



ORZECZENIE
GLÓWNEJ KOMISJI ORZEKAJĄCEJ W SPRAWACH
O NARUSZENIE DYSCYPLINY FINANSÓW PUBLICZNYCH

Warszawa, dnia 8 października 2015 r.

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

Przewodniczący:	<i>Członek GKO:</i>	<i>Marek Głuch (spr.)</i>
Członkowie:	<i>Członek GKO:</i>	<i>Agata Kasica</i>
	<i>Członek GKO:</i>	<i>Paweł Kryczko</i>
Protokolant:		Dorota Machnicka

przy udziale Zastępcy Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych Roberta Wydry, po rozpoznaniu, na rozprawie w dniu 8 października 2015 r., odwołania wniesionego przez Obwinionego - pełniącego w czasie zarzucanego naruszenia dyscypliny finansów publicznych funkcję Burmistrza - od orzeczenia Regionalnej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Poznaniu z dnia 3 marca 2015 r., sygn. akt: DB-0965/11/15, którym Regionalna Komisja Orzekająca uznała Obwinionego odpowiedzialnym naruszenia dyscypliny finansów publicznych określonego w art. 18 pkt 1 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, polegającego na przeprowadzeniu inwentaryzacji gruntów według stanu na 31.12.2012 r. w sposób niezgodny z przepisem art. 26 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 29 września 1994

r. o rachunkowości (Dz. U. z 2013 r. poz. 330 ze zm.), porównując dane wynikające z ewidencji księgowej z danymi wynikającymi z ewidencji gruntów dla poszczególnych działek, zamiast poprzez porównanie danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami źródłowymi i weryfikacji wartości tych składników; data popełnienia czynu 16.01.2013 r.,

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

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 2013 r. poz. 168 oraz z 2012 r. poz. 1529) 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

Regionalnej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Poznaniu, dalej zwana: „RKO” lub „Komisją”, 3 marca 2015 r. wydała orzeczenie, którym uznała Obwinionego – pełniącego w czasie popełnienia naruszenia dyscypliny finansów publicznych funkcję Burmistrza winnym naruszenia dyscypliny finansów publicznych określonego art. 18 pkt 1 ustawy z dnia 17 grudnia 2004r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz. U. z 2013 r. poz. 168 oraz z 2012 r. poz. 1529), dalej zwana: „ustawą”, polegającego na przeprowadzeniu inwentaryzacji gruntów według stanu na 31.12.2012 r. w sposób niezgodny z art. 26 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 29 września 1994r. o rachunkowości (Dz. U. z 2013r., poz. 330 ze zm.), porównując dane wynikające z ewidencji księgowej z danymi wynikającymi z ewidencji gruntów dla poszczególnych działek, zamiast poprzez porównanie danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami źródłowymi i weryfikacji wartości tych

składników. Datę popełnienia czynu określono na 16 stycznia 2013 r. Za przypisany czyn RKO wymierzyła karę upomnienia oraz obciążyła Obwinionego kosztami postępowania w wysokości 291,71 zł.

Podstawą sformułowania wniosku o ukaranie stanowiło pismo o sygn. WK-0960/38/2014 z dnia 1.12.2014 r. Prezesa Regionalnej Izby Obrachunkowej w Poznaniu, którym zawiadomiła o naruszeniu dyscypliny finansów publicznych w Urzędzie Miasta i Gminy. W zawiadomieniu wskazano, że: „w wyniku kontroli kompleksowej gospodarki finansowej **Miasta i Gminy** przeprowadzonej w Urzędzie Miasta i Gminy, ul. **za okres od 01.01.2012 roku do 31.12.2012 roku**, zakończonej podpisaniem protokołu kontroli w dniu **17 lutego 2014 roku**, stwierdzono naruszenie dyscypliny finansów publicznych w rozumieniu przepisów ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych w zakresie **art. 18 pkt 1** ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych polegające na przeprowadzeniu inwentaryzacji według stanu na 31.12.2012r. w sposób niezgodny z przepisami ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości.”.

