



ORZECZENIE
GŁÓWNEJ KOMISJI ORZEKAJĄCEJ W SPRAWACH O NARUSZENIE
DYSCYPLINY FINANSÓW PUBLICZNYCH

Warszawa, dnia 21 stycznia 2021 r.

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

Przewodniczący:	Z-ca Przewodniczącego GKO:	Michał Szczepan Jędrzejczyk (spr.)
Członkowie:	Z-ca Przewodniczącego GKO:	Wojciech Robaczyński
	Członek GKO:	Katarzyna Ronikier-Dolańska
Protokolant:		Anna Jedlińska

przy udziale Zastępcy Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych **Anny Rotter**,
po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 21 stycznia 2021 r. odwołania Obwinionego (...), od
orzeczenia Regionalnej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów
publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Katowicach z dnia 7 sierpnia 2020 r.,
sygn. akt: RKO/7100/16/20, którym uznano Obwinionego (...) - pełniącego w czasie
zarzucanego naruszenia dyscypliny finansów publicznych funkcję Wójta Gminy (...) winnym
naruszenia dyscypliny finansów publicznych określonego w art. 18a ustawy z dnia 17 grudnia
2004 roku o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, polegającego
na zaniechaniu prowadzenia w 2017 r. audytu wewnętrznego w Gminie (...), wskutek
niezatrudnienia audytora wewnętrznego albo niezawarcia umowy z usługodawcą. Czasem
popętnienia czynu jest dzień 1 stycznia 2018 r., tj. dzień po dniu, do upływu którego istniał
obowiązek wprowadzenia audytu w ww. jednostce sektora finansów publicznych, z związku z
przekroczeniem progu wprowadzenia audytu w uchwale budżetowej na 2017 rok,
co naruszało art. 274 ust. 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z
2019 r. poz. 869 z późn. zm.)
oraz wymierzono Obwinionemu karę upomnienia i obciążono kosztami postępowania na rzecz
Skarbu Państwa w wysokości 413,40 zł,

orzeka

na podstawie art. 147 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1440 z późn. zm.), utrzymuje w mocy zaskarżone orzeczenie.

Pouczenie:

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

UZASADNIENIE

Zaskarżonym orzeczeniem z dnia 7 sierpnia 2020 r. Regionalna Komisja Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Katowicach (dalej jako; RKO) uznała Obwinionego (...) pełniącego w czasie popełnienia naruszenia funkcję Wójta Gminy (...), odpowiedzialnym za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, tj. popełnienie czynu określonego w art. 18a ust 1 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (dalej jako: uondfp), polegającego na zaniechaniu prowadzenia w 2017 r. audytu wewnętrznego w Gminie (...), wskutek niezatrudnienia audytora wewnętrznego albo niezawarcia umowy z usługodawcą. Za orzeczony czyn RKO wymierzyła Obwinionemu karę upomnienia i obciążyła kosztami postępowania w wysokości 413,40 zł na rzecz Skarbu Państwa.

W uzasadnieniu orzeczenia RKO wskazała m.in., że w uchwale Rady Gminy (...) z dnia 15 grudnia 2016 r., w sprawie uchwalenia budżetu Gminy (...) na rok 2017, zaplanowana kwota dochodów i przychodów/kwota wydatków i rozchodów przekroczyła wysokość 40 mln zł i wynosiła 43.539.114 zł. Ponadto z analizy zmian budżetu Gminy (...), jakie nastąpiły w ciągu roku oraz zmian w wieloletniej prognozie finansowej Gminy (...), dokonanej przez Rzecznika za pomocą programu BeSTi@, wynika, że w ciągu całego roku 2017 r. kwota dochodów i przychodów/kwota wydatków i rozchodów nie schodziła poniżej 40 mln zł, zamykając się na koniec roku planowaną wartością 48.528,614,97 zł. Dodatkowo RKO odnosząc się do zarzucanego Obwinionemu czynu zwróciła uwagę, że naruszeniem dyscypliny o którym mowa w art. 18a uondfp jest zaniechanie prowadzenia audytu wewnętrznego, będące skutkiem

