych. W orzeczeniu podkreślono, że wykazanie w sprawozdaniach finansowych danych niezgodnych z ewidencją księgową nie było kwestionowane przez Obwinionego, który nie negował, że do nieprawidłowości doszło.

Ponadto w orzeczeniu przedstawiono okoliczności naruszenia przez Obwinionego naruszenia art. 18 ust. 1 uondfp poprzez nieprzeprowadzenie i nierozliczenie do dnia 31 marca 2017 r.

inwentaryzacji należności i zobowiązań (...) ujętych na koncie 201 - „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami”, 221, Należności z tytułu dochodów budżetowych”, 225 - „Rozrachunki z budżetami”, 229 - „Pozostałe rozrachunki publicznoprawne”, 231 - „Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń”, 234 - „Pozostałe rozrachunki z pracownikami”, 240 - „Pozostałe rozrachunki”, 245 - „Wpływy do wyjaśnienia”, według stanu na dzień 31 grudnia 2016 r., co uczynić miał do dnia 15 stycznia 2017 r. Odnosząc się do przypisanego Obwinionemu naruszenia z art. 18 pkt 1 uodnfp Komisja wskazała, że celem inwentaryzacji jest okresowe sprawdzenie i ustalenie rzeczywistego stanu aktywów i pasywów danej jednostki. Zgodnie z treścią art. 4 ust. 3 pkt 3 ustawy o rachunkowości - inwentaryzacja stanowi element rachunkowości, który służy do okresowego ustalenia lub sprawdzenia drogą inwentaryzacji rzeczywistego stanu aktywów i pasywów. Stan ten musi być odpowiednio udokumentowany i porównany ze stanem wynikającym z ksiąg rachunkowych. Ustawa o rachunkowości zawiera generalne przepisy dotyczące terminów, metod oraz częstotliwości inwentaryzacji. Rzetelne przeprowadzenie i rozliczenie inwentaryzacji jest podstawowym mechanizmem kontrolnym, który obrazuje sytuację majątkową jednostki. Stosownie do art. 26 ust. 1 pkt 2 ustawy o rachunkowości jednostki przeprowadzają na ostatni dzień każdego roku obrotowego inwentaryzację aktywów finansowych zgromadzonych na rachunkach bankowych lub przechowywanych przez inne jednostki, w tym papierów wartościowych w formie dematerializowanej, należności, w tym udzielonych pożyczek, z zastrzeżeniem pkt 3, oraz powierzonych kontrahentom własnych składników aktywów - drogą otrzymania od banków i uzyskania od kontrahentów potwierdzeń prawidłowości wykazanego w księgach rachunkowych jednostki stanu tych aktywów oraz wyjaśnienia i rozliczenia ewentualnych różnic. Ponadto, w myśl art. 26. ust. 1 pkt 3 ustawy o rachunkowości, jednostki przeprowadzają na ostatni dzień każdego roku obrotowego inwentaryzację środków trwałych, do których dostęp jest znacznie utrudniony, gruntów oraz praw zakwalifikowanych do nieruchomości, należności spornych i wątpliwych, a w bankach również należności zagrożonych, należności i zobowiązań wobec osób nieprowadzących ksiąg rachunkowych, z tytułów publicznoprawnych, a także aktywów i pasywów niewymienionych w pkt 1 i 2 oraz wymienionych w pkt 1 i 2, jeżeli przeprowadzenie ich spisu z natury lub uzgodnienie z przyczyn uzasadnionych nie było możliwe - drogą porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji wartości tych składników. Natomiast art. 27 ust. 2 ustawy o rachunkowości stanowi, że ujawnione w toku inwentaryzacji różnice między stanem rzeczywistym a stanem wykazany w księgach rachunkowych należy wyjaśnić i rozliczyć w księgach rachunkowych tego roku obrotowego, na który przypadał termin inwentaryzacji.