Przeprowadzona przez Regionalną Izbę Obrachunkową w Poznaniu kontrola ujawniła, że w protokole inwentaryzacji dotyczącym weryfikacji sald wg stanu na 31.12.2012 r. zatwierdzonym przez Burmistrza Miasta i Gminy wskazano, że wartość gruntów stanowi kwotę 3.862.584,90 zł. Z zestawienia gruntów wynika, że inwentaryzacji tych składników majątkowych dokonano porównując stany ewidencyjne z ewidencji księgowej ze stanem ewidencyjnym z ewidencji gruntów dla poszczególnych działek. W wyniku takiej inwentaryzacji nie wystąpiły różnice pomiędzy ewidencją księgową, a ewidencją gruntów.

Na ostatniej stronie tej inwentaryzacji zapisano, że „wymienione salda aktywów na dzień 31.12.2012 r. uznaje się za prawidłowe, pod warunkiem wprowadzenia do ksiąg rachunkowych wyników weryfikacji”. W powyższym protokole wykazano również działki Nr 584/1 (indeks 3030006) i Nr 418/2 (indeks 1012019), które w 2012 r. przestały być własnością Gminy. W dniu 17 maja 2012 r. Burmistrz wydał decyzję w sprawie przekształcenia prawa użytkowania wieczystego w prawo własności nieruchomości oznaczonej ewidencyjnie jako dz. Nr 584/1 o pow. 1558 m². Wartość księgowa działki stanowi kwotę 23.370,00 zł i nie została wyksięgowana z ewidencji gruntów w 2012 r. Z zawiadomienia z dnia 28.11.2012 r. (wpływ 11.12.2012r. - Urząd Miasta i Gminy w) o

zmianach danych w ewidencji gruntów wynika, że działka nie stanowi mienia Gminy w związku z dokonaniem przekształceniem.

W dniu 27 marca 2012 r. Burmistrz Miasta i Gminy wydał decyzję w sprawie przekształcenia prawa użytkowania wieczystego w prawo własności nieruchomości oznaczonej ewidencyjnie jako dz. Nr 418/2 o pow. 46570 m² w miejscowości. Wartość księgową działki stanowi kwotę 15.270,00 zł i nie została wyksięgowana z ewidencji gruntów w 2012 r. Z zawiadomienia z dnia 22.06.2012 r. (wpływ 11.07.2012 r. - Urząd Miasta i Gminy) o zmianach danych w ewidencji gruntów wynika, że działka nie stanowi mienia Gminy w związku z dokonaniem przekształceniem.

W świetle powyższego, nie budziło wątpliwości RKO, iż spisu gruntów nie przeprowadzono drogą porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji wartości tych składników, co było wymagane art. 26 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 29 grudnia 1994 r. o rachunkowości. Przepis ten stanowi, że jednostki przeprowadzają na 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 nie wymienionych 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 – droga porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji wartości tych składników.

Zgodnie z ustaleniami RKO, w świetle obowiązujących w jednostce regulacji dotyczących inwentaryzacji, metody i sposób przeprowadzenia inwentaryzacji gruntów były zgodne z przepisami dotyczącymi inwentaryzacji tych składników majątkowych ustalonych w ustawie o rachunkowości. Faktyczna metoda przyjęta w Mieście i Gminie nie odpowiadała ustalonym przepisom prawnym.

Odnosząc się do wyjaśnień Obwinionego, że: „... ustawa nie zawiera precyzyjnych zasad opisujących techniki przeprowadzenia inwentaryzacji oraz nie precyzuje pojęcia odpowiednie dokumenty”, Komisja wskazała, iż nie trzeba dużej wiedzy, by ustalić, co stanowi podstawę ujęcia w ewidencji księgowej gruntów, ewentualnie jaki dokument stanowi podstawę do jego wyksięgowania. Obwiniony wydawał decyzje w sprawie przekształcenia

