



ORZECZENIE
GŁÓWNEJ KOMISJI ORZEKAJĄCEJ W SPRAWACH
O NARUSZENIE DYSCYPLINY FINANSÓW PUBLICZNYCH

Warszawa, dnia 7 stycznia 2013 r.

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

Przewodniczący:	<i>Przewodniczący GKO:</i>	Jan Pyrcak (spr.)
Członkowie:	<i>Członek GKO:</i>	Barbara Potocka
	<i>Członek GKO:</i>	Maciej Berek
Protokolant:		Anna Jedlińska

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

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 7 stycznia 2013 r. odwołania **Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych** od orzeczenia Regionalnej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Kielcach z dnia 7 sierpnia 2012 r. nr KDF-53/38/2012, którym umorzono postępowanie w sprawie – ze względu na znikomą szkodliwość dla finansów publicznych – prowadzone przeciwko Obwinionej (...), zam. (...), pełniącej w czasie zarzucanego naruszenia dyscypliny finansów publicznych funkcję Skarbnika Gminy (...), od zarzutu naruszenia dyscypliny finansów publicznych określonego w art. **18 pkt 1** ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz. U. z 2005 r. Nr 14, poz. 114 z późn. zm.) - zwanej dalej ustawą, polegającego na zaniechaniu przeprowadzenia na dzień 31 grudnia 2010 r. inwentaryzacji drogą porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji wartości tych należności z tytułu dochodów budżetowych, w tym należności podatkowych ujętych na koncie 221 „Należności z tytułu dochodów budżetowych”, czym naruszyła art. 26 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości,

na podstawie art. 147 ust. 1 pkt 3 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych uchyla zaskarżone orzeczenie w całości i przekazuje sprawę do ponownego rozpoznania przez Regionalną Komisję Orzekającą w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Kielcach.

Pouczenie:

Od niniejszego orzeczenia środek zaskarżenia nie przysługuje.

Uzasadnienie

Orzeczeniem z dnia 7 sierpnia 2012 r. nr KDF-53/38/2012, Regionalna Komisja Orzekająca w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Kielcach, na podstawie art. 78 ust. 1 pkt 7 w związku z art. 28 ust. 1 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz. U. z 2005 r. Nr 14, poz. 114 z późn. zm.) - zwanej dalej ustawą, umorzyła postępowanie przeciwko (...), obwinionej o naruszenie dyscypliny finansów publicznych określone w art. 18 pkt 1 ustawy polegające na tym, że pełniąc funkcję skarbnika Gminy (...) zaniechała przeprowadzenia na dzień 31 grudnia 2010 r. inwentaryzacji drogą porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji wartości tych należności podatkowych ujętych na koncie 221 „Należności z tytułu dochodów budżetowych”, czym naruszyła art. 26 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2009 r. Nr 152, poz. 1223 z późn. zm.).

W uzasadnieniu orzeczenia Regionalna Komisja Orzekająca stwierdziła, że na koniec 2010 r. stan należności (saldo Wu konta 221) „Należności z tytułu dochodów budżetowych” wynosił 55 929,42 zł, natomiast stan nadpłat (saldo Ma) wynosił 2 055,66 zł – stany te nie zostały objęte inwentaryzacją na dzień 31 grudnia 2010 r.

W toku przeprowadzonego postępowania Obwiniona wyjaśniła, że nieprzeprowadzenie inwentaryzacji drogą porównania ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji wartości tych należności z tytułu dochodów budżetowych ujętych

na koncie 221 powstało w wyniku nadmiaru obowiązków oraz przeoczenia. W wyjaśnieniach złożonych Rzecznikowi Dyscypliny Finansów Publicznych, Obwiniona wskazała, że przeoczenie spowodowane zostało utratą najbliższej osoby, tj. nagłą śmiercią ojca. Obwiniona nadmieniła ponadto, że nieprawidłowość ta została usunięta na koniec 2011 r. – dokonano wówczas weryfikacji należności z tytułu dochodów budżetowych ujętych na koncie 221.

Oceniając stan faktyczny, Regionalna Komisja Orzekająca stwierdziła, że doszło do naruszenia dyscypliny finansów publicznych określonego w art. 18 pkt 1 ustawy. (...), zatrudniona w Urzędzie Gminy (...) na stanowisku Skarbnika pismem z 5 stycznia 2009 r. miała powierzone obowiązki i odpowiedzialność w zakresie prowadzenia rachunkowości. W ocenie Komisji Orzekającej I instancji, zgodnie z art. 4 ust. 3 pkt 3 ustawy o rachunkowości, rachunkowość jednostki obejmuje okresowe ustalanie lub sprawdzanie drogą inwentaryzacji rzeczywistego stanu aktywów i pasywów. Odpowiedzialność (...) jest faktem bezspornym. Zachowanie Obwinionej było sprzeczne z dyspozycją art. 26 ust. 1 pkt 3 oraz art. 27 ust. 2 ustawy o rachunkowości.

