



ORZECZENIE
GŁÓWNEJ KOMISJI ORZEKAJĄCEJ W SPRAWACH
O NARUSZENIE DYSCYPLINY FINANSÓW PUBLICZNYCH

Warszawa, dnia 9 lipca 2018 r.

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

Przewodniczący:	<i>Członek GKO:</i>	Sławomir Franek
Członkowie:	<i>Członek GKO:</i>	Leszek Bielecki (spr.)
	<i>Członek GKO:</i>	Emil Kawa
Protokolant:		<i>Bartosz Glusko</i>

przy udziale Zastępcy Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych **Jacka Krawczyka**, po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 9 lipca 2018 r. odwołania wniesionego przez Obwinionego (...) pełniącego w czasie zarzucanego naruszenia dyscypliny finansów publicznych funkcję Dyrektora (...), od orzeczenia Regionalnej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej we Wrocławiu z dnia 22 lutego 2018 r., sygn. akt:RKO.WR.701.51.2017, RKO.WR.711.52.2017, w zakresie w którym Komisja, uznała (...) (cytat z sentencji) „, za winnego naruszenia dyscypliny finansów publicznych w rozumieniu:

a) art. 18 pkt 2 u.o.n.d.f.p., polegającego na niesporządzeniu oraz nieprzekazaniu w terminie sprawozdań z wykonania procesów gromadzenia środków publicznych i ich rozdysponowania oraz wykazaniu w sprawozdaniach danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej, a mianowicie:

- nie sporządzono sprawozdania Rb-N – kwartalnego sprawozdania o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych za okres IV kwartałów 2016 r.,
- nie sporządzono sprawozdania Rb-30S z wykonania planów finansowych samorządowych zakładów budżetowych za okres IV kwartałów 2016 r.,
- w sprawozdaniach Rb-30S z wykonania planów finansowych samorządowych zakładów budżetowych za III i IV kwartał 2015 r. oraz za I i II kwartał 2016 r. wykazano dane niezgodne z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej, czym naruszono przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz.U. poz. 119 oraz z 2015 r. poz. 459 i 1511);

b) art. 18 pkt 1 u.o.n.d.f.p., polegającego na przeprowadzeniu i rozliczeniu inwentaryzacji na dzień 31 grudnia 2015 r. w sposób niezgodny z przepisami art. 26 i 27 u.o.r.,”.

Komisja Orzekająca I instancji odstąpiła od wymierzenia kary Obwinionemu i obciążyła obowiązkiem zwrotu kosztów postępowania na rzecz Skarbu Państwa w wysokości 316,18 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 2017 r. poz. 1311 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

Orzeczeniem z dnia 22 lutego 2018 r., sygn. akt RKO.WR.701.51.2017 Regionalna Komisja Orzekająca w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej we Wrocławiu uznała Pana (...), pełniącego w czasie popełnienia zarzucanego czynu funkcję Dyrektora (...) winnym naruszenia dyscypliny finansów publicznych określonego w :

a) art. 18 pkt 2 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz. U. z 2017 r. poz. 1311 z późn. zm.), zwanej uondfp, polegającego na niesporządzeniu oraz nieprzekazaniu w terminie sprawozdań z wykonania procesów gromadzenia środków publicznych i ich rozdysponowania oraz wykazaniu w sprawozdaniach danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej, a mianowicie:

- nie sporządzono sprawozdania Rb-N – kwartalnego sprawozdania o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych za okres IV kwartałów 2016 r.,
- nie sporządzono sprawozdania Rb-30S z wykonania planów finansowych samorządowych zakładów budżetowych za okres IV kwartałów 2016 r.,
- w sprawozdaniach Rb-30S z wykonania planów finansowych samorządowych zakładów budżetowych za III i IV kwartał 2015 r. oraz za I i II kwartał 2016 r. wykazano dane niezgodne z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej, czym naruszono przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz.U. poz. 119 oraz z 2015 r. poz. 459 i 1511);

b) art. 18 pkt 1 uondfp., polegającego na przeprowadzeniu i rozliczeniu inwentaryzacji na dzień 31 grudnia 2015 r. w sposób niezgodny z przepisami art. 26 i 27 ustawy z dnia 29

września 1994 r. o rachunkowości (tekst jedn. Dz. U. z 2016 r. poz. 1047 ze zm.), zwaną dalej uor.