prawa użytkowania wieczystego, w prawo własności nieruchomości, powinien wiedzieć, iż zmniejsza w ten sposób majątek gminy. Zdaniem Komisji, nie sposób także uznać, iż w ciągu całej kadencji pełnienia funkcji Burmistrza nie podpisywał aktu notarialnego. Zatem jeśli gmina dokonywała zakupu majątku, to tym samym zwiększała mienie jednostki. Także stwierdzenia Obwinionego: „...ewentualny błąd sprowadza się do zapisów księgowych, a nie stosunków społecznych czy finansowych”, nie zasłużyły, w ocenie Komisji, na uwzględnienie. Wskazane przez Komisję zdarzenia mają wpływ na majątek gminy, a więc na sprawy finansowe jednostki. Nieujawnienie różnic w toku inwentaryzacji przyczyniło się do naruszenia zasady jawności sektora finansów publicznych. Informacja o stanie mienia jednostki w tej części była niezgodna ze stanem faktycznym. Obwiniony jako kierownik jednostki sektora finansów publicznych był odpowiedzialny za prawidłową realizację obowiązków dotyczących gospodarowania i ochrony mienia, winien podjąć działania w celu dokonania inwentaryzacji gruntów w sposób wymagany przepisami prawa. Jak wskazał Z-ca Rzecznika we wniosku o ukaranie, zasadność oceny postawionego zarzutu potwierdza orzeczenie GKO z dnia 29 listopada 2007 r., nr DF/GKO-4900-64/68/07/2818, gdzie stwierdzono, że „Przeprowadzenie w urzędzie inwentaryzacji w stosunku do gruntów jedynie poprzez weryfikację zestawień wartości i powierzchni gruntów z ewidencją księgową stanowi naruszenie dyscypliny finansów publicznych, bowiem inwentaryzacja została przeprowadzona przy zastosowaniu niewłaściwej metody.”.

Komisja wskazała, że 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. W przedmiotowej sprawie Obwiniony nie powierzył pracownikowi Urzędu obowiązku przeprowadzenia inwentaryzacji gruntów w sposób wymagany w art. 26 ust. 1 pkt 3 ustawy o rachunkowości, a zatem jest bezpośrednio odpowiedzialny za czyn określony w art. 18 pkt 1 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

Z racji pełnionej funkcji oraz powierzonych obowiązków Obwiniony powinien znać zasady gospodarki finansowej oraz konsekwencje ich naruszenia, a w razie wątpliwości interpretacyjnych powinien dokładnie przeanalizować sytuację i przepisy przed podjęciem decyzji, nie ograniczając się do dania wiary jednej opinii lub tej opinii, która zgodna była z

jego oczekiwaniami (orzeczenie GKO z dnia 26 lipca 2004 r.). Podniesione okoliczności nie uchylają zatem odpowiedzialności za stwierdzone naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

Komisja uznała, że Obwiniony działał bez zachowania ostrożności wymaganej w danych okolicznościach i chociaż nie miał bezpośredniego zamiaru popełnienia zarzucanego czynu, to możliwość ich popełnienia mógł przewidzieć. Obwiniony miał, obiektywnie rzecz biorąc, możliwość zgodnego z prawem zachowania się, dlatego należy stwierdzić, że można Obwinionemu przypisać odpowiedzialność w zakresie ww. naruszenia dyscypliny finansów publicznych.

Zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 2 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych odpowiedzialności tej podlegają kierownicy jednostek sektora finansów publicznych, a zatem Obwiniony jako osoba spełniająca przesłanki określone w ww. przepisach jest odpowiedzialny za naruszenie dyscypliny finansów publicznych określone w art.18 pkt 1 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

Przywołane wyjaśnienia Obwinionego, zdaniem Komisji, nie usprawiedliwiają działania niezgodnego z obowiązującymi przepisami i nie uchylają odpowiedzialności za stwierdzone naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Na kierowniku jednostki ciąży bowiem obowiązek zapewnienia w kierowanej przez siebie placówce takiej organizacji pracy, która pozwala na prawidłowe wykonywanie obowiązków jednostki (orzeczenie GKO z dn. 29.02.2004r. nr DDF/GKO/Odw.-88/117/2003). Podejmując się sprawowania funkcji kierowniczej w jednostce sektora finansów publicznych należy się liczyć również z możliwością wystąpienia różnych sytuacji nietypowych, nieoczekiwanych i odbiegających od przewidywań.