niezatrudnienia audytora wewnętrznego albo niezawarcia umowy z usługodawcą. W ocenie RKO w Gminie (...) zobowiązanej do prowadzenia audytu wewnętrznego od 1 stycznia 2017 r. należało podjąć czynności zmierzające do realizacji obowiązku, tj. albo zatrudnienia audytora wewnętrznego, albo zawarcia umowy z usługodawcą. Zdaniem RKO obowiązek wykonania tych czynności ciążył na Obwinionym, jako organie wykonawczym jednostki samorządu terytorialnego zobowiązanej do prowadzenia audytu wewnętrznego. Ostatecznie RKO nie miała wątpliwości odnośnie winy, albowiem w zakresie obowiązków wójta, będącego zgodnie z ustawą o samorządzie gminnym zarówno organem wykonawczym gminy oraz kierownikiem gminnej jednostki budżetowej – urzędu gminy, jest zapewnienie wykonania wszystkich czynności zmierzających do wykonania dyrektyw ustawy o finansach publicznych w zakresie audytu wewnętrznego. Nie podejmując tych czynności – zdaniem RKO – w terminach ustalonych zgodnie z UFP, Obwiniony nie dochował staranności od niego wymaganej, stąd w ustalonych okolicznościach przedmiotowej sprawy zaniechanie działania było zawinione. Odnosząc się natomiast kary – RKO nie dopatrzyła się możliwości zastosowania instytucji odstąpienia od wymierzenia kary, równocześnie uznając karę upomnienia za adekwatną do wagi przypisanego naruszenia dyscypliny finansów publicznych.

Obwiniony odwołaniem z dnia 14 września 2020 r. - złożonym na swoją korzyść - w całości zaskarżył orzeczenie Komisji I Instancji zarzucając:

- naruszenie art. 19 ust. 2 uoandfp: poprzez bezzasadne przyjęcie, winy Obwinionego, w szczególności z uwagi na okoliczność, że Obwiniony dochował należytej staranności w zakresie konieczności dokonania audytu i w tym celu zatrudnił osobę pełniącą funkcję skarbnika Gminy, w której zakresie obowiązków spoczywało przygotowanie i kontrola budżetu Gminy i wszelkich innych zagadnień z nim związanych, w tym w szczególności kontrola powstania konieczności przeprowadzenia audytu wewnętrznego w Gminie (...); poprzez bezzasadne przyjęcie winy Obwinionego, w sytuacji w której Obwiniony niezwłocznie po powzięciu informacji o konieczności wykonania audytu wewnętrznego – podjął działania mające na celu eliminację takiego naruszenia, w wyniku których kolejne lata 2018-2019 zostały objęte obowiązkiem przeprowadzenia audytu a Obwiniony podjął kroki zapobiegawcze mające na celu wyeliminowanie takich nieprawidłowości w przyszłości;

- naruszenie art. 89 ust. 1 uodfp: poprzez brak wszechstronnego rozważenia materiału dowodowego, w szczególności pominięcie okoliczności, że Obwiniony niezwłocznie po powzięciu informacji o konieczności wykonaniu audytu podjął działania mające na celu eliminację takiego naruszenia, w wyniku których w kolejnych latach, tj. 2018/2019 zostały objęte obowiązkiem przeprowadzenia audytu a Obwiniony podjął kroki zapobiegawcze mające na celu wyeliminowanie takich nieprawidłowości w przyszłości; poprzez nieuwzględnienie faktu, że Obwiniony pełnił w okresie objętym postępowaniem I kadencję na stanowisku wójta i mógł opierać się na pracy osoby pełniącej obowiązki skarbnika Gminy a więc osoby posiadającej wiedzę w zakresie finansów, w tym w zakresie obowiązków wynikających z finansów publicznych,
- naruszenie art. 28 ust. 1 i 2 uodfp, poprzez dochodzenie względem Obwinionego odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, którego stopień szkodliwości dla finansów publicznych jest znikomy,
- naruszenie art. 36 ust. 1 uodfp w związku z ust. 2 pkt 3 uodfp, poprzez nieodstąpienie od wymierzenia kary w przypadku objętym przedmiotem niniejszego postępowania w sytuacji, w której biorąc pod uwagę rodzaj i okoliczności naruszenia dyscypliny finansów publicznych oraz właściwości i warunki osobiste sprawcy – można odstąpić od jej wymierzenia.