- na podstawie art. 31 ust. 1 uondfp Komisja I Instancji – odstąpiła od wymierzenia kary oraz
- na podstawie art. 167 ust. 1 uondfp Komisja I Instancji obciążyła Obwinionego kosztami postępowania w wysokości 316,18 zł.

Regionalna Komisja Orzekająca ustaliła w toku postępowania, że Obwiniony pozostaje osobą odpowiedzialną za dokonane czyny na podstawie art. 4 ust. 1 pkt 2 uondfp w związku z art. 53 ust. 1 oraz art. 41 ust 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (tekst jedn. Dz. U. z 2017 r., poz. 2077), zwaną dalej ufp, jak również w oparciu o art. 18 pkt 1 uondfp, jako kierownik jednostki budżetowej. Ponadto Komisja podniosła, że art. 18 pkt 2 uondfp przewiduje odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych poprzez niesporządzenie lub nieprzekazanie w terminie sprawozdania z wykonania procesów gromadzenia środków publicznych i ich rozdysponowania albo wykazanie w tym sprawozdaniu danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej. Czyny przypisane Obwinionemu wyczerpują znamiona przywołanego przepisu, bowiem jak wynika ze zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego, w analizowanym stanie faktycznym nie dochowano terminów określonych w załączniku nr 44 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej w związku z par. 17 ust. 1 pkt 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz. U. z 2016 r., poz. 1015) oraz w załączniku nr 7 do 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) w związku z par. 8 ust. 2 pkt 2 tego rozporządzenia, z których wynikał obowiązek przekazywania przedmiotowych sprawozdań zarządowi jednostki samorządu terytorialnego do dnia 1 lutego następującego po upływie okresu sprawozdawczego.

Natomiast obowiązek przeprowadzenia inwentaryzacji wynika z art. 4 ust. 3 pkt 3 uor, który wskazuje, że rachunkowość jednostki obejmuje okresowe ustalanie lub sprawdzanie drogą inwentaryzacji rzeczywistego stanu aktywów i pasywów. Zgodnie z przepisami art. 26 ust. 1 pkt 3 uor, jednostki przeprowadzają na ostatni dzień każdego roku obrotowego inwentaryzację środków trwałych, gruntów oraz określonych praw.

Stosownie do art. 26 ust. 3 pkt 1 uor, termin i częstotliwość inwentaryzacji określone w ust. 1 uważa się za dotrzymane, jeżeli inwentaryzację składników aktywów (z określonymi

wyłączeniami), zgodnie z art. 17 ust. 2 pkt 4 uor – rozpoczęto nie wcześniej niż 3 miesiące przed końcem roku obrotowego, a zakończono do 15 dnia następnego roku. Ustalenie zaś stanu nastąpiło przez dopisanie lub odpisanie od stanu stwierdzonego drogą spisu z natury lub potwierdzenia salda - przychodów lub rozchodów) jakie nastąpiły między datą spisu lub potwierdzenia a dniem ustalenia stanu wynikającego z ksiąg rachunkowych, przy czym stan wynikający z ksiąg rachunkowych nie może być ustalony po dniu bilansowym. W rozumieniu art. 27 uor, przeprowadzenie i wyniki inwentaryzacji należy odpowiednio udokumentować i powiązać z zapisami ksiąg rachunkowych. Ujawnione w toku inwentaryzacji różnice między stanem rzeczywistym a stanem wykazanim w księgach rachunkowych należy wyjaśnić i rozliczyć w księgach rachunkowych tego roku obrotowego, na który przypadał termin inwentaryzacji.

Regionalna Komisja Orzekająca na podstawie art. 36 ust. 1 uondfp zastosowała nadzwyczajny środek, jakim jest odstępianie od wymierzenia kary. W tym zakresie wzięto pod uwagę dotychczasową niekaralność Obwinionego za naruszenie dyscypliny finansów publicznych oraz rodzaj i okoliczności naruszenia dyscypliny finansów publicznych. Obwiniony bowiem podjął szereg działań po ujawnieniu nieprawidłowości, które miały na celu uniknięcie skutków tych nieprawidłowości poprzez zwiększenie zatrudnienia w księgowości, w tym nowej osoby na stanowisku Głównego Księgowego. W ocenie Komisji I Instancji samo postępowanie w sprawie naruszenia dyscypliny finansów publicznych spełniło swój cel dyscyplinujący, zapobiegawczy i edukacyjny.