Komisja stwierdziła, że prowadzone postępowanie, wyjaśnienia złożone w sprawie, rodzaj naruszenia dyscypliny finansów publicznych spowodowało, iż nie znalazła żadnych okoliczności łagodzących, które pozwoliłyby jej odstąpić od wymierzenia kary, czy też umorzyć postępowanie. Czyn popełniony przez Obwinionego nie ma charakteru znikomej szkodliwości dla finansów publicznych. Czyny określone w ustawie o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, co do zasady, są czynami szkodliwymi. Nie można przy tym utożsamiać szkodliwości i szkody. Szkodliwość jest pojęciem szerszym, w

którym obok aspektu szkody w rozumieniu materialnym bierze się pod uwagę także inne elementy, np. wagę naruszonych obowiązków oraz sposób i okoliczności ich naruszenia. Fakt przeprowadzenia inwentaryzacji w sposób niezgodny z ustawą o rachunkowości zniekształcił obraz finansów publicznych Jednostki (aktywa).

Zważywszy na okoliczności wystąpienia naruszenia dyscypliny finansów publicznych, Komisja wymierzyła Obwinionemu pełniącemu w czasie wystąpienia naruszenia dyscypliny finansów publicznych funkcję Burmistrza, karę upomnienia. Kara upomnienia jest najniższą z kar wymierzanych za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Karę upomnienia Komisja wymierzyła uwzględniając dotychczasową niekaralność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych jak i to, iż nie pełni już funkcji Burmistrza oraz uznając, iż prowadzone postępowanie będzie bodźcem do przestrzegania wymogów określonych przepisami prawa i będzie zapobiegać naruszeniom dyscypliny finansów publicznych w przyszłości.

W odwołaniu Obwiniony zarzucił zaskarżonemu orzeczeniu:

1. sprzeczność istotnych ustaleń z treścią zebranego w sprawie materiału dowodowego, które miało wpływ na wynik sprawy, polegające na braku wszechstronnej oceny zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego, poprzez ustalenie, że Obwiniony nie powierzył pracownikowi Urzędy obowiązku przeprowadzenia inwentaryzacji gruntów w sposób wymagany art. 26 ust. 1 pkt. 2 ustawy o rachunkowości, albowiem w rzeczywistości nie dokonano jej przeprowadzenia zgodnie z ww. przepisem oraz instrukcją inwentaryzacyjną, co w konsekwencji doprowadziło do uznania, że Obwiniony jest bezpośrednio odpowiedzialny za czyn określony w art. 18 pkt. 1 ustawy, podczas gdy z zebranego w sprawie materiału dowodowego jednoznacznie wynika, iż przeprowadzenie inwentaryzacji mienia Gminy na koniec 2012 r. powierzono pracownikom Urzędu Miasta i Gminy, w sposób zgodny z ustawą o rachunkowości i obowiązującą instrukcją inwentaryzacyjną;
2. naruszenie przepisów prawa materialnego, tj. art. 26 ust. 1 pkt. 3 ustawy o rachunkowości w zw. z art. 18 pkt. 1 ustawy, poprzez błędne jego zastosowanie i przyjęcie, że sporządzona na dzień 31.12.2012 r. inwentaryzacja nie spełniała wymogów inwentaryzacji określonej ww. przepisie ustawy o rachunkowości,

albowiem zastosowano metodę porównania danych wynikających z ewidencji księgowej z danymi wynikającymi z ewidencji gruntów, zamiast porównania z odpowiednimi dokumentami, co doprowadziło do uznania, że w przedmiotowej sprawie doszło do naruszenia dyscypliny finansów publicznych w rozumieniu art. 18 pkt. 1 ustawy i w konsekwencji wymierzenia Obwinionemu kary upomnienia.

Obwiniony wniósł o uchylenie zaskarżonego orzeczenia w całości i umorzenie postępowania.

Obwiniony nie zgodził się z twierdzeniem Regionalnej Komisji Orzekającej, że jako kierownik jednostki miał wiedzę, co do tego że występowały zmiany własności gruntów, ponieważ wydawał decyzję w tej sprawie (dotyczy działek nr 584/1 oraz nr 418/2).