RKO w orzeczeniu z dnia 16 października 2018 r., wskazała iż nie zastosowanie cytowanych przepisów ustawy o rachunkowości stanowi zgodnie z art. 18 pkt 1 uondfp naruszenie dyscypliny finansów publicznych, gdyż przepis ten penalizuje zaniechanie przeprowadzenia lub rozliczenia inwentaryzacji albo przeprowadzenie lub rozliczenie inwentaryzacji w sposób niezgodny z przepisami ustawy o rachunkowości. Zgodnie z art. 4 ust. 5 ustawy o rachunkowości kierownik jednostki ponosi odpowiedzialność za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości określonych ustawą, w tym z tytułu nadzoru, również w przypadku, gdy określone obowiązki w zakresie rachunkowości z wyłączeniem odpowiedzialności za przeprowadzenie inwentaryzacji w formie spisu z natury - zostaną powierzone innej osobie za jej zgodą. Przyjęcie odpowiedzialności przez inną osobę powinno być stwierdzone w formie pisemnej. Zebrany przez RKO materiał dowodowy wskazuje, iż zapisy przekazanych dokumentów związanych z zakwestionowaną inwentaryzacją dowodzą, że nie sędowano na pracowników (...) skutecznie odpowiedzialności za przeprowadzenie i rozliczenia inwentaryzacji. Przyjęte dokumenty, w tym instrukcja inwentaryzacyjna nie przewidywał takiej możliwości. Zebrany przez RKO, materiał dowodowy potwierdził, że w (...) doszło do nieprawidłowości, poprzez zaniechanie przeprowadzenia i rozliczenia inwentaryzacji przez nieprzeprowadzenie i nierozliczenie do dnia 31 marca 2017 r. inwentaryzacji należności i zobowiązań (...). Ustalono, że zostały wypełnione znamiona naruszenia art. 18 pkt 1 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych i odpowiedzialność za jego naruszenie można przypisać Obwinionemu.

Orzeczenie RKO zostało zaskarżone przez Obwinionego w dniu 5 grudnia 2018 r. Zaskarżonemu orzeczeniu Obwiniony zarzucił:

1/ naruszenie przepisów uondfp, mających wpływ na treść wydanego orzeczenia, tj.:

a/ art. 87, 88, 89, 90 uondfp poprzez dowolną ocenę zebranego materiału dowodowego, pominięcie i nie przeprowadzanie dowodów wnioskowanych przez Obwinionego, co sprawiło iż wszystkie okoliczności sprawy związane z popełnionymi naruszeniami oraz kwestia odpowiedzialności obwinionego nie zostały w pełni wyjaśnione,

b/ art. 74 uondfp tj. naruszenie prawa do obrony, poprzez nie wyjaśnienie wszystkich okoliczności sprawy i nie przeprowadzenie wnioskowanych dowodów pomimo, iż dowody te były istotne dla sprawy oraz miały wpływ na kwestię odpowiedzialności Obwinionego, co naruszyło jego prawo do obrony.

c/ art. 76 uondfp poprzez niezastosowanie w niniejszej sprawie pomimo, iż okoliczności sprawy oraz kwestia winy obwinionego nie zostały w pełni wyjaśnione,

d/ art. 80 uondfp poprzez niezastosowanie w niniejszej sprawie oraz nie wyjaśnienie wszystkich okoliczności, nie zbadanie kwestii powierzenia obowiązków innym osobom w aktach regulujących działalność jednostki, nie przesłuchania wnioskowanych świadków, co doprowadzało do uznania obwinionego winnym popełnienia zarzucanych czynów oraz wymierzenia mu kary upomnienia,

e/ art. 19 uondfp poprzez przypisanie Obwinionemu odpowiedzialności za popełnione naruszenia pomimo iż z treści tego przepisu oraz okoliczności sprawy wynika, iż naruszeń tych nie dałoby się uniknąć pomimo dołożenia należytej staranności,

f/ art. 28 uondfp poprzez uznanie iż stopień szkodliwości dla finansów publicznych popełnionych naruszeń w niniejszej sprawie nie jest znikomy, jak też nie wzięcie pod uwagę przy ocenie tego stopnia kwestii powierzenia w aktach regulujących działalność jednostki realizacji obowiązków związanych z naruszeniami innym osobom.

g/ art. 33 oraz 36 uondfp poprzez nie wzięcie pod uwagę okoliczności przemawiających za odstąpieniem od wymierzenia kary oraz jej złagodzeniem, co spowodowało wymierzenie obwinionemu kary upomnienia.

2/ błąd w ustaleniach faktycznych polegający na przyjęciu, iż obwiniony ponosi odpowiedzialność za zarzucane mu czyny, pomimo iż doszło do skutecznego powierzenia zakresu zadań i odpowiedzialności osobom wskazanym w aktach regulujących działalność prowadzonej jednostki jak też pomimo iż w sprawie wystąpiły okoliczności przemawiające za umorzeniem postępowania z powodu znikomej szkodliwości czynu lub okoliczności przemawiające za odstąpieniem od wymierzenia kary.