Od orzeczenia Komisji Orzekającej I Instancji pismem z dnia 30 marca 2018 r. Obwiniony odwołał się. Odwołując się od orzeczenia Komisji I Instancji, Obwiniony wniósł o uchylenie zaskarżonego orzeczenia w całości i uniewinnienie, a ewentualnie o uchylenie zaskarżonego orzeczenia w całości i umorzenie postępowania na podstawie art. 78 ust. 1 pkt 7 w związku z art. 28 ust. 1 i ust. 1a uondfp.

Zaskarżonemu orzeczeniu Obwiniony zarzucił :

- 1) naruszenie art. 19 ust. 2 uondfp, poprzez przyjęcie odpowiedzialności Obwinionego na zasadzie ryzyka, pomijając kwestie zawinienia, czyli niewzięcie pod uwagę w pierwszej kolejności kwestii, czy mamy do czynienia w przedmiotowej sprawie z winą Obwinionego,
- 2) naruszenie art. 89 ust. 1 w związku z art. 19 ust. 2 uondfp, poprzez nierozważenie w sposób wyczerpujący zebranego materiału dowodowego, w szczególności poprzez nieuwzględnienie okoliczności wskazanych przez Obwinionego w

pismach poprzedzających rozprawę przed RKO i powtórzonych przed Składem Orzekającym w dniu 22.02.2018 r. na rozprawie w kwestii zasadności uniewinnienia Obwinionego,

- 3) Naruszenie art. 78 ust. 1 w związku z art. 28 ust. 1 i ust. 1a uondfp poprzez zaniechanie umorzenia postępowania pomimo, że nie doszło u Obwinionego do odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, gdyż stopień szkodliwości dla finansów publicznych jego czynów był znikomy.

W uzasadnieniu odwołania Obwiniony zasadniczo podniósł dwie kwestie. Przede wszystkim wskazuje, że w całym postępowaniu i wydanym w rezultacie jego przeprowadzenia zaskarżonym orzeczeniu – nie odniesiono się do okoliczności winy Obwinionego. Zatem w jego ocenie Komisja I Instancji nie przeanalizowała sprawy w aspekcie art. 19 ust. 2 uondfp, zaś w każdym przypadku podstawą odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych jest okoliczność winy. Ponadto Obwiniony podnosi, że Komisja w I Instancji nie przeanalizowała ewentualnych okoliczności sprawy w kontekście art. 28 ust. 1 i ust. 1a uondfp, czyli takich, przy wystąpieniu których nie dochodzi się odpowiedzialności z tytułu naruszenia dyscypliny finansów publicznych, a skutkujących w rzeczywistości umorzeniem postępowania.

Rozpoznając sprawę, Główna Komisja Orzekająca zważyła, co następuje.

W pierwszej kolejności Główna Komisja Orzekająca zobowiązana była rozważyć stan prawny, który przyjęty zostanie za podstawę wydawanego w sprawie rozstrzygnięcia. Stosownie bowiem do art. 24 uondfp, 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. Przepis powyższy ma zastosowanie nie tylko do ustawy będącej podstawą wydawania orzeczenia przez organy orzekające (tj. ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych) ale również do wszystkich ustaw szczególnych, mających znaczenie dla rozpoznania postawionego zarzutu naruszenia dyscypliny finansów publicznych.. Główna Komisja Orzekająca uznała, że zgodnie z art. 24 ust. 1 uondfp, rozpozna sprawę na podstawie stanu

prawnego obowiązującego w dniu orzekania. Przepisy bowiem obowiązujące w dacie popełnienia czynu nie są względniejsze dla sprawcy..

Biorąc pod uwagę stan faktyczny ustalony w orzeczeniu Komisji I Instancji oraz utrwalony w uzasadnieniu niniejszego rozstrzygnięcia, jak również będący przedmiotem analizy dokonanej przez Główną Komisję Orzekającą w przedmiotowym rozstrzygnięciu, w niniejszej sprawie trzeba zwrócić uwagę na następujące okoliczności faktyczne i prawne.