Uzasadniając zarzuty Obwiniony podniósł, że Regionalna Komisja Orzekająca w sposób nieuzasadniony przyjęła, że Obwiniony nie powierzył pracownikowi Urzędu obowiązku przeprowadzenia inwentaryzacji gruntów w sposób wymagany w art. 26 ust. 1 pkt. 3 ustawy o rachunkowości, co uzasadnia, w ocenie Komisji, bezpośrednią jego odpowiedzialność za czyn określony w art. 18 pkt. 1 Ustawy (str. 9 uzasadnienia).

Wskazał, że RKO nie wyjaśniła w żaden sposób, na jakiej podstawie uznała, że „faktyczna metoda przyjęta w Mieście i Gminie nie odpowiadała ustalonym przepisom prawnym” (str. 7 uzasadnienia). Regionalna Komisja Orzekająca nie wskazała, na czym oparła powyższe twierdzenia, nie wyjaśniła również, dlaczego nie przyjęła twierżeń Obwinionego w tym zakresie.

Podnieść należy, iż w wyjaśnieniach złożonych przez Obwinionego w piśmie z dnia 2 lutego 2015 r. zostało wskazane, że „do sytuacji będącej przyczyną obecnego postępowania doszło w wyniku działania pracowników Urzędu Miasta i Gminy, którym powierzono przeprowadzenie inwentaryzacji mienia Gminy na koniec roku 2012”. Powierzenie to odbyło się w sposób zgodny z technikami przeprowadzania inwentaryzacji, wynikającymi z instrukcji inwentaryzacyjnej stanowiącej załącznik nr 1 do zarządzenia nr 59 Burmistrza Miasta i Gminy z dnia 12.10.2007 r.

Ustosunkowując się do samego zarzutu naruszenia art. 26 ust. 1 pkt. 3 ustawy o rachunkowości w zw. z art. 18 pkt. 1 ustawy Obwiniony wskazał, że RKO ustaliła, że inwentaryzacja gruntów na dzień 31.12.2012 r. nie była sporządzona w sposób rzetelny, bowiem nie spełniała ona wymogów inwentaryzacji określonej w przepisie ustawy o rachunkowości, jak i przepisach wewnętrznych regulujących tę materię w Gminie. Zdaniem Komisji, za nieprawidłowe uznać należało przeprowadzenie inwentaryzacji metodą porównania danych wynikających z ewidencji księgowej z danymi wynikającymi z ewidencji gruntów, nie zaś z „*odpowiednimi dokumentami*” jak stanowi art. 26 ust. 1 pkt. 3 ustawy o rachunkowości. W ocenie Obwinionego nie można zaakceptować powyższego stanowiska Komisji.

Obwiniony podkreślił, że ustawa o rachunkowości nie zawiera precyzyjnych zasad opisujących techniki przeprowadzenia inwentaryzacji oraz nie precyzuje pojęcia „*odpowiednie dokumenty*”. Z powyższego sformułowania nie wynika w sposób jednoznaczny wykluczenie innych dokumentów, choćby takich jak ewidencja gruntów. RKO podała, że „*odpowiednimi dokumentami*”, o jakich mowa w tym przepisie są decyzje organu wykonawczego w tym zakresie, akty notarialne, decyzje komunalizujące mienie, jednak nie wskazała konkretnej regulacji prawnej, z której powyższe wynika, jak również nie powołała jakichkolwiek orzeczeń w tym zakresie. Podkreślił, że w żaden sposób nie można wywieść, że w art. 26 ust. 1 pkt. 3 ustawy o rachunkowości mowa jest tylko o dokumentach źródłowych, a zatem występujące w tej sprawie wątpliwości należy rozstrzygnąć na korzyść obwinionego. Zdaniem Obwinionego już tylko na tej podstawie brak jest podstaw do uznania, że w przedmiotowej sprawie doszło do naruszenia dyscypliny finansów publicznych określonego w art. 18 pkt. 1 ustawy.

