



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

Warszawa, dnia 23 czerwca 2016 r.

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

<b>Przewodniczący:</b>	<i>Członek GKO:</i>	<b>Piotr Kaczorkiewicz</b>
<b>Członkowie:</b>	<i>Członek GKO:</i>	<b>Jadwiga Walaszczyk-Fedorowicz(spr.)</b>
	<i>Członek GKO:</i>	<b>Barbara Potocka</b>
Protokolant:		<b>Mateusz Woźniak</b>

przy udziale Zastępcy Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych Anny Rotter,

po rozpoznaniu, na rozprawie w dniu 23 czerwca 2016 r., odwołania wniesionego przez **Obwinionego** (...)– pełniącego w czasie popełnienia zarzucanego czynu funkcję Burmistrza Miasta i Gminy (...), od części orzeczenia (w zakresie wymiaru kary) Regionalnej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Łodzi z dnia 1 marca 2016 r., sygn. akt NDB-50/Ł/1/2016, **którym uznano** (...) winnym naruszenia dyscypliny finansów publicznych, tj. popełnienia czynu wypełniającego dyspozycję art. 18 pkt 1 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz. U. z 2013 r. poz. 168 oraz z 2012 r. poz. 1529) – zwanej dalej „uondfp”, zgodnie z którym naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest zaniechanie przeprowadzenia lub rozliczenia inwentaryzacji albo przeprowadzenie lub rozliczenie inwentaryzacji w sposób niezgodny z przepisami ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, poprzez przeprowadzenie inwentaryzacji gruntów:

- a) w dniach 26, 27, 28, 29, 30 listopada 2012 r. oraz 3, 4, 5, 6, 7, 10, 11, 12, 13 grudnia 2012 r., w dniach 26 listopada - 14 grudnia 2012 r., 27 - 29 grudnia 2012 r., a także 3 stycznia 2013 r.,
- b) w dniach 5 listopada 2014 r., 4 i 30 grudnia 2014 r., w dniach 17 listopada – 19 grudnia 2014 r. oraz 17 listopada – 16 grudnia 2014 r.,

na arkuszach spisu z natury, niezgodnie z metodą wskazaną w art. 26 ust. 1 pkt 3 ustawy o rachunkowości, według którego inwentaryzację gruntów przeprowadza się drogą porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji wartości tych składników;

oraz wymierzyła Obwinionemu karę upomnienia i obciążyła obowiązkiem zwrotu na rzecz Skarbu Państwa kosztów postępowania w wysokości 291,71zł,

**orzeka:**

- 1. na podstawie art. 147 ust. 1 pkt 2 uchyla zaskarżone orzeczenie w zakresie pkt 1 i uznaje Obwinionego (...) odpowiedzialnym za naruszenie dyscypliny finansów publicznych określone w art. 18 pkt 1 uondfp, tj. przeprowadzenie inwentaryzacji w sposób niezgodny z przepisami ustawy o rachunkowości, poprzez zarządzenie w dniu 20 listopada 2012 r. oraz 8 grudnia 2014 r. inwentaryzacji niektórych składników majątkowych, w tym gruntów, metodą spisu z natury, co stanowiło naruszenie art. 26 ust. 1 pkt 3 ustawy o rachunkowości;**
- 2. na podstawie art. 36 ust. 1 uondfp odstępuje od wymierzenia kary;**
- 3. w pozostałym zakresie utrzymuje zaskarżone orzeczenie w mocy.**

**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 Regionalna Komisja Orzekająca w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Łodzi (dalej zwana: RKO lub Regionalną Komisją Orzekającą) uznała (...), burmistrza Gminy (...), odpowiedzialnym za naruszenie dyscypliny finansów publicznych w rozumieniu art. 18 pkt 1 uondfp poprzez przeprowadzenie inwentaryzacji gruntów gminy - w datach wyszczególnionych w sentencji orzeczenia - na arkuszach spisu z natury, tj. niezgodnie z metodą wskazaną w art. 26 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, polegającą na porównaniu danych ewidencji księgowej z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji realnej wartości gruntów. RKO wymierzyła Obwinionemu wnioskowaną przez Zastępcę Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Łodzi (dalej zwanym: Zastępcą Rzecznika) karę upomnienia.