Ostatecznie Obwiniony wniósł o uchylenie zaskarżonego orzeczenia w całości i uniewinnienie od zarzucanego czynu względnie o odstąpienie od wymierzenia kary.

Mając na uwadze powyższe Główna Komisji Orzekająca w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych (dalej także GKO) zważyła, co następuje.

GKO, po dokonaniu wszechstronnej analizy zgromadzonego przez RKO materiału dowodowego, stwierdziła, że jest on kompletny i wiarygodny, tym samym przyjęła go, jako podstawę orzekania w postępowaniu odwoławczym. Ponadto GKO stwierdza, że zgodnie z dyspozycją art. 24 ust. 1 uodfp, jako podstawę rozpatrywania sprawy należało przyjąć stan prawny obowiązujący w dacie orzekania, albowiem stan prawny w dacie popełnienia czynów nie był względniejszy dla Obwinionego.

Jednostki zobowiązane do prowadzenia audytu wewnętrznego, zasady prowadzenia audytu oraz warunki, jakie spełnić musi osoba zatrudniona na stanowisku audytora wewnętrznego

lub usługodawca, określone zostały w art. 272-296 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, dalej jako: ufp. Zgodnie z art. 274 ust. 3 ufp, 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. Zgodnie zaś z art. 18a uondfp 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 niezatrudnienia audytora wewnętrznego albo niezawierania umowy z usługodawcą.

Do naruszenia dyscypliny finansów publicznych, określonego w art. 18a uondfp, konieczne jest łączne spełnienie trzech przesłanek, na które składają się:

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

Zaniechanie prowadzenia audytu wewnętrznego na skutek niezatrudnienia audytora albo niezawierania umowy z usługodawcą stanowi zatem naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Dlatego też 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, tj. w Gminie (...), przepis znajdował w 2017 r. zastosowanie, ponieważ uchwałą Rady Gminy (...) z dnia 15 grudnia 2016 r. Nr 102/XXXII/2016 w sprawie uchwalenia budżetu gminy (...) na rok 2017 r. zaplanowana kwota dochodów i przychodów oraz kwota wydatków i rozchodów przekroczyła wysokość 40.000 tys. zł i wynosiła 43.539,114 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 zarówno przed RKO jak też GKO Obwiniony nie kwestionował ustaleń faktycznych RKO odnoszących się do znamion czynu i czasu jego popełnienia.

Sygn. akt BDF1.4800.68.2020

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 pełnił funkcję Wójta Gminy (...).

Podkreślenia 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. Nie sposób zatem było zgodzić się z Obwinionym, który chcąc uwolnić się od odpowiedzialności w treści wniesionego odwołania podniósł, że dochował należytej staranności w zakresie konieczności dokonania audytu sprawozdania finansowego „poprzez zatrudnienie osoby na funkcji skarbnika Gminy, w której w zakresie obowiązków spoczywało przygotowanie i kontrola budżetu Gminy i wszelkich innych zagadnień z nim związanych, w tym w szczególności kontrola powstania konieczności przeprowadzania audytu wewnętrznego w Gminie (...)”. W tym zakresie GKO w pełni podziela ocenę RKO co do winy Obwinionego w czasie popełnienia naruszenia (art. 19 ust. 2 uoondfp), zgodnie z którą Obwiniony miał możliwość w 2017 r. podjęcia działań w zakresie najefektywniejszego sposobu realizacji ustawowego obowiązku i zapewnienia wykonania tej dyspozycji ustawowej. Obwiniony takiego działania nie podjął i nie zatrudnił audytora wewnętrznego, ani nie zawarł umowy z usługodawcą o świadczenie usług w zakresie audytu wewnętrznego. Ponadto należy stwierdzić, że ze zgromadzonego materiału dowodowego nie wynika, że Obwiniony podjął w tym zakresie jakiegokolwiek starania pomimo, że miał bezsprzecznie możliwość zgodnego z prawem zachowania się. GKO zwraca w tym miejscu uwagę, że jak wynika z akt sprawy, w urzędzie kierowanym przez Obwinionego nastąpiła zmiana na stanowisku skarbnika, tym samym Obwiniony powinien zachować szczególną ostrożność skoro jak sam twierdzi nowo zatrudniona przez niego osoba na stanowisku skarbnika „potrzebowała więcej czasu, aby zapoznać się ze specyfikacją pracy”.