Obwiniony nie zgodził się z twierdzeniem Komisji, jakoby „*wiedział, że w gminie występowały zmiany własności gruntów, bowiem wydawał decyzje w tej sprawie (...) w końcu zmiany własności gruntów nie występowały w sposób ciągły i można było zapamiętać te zdarzenia i uwzględnić je dokonując spisu*”. Podkreślił, że pełniąc funkcję Burmistrza, jako kierownik jednostki, podpisywał w ciągu roku wiele dokumentów o istotnej wadze i doniosłości prawnej nie mógł zatem wiedzieć i nie wiedział, że do konkretnych zmian własności dochodziło. Trudno zatem wymagać, aby kierownik jednostki mógł „zapamiętać” zdarzenia, jakie miały miejsce w danym roku, nie wspominając już o całej kadencji, jak próbuje sugerować Komisja (str. 9 uzasadnienia). Wskazał, że nie sposób sobie wyobrazić,

aby Obwiniony wiedział, że w spisie ujęto również te działki, które uległy przekształceniu z prawa użytkowania wieczystego w prawo własności. Powyższe rozumowanie RKO prowadzi do nałożenia na kierownika jednostki absurdalnych obowiązków, nie popartych ponadto żadnym przepisem prawa. Wskazał także, że omyłka w sporządzonej inwentaryzacji dotyczyła ujęcia raptem dwóch działek, z których wartość księgowa jednej z nich wynosiła 23.370 zł (dz. nr 584/1), zaś drugiej 15.270 zł (dz. nr 418/2), natomiast ogólna wartość gruntów w zatwierdzonym protokole inwentaryzacji stanowiła 3.862.584,00 zł. W porównaniu do całkowitej wartości gruntów jest to zatem wielkość stosunkowo niewielka, którą uznać należy za zwykłą omyłkę. Powyższe, wbrew stanowisku Komisji, nie miało jakiegokolwiek wpływu na sprawy finansowe Gminy. Podkreślił, że nie każdą zwykłą omyłkę uznać można za działanie nierzetelne. Nie można zatem przyjąć, że doszło do naruszenia zasady jawności sektora finansów publicznych, wręcz przeciwnie. O ewentualnym naruszeniu powołanej zasady można byłoby mówić tylko w przypadku, gdyby w sporządzonej inwentaryzacji nie doszło do ujawnienia jakichkolwiek gruntów, a taka sytuacja nie miała miejsca w niniejszej sprawie.

Zdaniem Obwinionego z powyższego wynika, że waga popełnionego czynu była znikoma, bowiem ewentualny błąd sprowadzał się do zapisów księgowych, nie zaś stosunków społecznych czy też finansowych; nie doszło w żadnym razie do uszczuplenia środków publicznych.

Główna Komisja Orzekająca w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych, dalej zwana: „GKO” stwierdza, co następuje.

Orzeczenie RKO jest prawidłowe pod względem formalnym oraz zawiera właściwą ocenę wszystkich okoliczności sprawy. Ocena ta doprowadziła RKO do prawidłowego rozstrzygnięcia w zakresie przypisania odpowiedzialności, winy Obwinionego, szkodliwości dla finansów publicznych i wymiaru kary.

Art. 24 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych obliguje do analizy stanów prawnych mających zastosowanie do rozpoznawanej sprawy obowiązujących w dniu popełnienia naruszenia i orzekania w sprawie. GKO stwierdza, że w niniejszej sprawie stan prawny nie zmienił się w taki sposób, aby któreś z przepisów były korzystniejsze dla Obwinionego, dlatego zastosowano przepisy obowiązujące w dniu orzekania.

Stan faktyczny sprawy nie budzi wątpliwości i został rzetelnie udokumentowany. Jedyną okolicznością wymagającą odniesienia się jest to czy, jak twierdzi Obwiniony, powierzył obowiązki w zakresie inwentaryzacji innemu pracownikowi (pracownikom) jednostki. GKO, po analizie materiału dowodowego stwierdza, że nic nie wskazuje na to, aby powierzenie takie miało miejsce. Strona Obwiniona nie wskazała źródła takiego upoważnienia, nie wniosła także o uzupełnienie materiału dowodowego w tym zakresie, mimo sugestii składu orzekającego GKO w czasie rozprawy. W takim przypadku należało uznać za bezsporne ustalenia kontroli przeprowadzonej w jednostce, z których wynika, że w dokumentacji znajdującej się w jednostce nie znajdował się dokument, z którego wynikałoby powierzenie obowiązków w zakresie inwentaryzacji innym osobom. Dlatego GKO potwierdziła ustalenia RKO, że odpowiedzialność za nieprawidłowości w sposobie przeprowadzenia inwentaryzacji ponosi Obwiniony.