Komisja Orzekająca I instancji podkreśliła, że prawidłowo przeprowadzona inwentaryzacja ma potwierdzić stan majątku (aktywów i pasywów bilansu) każdej jednostki, a w szczególności jednostki sektora finansów publicznych gospodarującej środkami publicznymi. Bilans jednostki sporządzony bez prawidłowo przeprowadzonej inwentaryzacji jest bilansem nierzetelnym.

Ustosunkowując się do wyjaśnień złożonych przez Obwinioną, Komisja Orzekająca I instancji uznała, że nie mogą one stanowić okoliczności zwalniających od odpowiedzialności. Komisja, oceniając wagę naruszonych obowiązków, sposób i okoliczności naruszenia, a także skutki naruszenia uznała, że, mimo wypełnienia przez Obwinioną znamion czynu stanowiącego naruszenie dyscypliny finansów publicznych, należy orzec o umorzeniu postępowania na podstawie przepisu art. 78 ust. 1 pkt 7 w związku z art. 28 ust. 1 ustawy, wobec znikomego stopnia szkodliwości dla finansów publicznych.

Niedopełnienie obowiązku w zakresie zaniechania inwentaryzacji było wynikiem niezamierzonego błędu, a finanse publiczne nie doznały uszczerbku.

W ocenie Komisji Orzekającej I instancji, przeprowadzone postępowanie spełniać będzie cel w postaci społecznego oddziaływania oraz wpłynie zapobiegawczo i dyscyplinująco na postępowanie Obwinionej.

10 września 2012 r. Rzecznik Dyscypliny Finansów Publicznych w Kielcach skierował do Przewodniczącego Głównej Komisji Orzekającej w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych odwołanie od orzeczenia Regionalnej Komisji Orzekającej w Kielcach dnia 7 sierpnia 2012 r. W odwołaniu na niekorzyść Obwinionej (...), Rzecznik zarzucił zaskarżonemu orzeczeniu obrazę ar. 28 ustawy i wniósł o uchylenie orzeczenia oraz przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania.

Zdaniem Rzecznika, Regionalna Komisja Orzekająca błędnie oceniła szkodliwość zarzucanego czynu dla finansów publicznych. Obwiniona, jako skarbnik jednostki jest odpowiedzialna bezpośrednio za finanse jednostki, a rzetelne przeprowadzenie i rozliczenie inwentaryzacji jest podstawowym mechanizmem kontrolnym, który, przez porównanie danych wynikających z ksiąg rachunkowych z dokumentami, ma na celu wykazanie nieprawidłowości. Komisja Orzekająca I instancji wskazała na ten aspekt naruszenia, ale ostatecznie błędnie oceniła wagę naruszenia i uznała znikomą szkodliwość dla finansów publicznych.

Umorzenie postępowania w sytuacji, gdy skarbnik nie dopełniła jednego z podstawowych obowiązków może doprowadzić do lekceważenia stosunku do nałożonych na nią obowiązków i na pewno takie orzeczenie nie spełni celu w postaci społecznego oddziaływania i nie będzie służyło zapobieganiu tego typu naruszeniom w przyszłości.

Rozpatrując odwołanie, Główna Komisja Orzekająca zauważyła, co następuje.

GKO rozważyła w pierwszej kolejności stan prawny, który zostanie przyjęty jako podstawa wydanego rozstrzygnięcia. Stosownie do art. 24 ustawy, jeżeli w czasie orzekania w sprawie o naruszenie dyscypliny finansów publicznych obowiązuje ustawa inna niż w czasie popełnienia tego naruszenia, stosuje się ustawę nową, z tym, że należy stosować ustawę obowiązującą w czasie popełnienia naruszenia, jeżeli jest ona względniejsza dla sprawcy. 11 lutego 2012 r. weszła w życie nowelizacja ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych dokonana ustawą z dnia 19 sierpnia 2011 r. o zmianie ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 240, poz. 1429). Ustawa nowelizująca w istotny sposób zmieniła sposób uregulowania podmiotowego i przedmiotowego zakresu odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych oraz wprowadziła szereg modyfikacji, które

należy rozważyć podejmując decyzję o wyborze stanu prawnego będącego podstawą orzekania.

GKO uznała, że, zgodnie z art. 24 ust. 1 ustawy, rozpozna sprawę na podstawie stanu prawnego obowiązującego w dniu orzekania. Regulacja art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy nie pogorszyła sytuacji prawnej Obwinionej, zmiana art. 28 ma charakter doprecyzowujący i nie powoduje niekorzystnej zmiany zakresu karalności, natomiast zmiana art. 146 ust. 2 ustawy wprowadza korzystne dla Obwinionej ograniczenie w zakresie orzekania przez GKO, jako organ odwoławczy co do istoty sprawy. Zmiana ta ma na celu zagwarantowanie realizacji zasady dwuinstancyjności postępowania i prawa do obrony. Co prawda GKO wypracowała linię orzeczniczą rozszerzającą wykładnię obowiązującego przed cyt. nowelizacją brzmienia art. 146 ust. 2, ale zgodna z tą wykładnią nowelizacja przepisu jest dla Obwinionej korzystna zwłaszcza z uwagi na brzmienie art. 150 ust. 2 ustawy, zgodnie z którym wskazania GKO co do dalszego postępowania są wiążące dla komisji orzekającej, której przekazano sprawę do ponownego rozpoznania.