W pierwszej kolejności trzeba wskazać, że stan faktyczny sprawy został stwierdzony i opisany przez Komisję I Instancji prawidłowo, nie był on też kwestionowany przez Obwinionego. W tym względzie pozostaje do zastosowania kwalifikacja prawna tak stwierdzonego stanu faktycznego w II Instancji. W tym miejscu trzeba wskazać na przepis art. 19 ust. 1 i ust. 2 uondfp, zgodnie z którymi, odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych ponosi osoba, która popełniła czyn naruszający dyscyplinę finansów publicznych określony przez ustawę obowiązującą w czasie jego popełnienia. Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych ponosi osoba, której można przypisać winę w czasie popełnienia naruszenia. Nie można przypisać winy, jeżeli naruszenia nie można było uniknąć mimo dołożenia staranności wymaganej od osoby odpowiedzialnej za wykonanie obowiązku, którego niewykonanie lub nienależyte wykonanie stanowi czyn naruszający dyscyplinę finansów publicznych. Natomiast stosownie do art. 21 tejże ustawy, naruszenie dyscypliny finansów publicznych uważa się za popełnione w czasie, w którym sprawca działał lub zaniechał działania, do którego był obowiązany. Ustalono, że w okresie popełnienia czynu, tj. na dzień 31 stycznia 2017 r (niezłożenie sprawozdań finansowych) oraz na dzień 31.12.2015 r. (niezgodne z przepisami przeprowadzenie i rozliczenie inwentaryzacji) Obwiniony pełnił funkcję Dyrektora (...). Osoba odpowiedzialna na podstawie art. 4 ust. 1 pkt 2 uondfp w związku z art. 53 ust. 1 oraz art. 41 ust. 1 ufp jest obowiązana do sporządzania sprawozdań z wykonania procesów gromadzenia i rozdysponowania środków publicznych.

W świetle ustalonego stanu faktycznego i dokonanej subsumpcji stanu faktycznego do obowiązującego w sprawie stanu prawnego trzeba stwierdzić, że Obwiniony pełniąc funkcję Dyrektora powinien posiadać elementarną wiedzę z zakresu finansów publicznych. Nie można bowiem uznać za usprawiedliwioną argumentację, że nie jest on specjalistą w zakresie finansów publicznych. Od kierownika jednostki dysponującej środkami publicznymi należy oczekiwać znajomości przepisów dotyczących składnia obligatoryjnych sprawozdań i ustawy o rachunkowości, w zakresie inwentaryzacji, w szczególności że Obwiniony jest wieloletnim pracownikiem jednostki sektora finansów publicznych (zob. także orzeczenie GKO z dnia

19.11.2012 r. sygn. akt BDF1/4900/100/99/12/2826, LEX nr 1296926). Co więcej Obwiniony na rozprawie przed Komisją I instancji 22 lutego 2018 r. sam wyjaśnił, że Główna Księgowa informowała go „że wszystko jest w porządku, że kontrola może coś wykazać, ale to będą drobne rzeczy”, takie oświadczenia powinny wzbudzić czujność Obwinionego, i najpóźniej wtedy powinien podjąć działania kontrolne wiedząc, że są jakieś nieprawidłowości, a nie bagatelizować takich sygnałów i pokładać nadmierne zaufanie w pracowniku, który przecież sam oświadczył, że nie wszystko jest realizowane prawidłowo.

W świetle powyższego trzeba zwrócić uwagę na treść art. 23 uondfp., zgodnie z którym, nieświadomość tego, że działanie lub zaniechanie stanowi naruszenie dyscypliny finansów publicznych, nie wyłącza odpowiedzialności, chyba że nieświadomość była usprawiedliwiona. W okolicznościach niniejszej sprawy nie można mówić, że Obwiniony działał w warunkach usprawiedliwionego *error iuris*, wskazać bowiem należy, że Obwiniony zbagatelizował docierające sygnały o nieprawidłowościach, a naruszone przepisy prawa nie budzą wątpliwości interpretacyjnych i powinny być znane Obwinionemu, jako doświadczonemu samorządowcowi, przynajmniej w stopniu umożliwiającym kontrole podległych pracowników..

W tej sytuacji zarzut niewłaściwego odniesienia się przez Komisję Orzekającą I instancji do kwestii wykazania zawinienia nie może prowadzić do uniewinnienia.

Zdaniem Głównej Komisji Orzekającej przy wymiarze kary RKO wzięła prawidłowo pod uwagę stopień zawinienia Obwinionego. Naruszenie przepisów, poprzez niesporządzanie i nieprzekazywanie w terminie sprawozdań z wykonania procesów gromadzenia środków publicznych i ich rozdysponowania oraz wykazanie w sprawozdaniach danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej, a także przeprowadzenie i rozliczenie inwentaryzacji w sposób niezgodny z przepisami powinno zdaniem GKO skutkować co najmniej przypisaniem odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (ewentualne rozważania odnośnie do surowszej sankcji byłyby bezprzedmiotowe wobec braku odwołania na niekorzyść Obwinionego.