GKO podzieliła ocenę RKO dotyczącą wystąpienia nieprawidłowości polegających na przeprowadzeniu inwentaryzacji gruntów według stanu na 31.12.2012 r. w sposób niezgodny z art. 26 ust. 1 pkt 3 ustawy o rachunkowości, przez porównanie danych wynikających z ewidencji księgowej z danymi wynikającymi z ewidencji gruntów dla poszczególnych działek, zamiast przez porównanie danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami źródłowymi i weryfikacji wartości tych składników. Nie ulega wątpliwości, że ustawodawca, posługując się określeniem „odpowiednie dokumenty”, nie ustalił katalogu dokumentów. Nie jest to jednak zaniedbanie ze strony ustawodawcy, ale działanie wynikające z potrzeby nieograniczania sposobu dokumentowania poszczególnych decyzji gospodarczych, które ze swej natury są indywidualne i różnorodne. Na kanwie niniejszej sprawy można mówić co najmniej o kilku różnych „odpowiednich dokumentach”- i tak; akt notarialny, faktura zakupu, umowa darowizny itp. będą odpowiednimi dokumentami wprowadzenia gruntów do ewidencji księgowej – decyzja o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego w prawo własności jest „odpowiednim dokumentem” wyksięgowania ze stanu posiadania mienia gminy dwóch działek. GKO podkreśla, aktywa gminy w postaci gruntów, zgodnie z art. 3 ust.1 pkt. 12 ustawy o rachunkowości, powstają w wyniku dokonanych w przeszłości operacji lub zdarzeń; są kontrolowane przez jednostkę i mają wiarygodnie ustaloną wartość. Warunkiem wykazania aktywów w bilansie, m.in. bilansie gminy jest ich istnienie rzeczowe i finansowe oraz sprawowanie nad nimi kontroli. Sprawdzeniu tych warunków służy przeprowadzana na dzień 31grudnia każdego roku

obrotowego inwentaryzacja zgodnie z art.2 6 ust.1 pkt.3 ustawy o rachunkowości poprzez porównanie stanu księgowego z „odpowiednimi dokumentami” – potwierdzającymi stan gruntów w ewidencji księgowej. W niniejszej sprawie inwentaryzacji gruntów dokonano porównując stany ewidencyjne z ewidencji księgowej ze stanem z ewidencji gruntów dla poszczególnych działek. Przeprowadzona w ten sposób weryfikacja przez niezastosowanie porównania z „odpowiednimi dokumentami”, jakimi m.in. były decyzje o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego w prawo własności, spowodowało, że inwentaryzacji tej nie można uznać za poprawną, bowiem nie potwierdziła ona rzeczywistego stanu posiadania gruntów w Gminie. GKO zauważa, że ograniczenie porównania stanu księgowego gruntów z zestawieniem powierzchni poszczególnych działek nie spełniło wymogu przeprowadzenia weryfikacji i faktycznie nie ujawniło różnic inwentaryzacyjnych spowodowanych przekształceniem prawa wieczystego użytkowania gruntów w prawo własności gruntów. Ponieważ inwentaryzacja ma doprowadzić do ustalenia stanu całkowicie zgodnego z rzeczywistością, odpowiednie dokumenty muszą nosić cechy autentyczności i gwarantować, że informacje w nich zawarte są prawdziwe. Cechy powyższe noszą natomiast wyłącznie dokumenty źródłowe. Wszystkie inne, dokumenty wtórne, zawierające informację przetworzoną ze swojej natury zawierać mogą treści zniekształcone lub nieaktualne. Taką informacją jest i w niniejszej sprawie to się potwierdziło, informacja z ewidencji gruntów. Wątpliwości budzić może nawet to, czy ewidencja gruntów stanowi dokument, skoro ma charakter wtórny w stosunku do dokumentów źródłowych. Powyższą ocenę potwierdza przywołane przez RKO orzeczenia GKO z dnia 29 listopada 2007 r., nr DF/GKO-4900-64/68/07/2818 oraz stanowiska doktryny. W przypadku inwentaryzacji gruntów – w trakcie weryfikacji sprawdza się, czy jednostka dysponuje dokumentami stwierdzającymi jej prawny tytuł do gruntu o danej powierzchni i lokalizacji oraz czy w księgach wartość gruntu wykazana jest w prawidłowej wielkości (Ustawa o rachunkowości. Komentarz, wyd. III, Ewa Walińska (red.), publ. Lex).