3/ rażąco niewspółmierność kary w stosunku do popełnianego czynu polegającą na wymierzeniu kary zbyt surowej i nie odstąpienie od jej wymierzenia, pomimo iż z okoliczności sprawy wynika iż Obwiniony nie ponosi odpowiedzialności za powstałe naruszenia bowiem ich realizacja powierzona została w aktach regulujących działalność prowadzonej jednostki innym osobom bądź też nie miał faktycznego wpływu na ich powstanie gdyż czynności które spowodowały naruszenia realizowane były przez inne osoby, na co pomimo zachowania należytej staranności obwiniony nie miał wpływu, jak też powodu nie wystąpienia żadnych ujemnych skutków zaistniałych naruszeń.

W konsekwencji Obwiniony wniósł następujące alternatywne wnioski:

1. Uchylenie wydanego orzeczenia w całości i uniewinnienie Obwinionego od zarzucanych mu czynów lub umorzenie postępowania,
2. Uchylenie wydanego orzeczenia w całości i odstąpienie od wymierzenia kary,
3. Zmianę wydanego orzeczenia i odstąpienie od wymierzenia kary, 3

4. Uchylenie wydanego orzeczenia w całości oraz przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania.

Należy przy tym podkreślić, że inne części orzeczenia Regionalnej Komisji Orzekającej nie zostały zaskarżone i dlatego nie odnosi się do nich niniejsze uzasadnienie ani orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej.

Po przeprowadzeniu w dniu 28 lutego 2019 r. rozprawy, przy udziale Zastępcy Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych, na podstawie zebranego materiału dowodowego ujętego w aktach sprawy, Główna Komisja Orzekająca w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych (dalej zwanej także GKO), postanowiła uchylić orzeczenie RKO i przekazać sprawę do ponownego rozpatrzenia.

Stosownie do art. 145 ust. 1 uondfp GKO rozpoznaje odwołanie na podstawie materiału dowodowego zebranego przez komisję orzekającą oraz dokumentów dołączonych do odwołania. Kontrola instancyjna orzeczenia RKO i dokonane w wyniku tej kontroli ustalenia i wnioski obligują organ odwoławczy do przekazania sprawy do ponownego rozpoznania.

Podkreślić należy, uwzględniając zasady wynikające z art. 2 Konstytucji RP odnoszące się do demokratycznego państwa prawnego, że uzasadnienie rozstrzygnięcia powinno potwierdzać proces badania przez organ orzekający określonego stanu faktycznego w kontekście przepisów prawa. Przedstawienie w uzasadnieniu podstawy prawnej wydanego orzeczenia oraz jej wyjaśnienie polega bowiem nie tylko na wskazaniu przepisów regulujących rozpatrywany stan faktyczny, ale także na wyjaśnieniu, dlaczego w konkretnej sytuacji prawnej mają zastosowanie powołane przepisy (por. wyrok NSA z 8 lutego 2017 r., sygn. akt II OSK 1329/15).

Główna Komisja Orzekająca w pierwszej kolejności bada właściwe podstawy przyjętego orzekania przez organ I instancji. Dodatkowo z uwagi na konieczność respektowania praw Obwinionego w postępowaniu, zobligowana jest zważyć, czy orzeczenie posiada właściwe uzasadnienie faktyczne i prawne. Takie orzeczenie umożliwia stronie jak również organowi II instancji weryfikację poprawności rozstrzygnięcia.

W odniesieniu do czynów zarzucanych Obwinionemu z art. 18 ust. 2 uondfp, GKO podnosi, iż przedmiotowe naruszenia polegające na wykazaniu w sprawozdaniach danych niezgodnych z ewidencją księgową związane są przedmiotowo z naruszeniem norm, o których mowa w §2 oraz §10 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie

sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych (Dz.U. z 2014 r. poz. 1773). Składane przez kierownika jednostki organizacyjnej sprawozdania z wykonania procesów gromadzenia środków publicznych, muszą zawierać dane zgodne z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej. W związku z powyższym naruszeniem dyscypliny finansów publicznych stosownie do art. 18 ust. 2 uoondfp, jest działanie polegające na błędnym wykazaniu w sprawozdaniach jednostkowych, w poszczególnych wykazanych w toku kontroli okresach rozliczeniowych, danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej. Wskazać przy tym należy, iż norma sankcjonująca odnosi się do czynu związanego z „wykazaniem danych”. W związku z powyższym orzeczenie powinno odzwierciedlać proces, związany z ustaleniem momentu wykazania danych nieprawidłowych, który powinien stanowić moment popełnienia zarzucanego czynu. Stąd też przykładowo stwierdzenie, że czyn związany jest z nieprawidłowym wykazaniem w sprawozdaniu „jednostkowym Rb-27S za okres sprawozdawczy od początku roku 2016 do 31 marca 2016 r., które złożono do Urzędu Miejskiego w dniu 11 kwietnia 2016 r.” nie zawiera istotnych w tej mierze stwierdzeń odnoszących się do tego, czy momentem który Komisja przyjmuje za moment popełnienia czynu jest moment podpisania sprawozdania (rozumiany jako akt wiedzy) czy też moment, „złożenia” sprawozdania w jednostce uprawnionej do otrzymania sprawozdania. Powyższe uwagi odnieść należy do wszystkich czynów związanych z przypisywanym naruszeniem art. 18 ust. 2 uoondfp.