Uwzględniając argumenty zawarte w odwołaniu GKO stwierdza, że w zaskarżonym orzeczeniu nie ma analizy w świetle art. 28 ust. 1 i ust. 1a uondfp. Jednak stwierdzony brak może świadczyć o tym, że stopień szkodliwości dla finansów publicznych naruszenia dyscypliny finansów publicznych, a więc waga naruszonych obowiązków, sposób i

okoliczności ich naruszenia a także skutki naruszenia w przedmiotowej sprawie nie budziły żadnych wątpliwości organu I instancji. Nie stosując instytucji znikomej szkodliwości czynu organ ten nie rozważał szczegółowo tych kwestii.. Niewątpliwie najlepiej byłoby gdyby analiza w omawianym zakresie znalazła się w zaskarżonym orzeczeniu. Brak tej analizy nie jest jednak wystarczającą przesłanką do umorzenia postępowania czy też przekazania sprawy do ponownego rozpoznania. GKO – nie mając wątpliwości, że czyny przypisane Obwinionemu są szkodliwe w stopniu wyższym niż znikomy - uznała, że w tej sytuacji najbardziej właściwe będzie uzupełnienie argumentacji. Przywołując wyrok WSA w Warszawie z dnia 17.02.2017 r., sygn. akt V SA/Wa 447/16, należy wskazać, że na gruncie art. 28 uoondfp, a także celu i logiki innych szczegółowych rozwiązań przyjętych w przywołanej ustawie, nie ma wątpliwości, że społeczna szkodliwość dla finansów publicznych jest stopniowalna, co w sytuacji jej znikomości skutkuje przeszkodą orzekania o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, a postępowania nie wszczyna się, a wszczęte umarza (art. 78 ust. 1 pkt 7 ustawy). Ponadto, jak wskazał NSA w wyroku z dnia 14 czerwca 2011 r., sygn. akt II GSK 688/10, art. 28 uoondfp definiuje instytucję szkodliwości naruszenia dyscypliny dla finansów publicznych oraz formułuje kryteria oceny stopnia tej szkodliwości. Do przesłanek uwzględnianych przy tej ocenie należy waga naruszonych obowiązków, sposób i okoliczności ich naruszenia oraz skutki naruszenia. Wszystkie czyny stanowiące naruszenie dyscypliny finansów publicznych są szkodliwe dla finansów publicznych. Natomiast stopień szkodliwości konkretnego czynu danego sprawcy dla ładu finansów publicznych jest elementem, który musi przeanalizować komisja orzekająca w sprawach o naruszenie finansów publicznych.

Zgodnie z art. 28 ustawy uoondfp, nie dochodzi się odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, którego stopień szkodliwości dla finansów publicznych jest znikomy. Przy ocenie stopnia szkodliwości dla finansów publicznych naruszenia dyscypliny finansów publicznych uwzględnia się wagę naruszonych obowiązków, sposób i okoliczności ich naruszenia, a także skutki naruszenia. Przy ocenie stopnia szkodliwości dla finansów publicznych naruszenia dyscypliny finansów publicznych wywołującego skutki finansowe bierze się pod uwagę w szczególności wysokość skutku finansowego, w tym: 1) wysokość uszczuplonych środków publicznych; 2) kwotę środków publicznych niewpłaconych lub niezwróconych na właściwy rachunek budżetu państwa, jednostki samorządu terytorialnego lub innej jednostki sektora finansów publicznych; 3) kwotę środków publicznych wydatkowanych bez upoważnienia lub z jego przekroczeniem albo niezgodnie z przeznaczeniem; 4) wysokość zobowiązań zaciągniętych bez upoważnienia lub z jego

przekroczeniem; 5) kwotę zapłaconych odsetek, kar lub opłat albo wypłaconego oprocentowania. 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, w tym w przypadku naruszenia dyscypliny finansów publicznych określonego w art. 17 i 17a – sposób naruszenia zasady uczciwej konkurencji lub zasady równego traktowania wykonawców.