Należy także zauważyć, a jest to okoliczność notoryjna, że jednostki samorządu terytorialnego nie radzą sobie z prowadzeniem ewidencji gruntów, szereg nieprawidłowości ujawniły kolejne kontrole, m.in. kontrola Najwyższej Izby Kontroli. Świadomość, że ewidencja gruntów nie jest źródłem rzetelnych informacji powinna być także udziałem Obwinionego.

GKO potwierdziła także ustalenia RKO i ocenę sprawy w zakresie możliwości przypisania winy Obwinionemu. Należy podkreślić, że od osoby kierującej jednostką sektora finansów publicznych wymaga się szczególnej staranności przy wykonywaniu obowiązków obejmujących szeroko rozumianą gospodarkę finansową. Osoba taka powinna znać przepisy, posiadać odpowiednie umiejętności i doświadczenie. W szczególności Obwiniony powinien wiedzieć, że ma możliwość powierzenia obowiązków innym pracownikom oraz, że w przypadku braku takiego powierzenia odpowiedzialność spoczywać będzie wyłącznie na kierowniku jednostki. Nie powierzając obowiązków w zakresie inwentaryzacji, Obwiniony albo nie miał świadomości niepowierzenia obowiązków, albo musiał zakładać, że zweryfikuje poprawność inwentaryzacji samodzielnie, albo zlekceważył ewentualne konsekwencje nieprawidłowości i bezpodstawnie zaufał osobom wykonującym poszczególne czynności. W każdym jednak przypadku świadczyłyby to o niedołożeniu należytej staranności i winie Obwinionego.

GKO nie przychyliła się do oceny szkodliwości naruszenia przedstawionej przez Obwinionego. W szczególności zwrócić należy uwagę, że w wyniku błędnie przeprowadzonej inwentaryzacji nie uzyskano celu, jaki powinno się osiągnąć, czyli uzyskania prawdziwej informacji o stanie majątku jednostki. Nie ma przy tym znaczenia, że w wyniku nieprawidłowości jednostka nie poniosła wymiernej szkody finansowej, trudno w ogóle o wystąpienie takiej szkody w przypadku naruszenia określonego w art. 18 ust. 1 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Należy przyjąć, że naruszenie polegające na przeprowadzeniu inwentaryzacji w sposób niezgodny z przepisami ustawy o rachunkowości nie wywołuje bezpośrednich skutków finansowych, dlatego ocena szkodliwości takiego naruszenia obejmować powinna wagę naruszonych obowiązków, sposób i okoliczności naruszenia oraz jego skutki. W rozpoznawanej sprawie naruszono istotny obowiązek; dane wynikające z ewidencji księgowej porównano z danymi wynikającymi z ewidencji gruntów dla poszczególnych działek, zamiast poprzez porównanie danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami źródłowymi, co naraziło jednostkę na daleko idące zafałszowanie stanu majątku jednostki. Posłużenie się wyłącznie ewidencją gruntów mogło doprowadzić do wystąpienia szeregu innych nieprawidłowości. Nie można zatem w żadnym razie zgodzić się z twierdzeniem Obwinionego, jakoby o szkodliwości można mówić wyłącznie wtedy, gdyby tej inwentaryzacji w ogóle nie przeprowadzono. Twierdzenie takie świadczy natomiast o tym, że Obwiniony nie przykładał

należytej wagi do obowiązków dotyczących inwentaryzacji. To z kolei, potwierdza trafność rozstrzygnięcia RKO w zakresie wymiaru kary, a w szczególności niezastosowania w tym przypadku instytucji odstąpienia od wymierzenia kary.

Wobec powyższego, Główna Komisja Orzekająca orzekła jak w sentencji.