Za usprawiedliwieniem zachowania Obwinionego nie mógł świadczyć także fakt podnoszony przez Obwinionego zgodnie z którym w Gminie (...) nie istniał obowiązek przeprowadzenia audytu aż do 2017 r. W ocenie GKO nie ulega wątpliwości, że osoba dobrowolnie podejmująca

się profesjonalnego pełnienia funkcji publicznej obejmującej także gospodarowanie publicznymi środkami pieniężnymi, wiążącej się z zarządzaniem środkami publicznymi powinna nie tylko znać przepisy ale także jest zobligowana ich przestrzegania oraz ponosi przewidziane prawem konsekwencje swoich działań i zaniechań w tym zakresie (por. orzeczenie GKO z dnia 16 stycznia 2003 r., DF/GKO/Odw.- 114/148/2002, LEX nr 80041). O braku winy nie może przesądzać to, że Obwiniony w czasie czynu pełnił I kadencję na stanowisku wójta. Generalnie od kierownika jednostki sektora finansów publicznych można i należy wymagać znajomości przepisów z zakresu funkcjonowania tej jednostki. Ponadto w 2017 r. Obwiniony miał już doświadczenie, jako Wójt, bo kadencja zaczęła się znacznie wcześniej. Dlatego też wystąpienie obowiązku przeprowadzenia w Gminie (...) audytu wewnętrznego z związku z spełnieniem ustawowych przesłanek wynikających z ufp - nie powinno być postrzegane przez Obwinionego w kategorii „zaskoczenia” – na co zdawał się powoływać Obwiniony w treści złożonego odwołania - a tym samym stać się podstawą braku możliwości przypisania winy Obwinionemu za popełnione naruszenie dyscypliny finansów publicznych a którym mowa w art. 18a uoondfp.

W konsekwencji zaniechania przez Obwinionego działania, do którego był zobowiązany na podstawie art. 274 ust. 3 ufp w 2017 r. Obwiniony nie zapewnił zatrudnienia audytora wewnętrznego w Gminie (...), jak również nie zlecił przeprowadzenia audytu przez usługodawcę.

Dlatego też za nieuzasadnione GKO uznała również argumenty Obwinionego, który podnosił, że nie ponosi osobistej odpowiedzialności w zakresie niezatrudnienia audytora wewnętrznego oraz że po „zaleceniach” prowadził działania w celu wyłonienia audytora wewnętrznego. Okoliczności te w ocenie GKO nie mogą być uznane za takie, które umożliwiłyby potraktowanie omawianego czynu jako znikomo szkodliwego dla finansów publicznych. Szkodliwości dla finansów publicznych, o której mowa w art. 28 uoondfp 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 uondfp jest deliktem o charakterze formalnym (bezsukrowym). 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 ww. art. 28 uondfp. 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.

GKO nie znalazła również uzasadnienia do odstąpienia od wymierzenia kary. Zastosowanie tych instytucji, przewidzianych w art. 36 uondfp, jest możliwe w szczególnych przypadkach, które nie zachodzą w przedmiotowej sprawie. W tym zakresie GKO zwraca jedynie uwagę, że Obwiniony poza przytoczeniem w odwołaniu treści przepisu art. 36 uondfp nie zadał sobie trudu uzasadnienia na czym w przedmiotowej sprawie miałby polegać przypadek zasługujący na szczególne uwzględnienie. Zdaniem GKO, naruszenie przepisu ustawy o finansach publicznych, którego treść jest jasna i wina być znana oraz roczny okres niezatrudnienia audytora nie dają podstaw do odstąpienia od wymierzenia kary. Za przypadek zasługujący na szczególne uwzględnienie nie zasługuje też okoliczność zatrudnienia nowego pracownika na stanowisku skarbnika albowiem winna ona w Obwinionym wzbudzić dodatkową czujność w zakresie obowiązków jakie przyjął na siebie pełniąc funkcję kierownika.

W związku z powyższym Główna Komisja Orzekająca orzekła jak w sentencji.