W uzasadnieniu orzeczenia Regionalna Komisja Orzekająca omówiła zgromadzony w sprawie materiał dowodowy, tj. dokumenty z dwóch kontroli przeprowadzonych w 2015 r. przez Urząd Kontroli Skarbowej w Łodzi, w wyniku których ujawnione zostały przypadki nieprawidłowego przeprowadzenia inwentaryzacji gruntów gminy w roku 2012 i 2014, oraz zarzuty rzecznika dyscypliny i wyjaśnienia Obwinionego. Dokonała także analizy przepisów ustawy o rachunkowości, dotyczących zasad inwentaryzacji gruntów.

RKO uznała, że postawione Obwinionemu zarzuty znajdują pełne potwierdzenie w materiale dowodowym. Fakt przeprowadzenia w roku 2012 i 2014 inwentaryzacji gruntów w drodze spisu z natury, czyli niezgodnie z przepisami art. 26 ust. 1 pkt 3 ustawy o rachunkowości, został udowodniony, a Obwiniony przyznał się na rozprawie do popełnienia tego czynu. Wyjaśniał, że popełnienie błędów wynikało z wykonywania przez niego wielu trudnych zadań, które podejmował dla poprawy gospodarki finansowej i sposobu zarządzania gminą, a częściowo z rutyny i zaufania do pracowników.

RKO stwierdziła, że w zakresie inwentaryzacji gruntów przepisy o rachunkowości nakładają na kierowników jednostek obowiązek porównania danych ewidencji księgowej z odpowiednimi dokumentami oraz dokonania weryfikacji realnej wartości gruntów. Spisanie z natury poszczególnych gruntów nie wyczerpuje tych obowiązków i oznacza przeprowadzenie inwentaryzacji niezgodnie z przepisami art. 26 ust. 1 pkt 3 ustawy o rachunkowości, co wypełnia znamiona naruszenia dyscypliny finansów publicznych w rozumieniu art. 18 pkt 1 uo ndfp. Odpowiedzialność Obwinionego za to naruszenie wynika z przepisów art. 4 ust. 5 ustawy o rachunkowości, które stanowią, że za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości odpowiedzialność ponosi co do zasady kierownik jednostki.

Regionalna Komisja Orzekająca stwierdziła ponadto, że przy ocenie stopnia szkodliwości popełnionego czynu dla finansów publicznych nie mogła jego skutków traktować jako znikome, gdyż – mimo braku skutków finansowych – dotyczył on jednego z kluczowych obowiązków kierownika jednostki w zakresie rachunkowości. Przeprowadzenie inwentaryzacji w sposób niezgodny z metodą wskazaną w ustawie o rachunkowości podważa rzetelność sprawozdania finansowego jednostki.

Wymierzenie kary upomnienia RKO uzasadniła brakiem istotnych okoliczności łagodzących. Obwiniony wskazywał wprawdzie na podejmowanie działań w celu poprawy sytuacji finansowej gminy oraz organizacji pracy urzędu, jednak RKO zwróciła uwagę na fakt, że zarządzenia Obwinionego w sprawie powołania komisji inwentaryzacyjnych w roku 2012 i 2014 naruszały również przepisy znajdującego się w materiale dowodowym zarządzenia Burmistrza Gminy (...) z 2007 r. w sprawie dokumentacji przyjętych zasad rachunkowości, które określało metodę inwentaryzacji gruntów w sposób zgodny z ustawą o rachunkowości.

Podzielając ocenę Zastępcy Rzecznika, iż czyn został popełniony wskutek niedołożenia wymaganej od Obwinionego staranności, RKO zastosowała najniższy wymiar kary przewidziany ustawą.

We wniesionym odwołaniu Obwiniony nie kwestionował okoliczności naruszenia dyscypliny finansów publicznych, lecz - powołując się na art. 36 ust. 1 i 2 uo ndfp - stwierdził, że istnieją podstawy do odstąpienia od wymierzenia kary, gdyż czyn popełnił nieumyślnie, postępowanie przed Komisją jest dla niego dużą nauką, przed popełnieniem naruszenia wyróżniał się wzorowym spełnianiem obowiązków zawodowych oraz przyczynił się do usunięcia szkodliwych następstw naruszenia dyscypliny finansów publicznych (prawidłowość przeprowadzenia inwentaryzacji gruntów).