W sprawie będącej przedmiotem odwołania nie budzi wątpliwości stan faktyczny. Z ustaleń kontroli przeprowadzonej przez Regionalną Izbę Obrachunkową w Kielcach wynika jednoznacznie, że (...) - Skarbnik Gminy (...), zaniechała przeprowadzenia na dzień 31 grudnia 2010 r. inwentaryzacji drogą porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji wartości tych należności z tytułu dochodów budżetowych, w tym należności podatkowych ujętych na koncie 221 „Należności z tytułu dochodów budżetowych”. W toku postępowania Obwiniona nie kwestionowała tego faktu.

Zaniechanie przeprowadzenia lub rozliczenia inwentaryzacji albo przeprowadzenie lub rozliczenie inwentaryzacji sposób niezgodny z przepisami ustawy o rachunkowości wyczerpuje znamiona naruszenia dyscypliny finansów publicznych określonego w art. 18 pkt 1 ustawy w związku z naruszeniem przepisu art. 26 ust. 1 pkt 3 ustawy o rachunkowości. Każdy czyn penalizowany w ustawie o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych jest czynem szkodliwym dla finansów publicznych. Stopień szkodliwości konkretnego czynu dla ładu finansów publicznych musi być oceniony przez organ orzekający.

Ustawodawca pozostawił organom prowadzącym postępowanie w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych określenie stopnia szkodliwości czynu dla finansów publicznych. Ustawodawca jednocześnie ograniczył całkowitą dowolność organów orzekających, określając w art. 28 ustawy, wytyczne dla dokonywania takiej oceny.

Stosownie do art. 28 ust. 1 ustawy nie dochodzi się odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, którego stopień szkodliwości dla finansów publicznych jest znikomy.

W myśl art. 28 ust. 1a ustawy przy ocenie stopnia szkodliwości dla finansów publicznych uwzględnia się wagę naruszonych obowiązków, sposób i okoliczności ich naruszenia a także skutki naruszenia.

Stwierdzenie znikomej szkodliwości czynu nie oznacza, że zachowanie sprawcy było poprawne, lecz jest przesłanką niedochodzenia odpowiedzialności.

Stwierdzając znikomą szkodliwość czynu dla finansów publicznych, komisja orzekająca powinna wnikliwie i maksymalnie szeroko uzasadnić tok rozumowania, który doprowadził do takich, a nie innych wniosków. W szczególności należy stosownie do wskazanego art. 28 ust. 1a ustawy poddać ocenie wagę naruszonych obowiązków oraz sposób, okoliczności czynu, a więc wszystkie zdarzenia, które miały wpływ na popełnienie czynu i motywy działania. Ocenic należy także skutki naruszenia dyscypliny finansów publicznych.

Wszystkie te elementy powinny być zawarte w uzasadnieniu orzeczenia. Tylko takie uzasadnienie, które wskazuje faktyczne i prawne aspekty sprawy i przedstawia logiczny proces, który doprowadził do określonej oceny, umożliwia zbadanie prawidłowości rozumowania komisji I instancji. GKO wielokrotnie wskazywała, że niedostateczne uzasadnienie jest istotną wadą orzeczenia.

W niniejszej sprawie Regionalna Komisja Orzekająca nie wskazała przesłanek, na podstawie których wywiodła ocenę znikomej szkodliwości dla finansów publicznych czynu zarzucanego (...). Lakoniczność tej części uzasadnienia nie pozwala na merytoryczną ocenę uzasadnienia. Koncepcja postępowania odwoławczego przyjęta przez ustawę zakłada, że istotą odwołania jest żądanie oceny prawidłowości zaskarżonego rozstrzygnięcia, a nie żądanie ponownego rozpatrzenia sprawy. Rolą GKO jest przede wszystkim kontrola orzeczenia.

GKO, nie poddała ocenie zarzutu Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych o obrazie art. 28 ustawy; taka ocena stosownie do art. 150 ust. 2 ustawy byłaby dla Komisji Orzekającej I instancji wiążąca. Godziłoby to w zasadę swobody uznania komisji orzekającej i przesądziło wpływie GKO na orzeczenie komisji orzekającej I instancji.

GKO przekazując sprawę do ponownego rozpoznania oczekuje wnikliwej oceny materiału dowodowego i pełnego uzasadnienia podjętego orzeczenia. GKO wskazuje także na konieczność rozważenia przez Komisję Orzekającą I instancji, czy „przeprowadzone postępowanie spełniać będzie cel w postaci społecznego oddziaływania oraz wpłynie zapobiegawczo i dyscyplinująco na postępowanie Obwinionej”. Jest to niezbędne wobec faktu, że 22 września 2011 r. Komisja Orzekająca I instancji wydała wobec (...) orzeczenie, w którym uznano ją winną naruszenia dyscypliny finansów publicznych określonego w art. 18 pkt 1 ustawy i odstąpiono od wymierzenia kary.

Mając na uwadze powyższe Główna Komisja Orzekająca orzekła jak w sentencji.