W odniesieniu do wskazanych w uzasadnieniu podstaw wymiaru kary Obwinionemu GKO podnosi, iż wszystkie elementy związane z poszczególnymi czynnikami mającymi wpływ na odpowiedzialność Obwinionego, jak i ocenami Komisji powinny podlegać stosownej indywidualizacji. Niedopuszczalne są zatem konstatacje jak np. „Obwinieni mieli możliwość uniknięcia stwierdzonych naruszeń dyscypliny finansów publicznych” itp. Ponadto GKO zwraca uwagę na jednoznaczne stwierdzenie Komisji, iż „Za wymierzeniem kary łagodniejszej od wnioskowanej przez Zastępcę Rzecznika przemawia fakt, iż Obwiniony sumiennie wywiązywał się z obowiązków służbowych oraz nie kwestionował naruszeń”. Gdyby uznać bowiem, iż fakt niekwestionowania poczynionych przez zawiadamiających i organy orzekające naruszeń ma wpływ na wymiar kary, zasadnym byłoby zwiększenie kary już za samo kwestionowanie ustaleń organów a zatem realizowanie przez Obwinionego zagwarantowanych przez ustawodawcę własnych praw w procesie w sprawie o naruszenie dyscypliny finansów publicznych, który jest procesem kontradiktoryjnym, o czym nie powinien zapominać organ I instancji.

Główna Komisja Orzekająca w odniesieniu do konstruowanego w rozstrzygnięciu orzeczenia czynu polegającego na „zaniechaniu przeprowadzenia i rozliczenia inwentaryzacji poprzez: - nieprzeprowadzenie i nierozliczenie do dnia 31 marca 2017 r. inwentaryzacji należności i zobowiązań (...) ujętych na koncie 201 - „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami”, 221, Należności z tytułu dochodów budżetowych”, 225 - „Rozrachunki z budżetami”, 229 - „Pozostałe rozrachunki publicznoprawne”, 231 - „Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń”, 234 - „Pozostałe rozrachunki z pracownikami”, 240 - „Pozostałe rozrachunki”, 245 - „Wpływy do wyjaśnienia”, według stanu na dzień 31 grudnia 2016 r., co uczynić miał do dnia 15 stycznia 2017 r.; czym naruszono art. 26. ust. 1 pkt 2i pkt 3 oraz 27 ust. 2 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2018 r. poz. 395 z późn. zm.) - tj. o czyn z art. 18 pkt 1 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych” wskazuje, że rozstrzygnięcie zawiera wątpliwości, które powinny zostać doprecyzowane w odniesieniu do momentu popełnienia czynu. Zarzucono bowiem nieprzeprowadzenie i nierozliczenie inwentaryzacji do dnia 31 marca 2017 r. jak też stwierdzenie, że Obwiniony (...) miał to uczynić do dnia 15 stycznia 2017 r. Ponieważ zarzut związany z czynem z art. 18 ust. 1 uodnfp jest czynem polegającym na zaniechaniu prawidłowych działań istotnym jest w pierwszej kolejności ustalenie czy prawidłowe działanie Obwinionego mogłoby mieć miejsce w terminie do 15 stycznia 2017 r. czy też może do 31 marca 2017 r. a następnie ustalenie momentu popełnienia zarzucanego czynu stosownie do art. 21 uodnfp. Zgodnie z tym przepisem naruszenie dyscypliny finansów publicznych uważa się za popełnione w czasie, w którym sprawca działał lub zaniechał działania, do którego był obowiązany. Za czas, w którym sprawca zaniechał działania, uważa się dzień następujący po upływie terminu, w którym określone działanie powinno nastąpić. Określając właściwy moment popełnienia czynu organ orzekający powinien wskazać jakie przesłanki merytoryczne i formalne uzasadniały wskazanie tego momentu. Zacytowanie przepisu nie jest bowiem niejednokrotnie wystarczające.

Zgodnie z art. 150 ust. 2 uodnfp wskazania Głównej Komisji Orzekającej co do dalszego postępowania są wiążące dla RKO, której sprawę przekazano.

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