Ze względu na powyższe okoliczności Obwiniony wniósł o odstąpienie od wymierzenia mu kary.

Rozpatrując sprawę Główna Komisja Orzekająca w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych (**zwana dalej: GKO**) stwierdziła, że zgromadzony materiał dowodowy odzwierciedla stan faktyczny ustalony w postępowaniu przed organami I instancji. Obwiniony, pełniący funkcję burmistrza Gminy (...), wydał m.in. zarządzenia nr 150/12 z dnia 20 listopada 2012 r. oraz nr 148/14 z dnia 8 grudnia 2014 r. w sprawie powołania Komisji Inwentaryzacyjnej w Urzędzie Gminy w celu przeprowadzenia inwentaryzacji środków trwałych, pozostałych środków trwałych w użytkowaniu, zbiorów bibliotecznych i materiałów. Zgodnie z ww. zarządzeniami inwentaryzację należało przeprowadzić metodą spisu z natury, wg stanu ewidencyjnego odpowiednio na dzień 31 października 2012 r. i na 30 listopada 2014 r. Ze środków trwałych objętych spisem z natury nie wyłączono gruntów.

Przepisy art. 26 ust. 1 pkt 3 ustawy o rachunkowości stanowią, że inwentaryzację gruntów przeprowadza się metodą porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji wartości tych składników, a przepisy art. 27 ust. 1 tej ustawy nakazują odpowiednio udokumentować wyniki inwentaryzacji i powiązać je z zapisami ksiąg rachunkowych. Analogiczne przepisy zawiera także obowiązujące w urzędzie gminy zarządzenie Burmistrza Gminy (...) nr 80/07 z dnia 27 września 2007 r. w sprawie dokumentacji przyjętych zasad rachunkowości. Zastosowany w Gminie (...) w roku 2012 i 2014 sposób inwentaryzacji gruntów nie spełniał wymogów wynikających z ww. przepisów.

Ustalony przez Regionalną Komisję Orzekającą stan faktyczny został właściwie udokumentowany i nie był kwestionowany przez żadną ze stron postępowania. GKO przyjęła, że został on ustalony prawidłowo.

GKO dokonała natomiast korekty opisu czynu przypisanego Obwinionemu poprzez doprecyzowanie tego opisu. Sformułowanie opisu czynu przez Zastępcę Rzecznika, powtórzone w tym samym brzmieniu przez komisję I instancji w sentencji orzeczenia, tj. „przeprowadzenie inwentaryzacji gruntów w dniach [...] na arkuszach spisu z natury”, można bowiem rozumieć jako wykonanie czynności spisania z natury, podczas gdy zarzut dotyczy sposobu przeprowadzenia inwentaryzacji, czyli organizacji całego przedsięwzięcia, obejmującego wiele różnych czynności (zarządzenie, wykonanie poszczególnych zadań, rozliczenie wyników itp.). Tego rodzaju zmiana nie stanowi zmiany kwalifikacji czynu w rozumieniu art. 131 ust. 1 uondfp, lecz poprawne sformułowanie opisu przypisanego czynu.

Za prawidłową GKO uznała dokonaną przez Regionalną Komisję Orzekającą ocenę stanu prawnego w zakresie przepisów prawa materialnego, tj. ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, w tym dotyczących odpowiedzialności Obwinionego jako kierownika jednostki, wynikającej z art. 4 ust. 5 ww. ustawy, oraz odnotowała, że na osobistą odpowiedzialność (...) wskazuje fakt podpisania przez niego obu wymienionych wyżej zarządzeń w sprawie powołania komisji inwentaryzacyjnych.

Główna Komisja Orzekająca odnotowała ponadto, że w treści uzasadnienia brak analizy stanu prawnego z punktu widzenia przepisów art. 24 ust. 1 uondfp. GKO stwierdziła wprawdzie, że nie było przesłanek do stosowania przepisów innych, niż obowiązujące w czasie orzekania w pierwszej instancji, gdyż przepisy obowiązujące w czasie popełnienia czynu nie były korzystniejsze dla Obwinionego, należało jednak przedstawić w uzasadnieniu wyniki takiej analizy. Zmiany w przepisach ustawy o rachunkowości dotyczących inwentaryzacji gruntów, ani też w przepisach o ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych mających zastosowanie w rozpatrywanej sprawie, nie nastąpiły również do dnia orzekania przez Główną Komisję Orzekającą.