Biorąc powyższe pod uwagę GKO stwierdza, że w rozpoznawane czyny Obwinionego nie mieszczą się w zakresie uznania ich znaczenia dla finansów publicznych o znikomym stopniu szkodliwości. Stopień szkodliwości jest bardziej niż znikomy. W języku polskim (wykładni gramatycznej przepisu prawa) zwrot „znikomy” oznacza : „bardzo nieznaczny pod względem nasilenia, liczby, rozmiarów itp., bardzo mały” (*Słownik języka polskiego*, t. III, red. M. Szymczak, Warszawa 1981, s. 1050). W przedmiotowej sprawie miało miejsce dokonanie wielu czynów naruszających dyscyplinę finansów publicznych. Dotyczyło to niesporządzenia czterech sprawozdań za okres IV kwartałów 2016 r. (Rb-N) i czterech sprawozdań za okres IV kwartałów 2016 r. (Rb-30S), zaś w przypadku czterech innych sprawozdań wykazano dane niezgodne z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej – III i IV kwartał 2015 r. i I i II kwartał 2016 r. (Rb-30S). Ponadto Obwiniony przeprowadził i rozliczył inwentaryzację na dzień 31.12.2015 r. w sposób niezgodny z przepisami ustawy o rachunkowości. W sumie zatem Obwiniony dopuścił się kilkunastu czynów naruszających dyscyplinę finansów publicznych. W ocenie GKO stanowią one wartość większą niż znikomą, zaś w kontekście finansów publicznych naruszają zasady jawności i przejrzystości finansów publicznych, które w praktyce realizuje sprawozdawczość budżetowa. Brak danych sprawozdawczych lub dane nieprawdziwe wprowadzają w błąd co do stanu finansów określonej jednostki budżetowej i przez to powodują zachwianie równowagi finansowej w określonych obszarach i grupach jednostek budżetowych. W przedmiotowej sprawie nie jest istotny wymiar finansowy naruszeń. W tym zakresie można wskazać na orzeczenie GKO z dnia 29.07.2014 r., sygn. akt DF/GKO/Odw-39/56/2004/595, zgodnie z którym, szkodliwości dla ładu finansów publicznych nie można utożsamiać wyłącznie ze stratami finansowymi ponoszonymi przez jednostkę. Katalog naruszeń zawiera co najmniej kilka, które ze swego charakteru nie muszą powodować uszczerpków środków publicznych, co nie oznacza, że naruszenia te są mało istotne dla ładu finansów publicznych. Natomiast zgodnie z orzeczeniem GKO z dnia 6.03.2006 r., sygn. akt DF/GKO/Odw-84/111/2005/733, wszelkie odstępstwa od warunków inwentaryzowania wynikające z ustawy o rachunkowości, a więc zarówno niepodjęcie

inwentaryzacji jak i niepełne jej przeprowadzenie musi skutkować odpowiedzialnością sprawcy. Natomiast w przedmiotowej sprawie należy wskazać, że nie przeprowadzono inwentaryzacji wszystkich składników aktywów i pasywów, zaś w przypadku określonych materiałów (opału, wodomierzy i towarów) oraz stanu środków pieniężnych na rachunkach bankowych – zastosowano niewłaściwą metodę inwentaryzacji. Ustalono również, że niektóre konta (310-90017-TOWA i 310-90017TOWA-01) nie zostały wyodrębnione w zakładowym planie kont. Ponadto w przypadku kont analitycznych (budowa i rozbudowa kanalizacji w (...)) wystąpiły niezgodności wyniku salda z wynikami analizy obrotów sald w okresie 01.07.2015 – 31.12.2015. Podobnie wystąpiły różnice w wyniku analizy rachunku bieżącego samorządowego zakładu budżetowego, w szczególności pomiędzy zestawieniami obrotów i sald. Zatem naruszenie dyscypliny finansów publicznych w omawianym zakresie jest niewątpliwe i dotyczy braku inwentaryzacji aktywów i pasywów, a więc znacznego majątku samorządowego zakładu budżetowego, jak i szeregu nieścisłości i błędów w gospodarce księgowej dotyczącej szeregu kont analitycznych i syntetycznych. Tego rodzaju i w takiej skali występujące nieprawidłowości muszą skutkować odpowiedzialnością Obwinionego.

Z powyższych względów GKO nie widzi przesłanki do zastosowania przepisu art. 28 uoondfp w związku z art. 78 ust. 1 tejże ustawy w przedmiotowej sprawie.

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