W kwestii oceny stopnia szkodliwości czynu dla finansów publicznych GKO w pełni

podzieliła stanowisko Regionalnej Komisji Orzekającej. Obowiązki w zakresie rachunkowości zaliczane są do kluczowych zadań kierowników jednostek sektora finansów publicznych, a zaniedbania bądź nieprawidłowości w przeprowadzaniu i rozliczaniu inwentaryzacji składników majątkowych należą do istotnych naruszeń dyscypliny finansów publicznych.

**Rozpatrując odwołanie Główna Komisja Orzekająca zważyła, co następuje.**

Argumenty podniesione przez Obwinionego dotyczą istotnych okoliczności sprawy i znajdują odzwierciedlenie w powołanych w odwołaniu przepisach ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

Przepisy art. 36 ust. 1 uodnfp przewidują – w przypadkach zasługujących na szczególne uwzględnienie – możliwość odstąpienia od wymierzenia kary z uwagi na rodzaj i okoliczności naruszenia dyscypliny finansów publicznych lub właściwości i warunki osobiste sprawcy naruszenia.

Przesłankę odstąpienia od wymierzenia kary stanowi m.in. wyróżnianie się przed popełnieniem naruszenia wzorowym spełnianiem obowiązków zawodowych (art. 36 ust. 2 pkt 2) oraz przyczynienie się do usunięcia szkodliwych następstw naruszenia lub podjęcie o to starań (art. 36 ust. 2 pkt 3).

W rozpatrywanej sprawie wystąpiły obie ww. przesłanki. O wzorowym spełnianiu przez Obwinionego obowiązków zawodowych świadczy jego zaangażowanie w uzdrowienie gospodarki i finansów Gminy, skutkujące m.in. zwiększeniem dochodów z 20 do 33 mln zł, a także fakt trzykrotnego wyboru Obwinionego na burmistrza gminy. O przyczynieniu się do usunięcia szkodliwych następstw naruszenia świadczy ponowne, prawidłowe przeprowadzenie inwentaryzacji gruntów.

Należy podkreślić, że stanowisko GKO w obu kwestiach zostało sformułowane na podstawie informacji pochodzących od Obwinionego, zawartych w protokole z rozprawy przed RKO oraz w odwołaniu. GKO dała wiarę tym informacjom. Z dokumentacji sprawy wynika, iż w postępowaniu w I instancji okoliczności te nie zostały zbadane (brak np. opinii przełożonych o sposobie wywiązywania się Obwinionego z obowiązków służbowych oraz informacji o ponownym przeprowadzeniu inwentaryzacji gruntów). Z uzasadnienia orzeczenia wynika natomiast, że Regionalna Komisja Orzekająca nie dopatrzyła się okoliczności łagodzących przy rozpatrywaniu argumentów Obwinionego dotyczących podejmowanych przez niego działań na rzecz poprawy sytuacji finansowej Gminy i organizacji pracy Urzędu, gdyż zwróciła uwagę na fakt, że w materiale dowodowym znajduje się zarządzenie Burmistrza Gminy (...) nr 80/07 z dnia 27 września 2007 r. w sprawie dokumentacji przyjętych zasad rachunkowości, które poprawnie określało metodę inwentaryzacji gruntów, lecz zarządzenia w sprawie powołania Komisji Inwentaryzacyjnej w Urzędzie Gminy zostały wydane wadliwie. W ocenie Głównej Komisji Orzekającej ten tok rozumowania, stanowiący w zasadzie przytoczenie ustalonych faktów, nie daje podstaw do stwierdzenia istnienia okoliczności łagodzących bądź ich braku.

Biorąc pod uwagę fakt, że w rozpatrywanej sprawie nie zachodzą okoliczności wykluczające możliwość odstąpienia od wymierzenia kary, określone w art. 36 ust. 3 uodnfp, a także postawę Obwinionego, który przyznał się do popełnienia błędu i stwierdził, że postępowanie przed Komisją było dla niego dużą nauką, GKO uznała, że cele ewentualnej kary w zakresie społecznego oddziaływania oraz cele zapobiegawcze i dyscyplinujące, o których mowa w art. 33 ust. 1 uodnfp, zostały osiągnięte.

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