

ORZECZENIE

Główniej Komisji Orzekającej w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych

Warszawa, 27 czerwca 2024 r.

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

Przewodniczący:	Członek GKO:	Sławomir Franek
Członkowie:	Członek GKO:	Marta Zaremba (spr.)
	Członek GKO:	Katarzyna Łyszczarz
Protokolant:		Anna Jedlińska

przy udziale Zastępcy Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych **Damiana Grzelki**,

po rozpoznaniu na rozprawie 27 czerwca 2024 r. odwołania wniesionego przez obrońcę w imieniu Obwinionego (...), od orzeczenia Regionalnej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Krakowie z 24 kwietnia 2023 r. w sprawie o sygn. akt: RKO-521/52/22, którym Komisja uznała Obwinionego - pełniącego w czasie zarzucanego naruszenia dyscypliny finansów publicznych funkcję Starosty (...), winnym popełnienia czynu stanowiącego naruszenie dyscypliny finansów publicznych określonego w 18 pkt 1 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych¹ polegającego na przeprowadzeniu inwentaryzacji w sposób niezgodny z przepisami ustawy o rachunkowości:

- 1) w dniu 23 czerwca 2020 r. według stanu na dzień 31 grudnia 2019 r. w ten sposób, że w trakcie przeprowadzania inwentaryzacji nie została ujawniona różnica pomiędzy danymi ujawnionymi w księgach rachunkowych a stanem faktycznym, co wynikało

¹ Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 roku o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz. U. z 2024 r. poz. 104) - zwana dalej uondfp

z nieuwzględnienia w roku 2019 w ewidencji księgowej Starostwa Powiatowego w (...) działki nr (...)położonej w (...) o wartości księgowej 2295,00 zł, nabytej na podstawie decyzji Wojewody (...) z dnia 5 sierpnia 2014 r. nr WS IV.7533.1.7847.2013.KO;

- 2) w dniu 25 kwietnia 2021 r. według stanu na dzień 31 grudnia 2020 r. w ten sposób, że w trakcie przeprowadzania inwentaryzacji nie została ujawniona różnica pomiędzy danymi ujawnionymi w księgach rachunkowych a stanem faktycznym, co wynikało z nieuwzględnienia w roku 2020 w ewidencji księgowej Starostwa Powiatowego w (...):
- a) działki nr (...)położonej w (...) o wartości księgowej 2295,00 zł, nabytej na podstawie decyzji Wojewody (...) z dnia 5 sierpnia 2014 r. nr (...),
 - b) działek położonych w (...) nr (...)o wartości księgowej 810,00 zł i nr (...)o wartości księgowej 270,00 zł, nabytych na podstawie decyzji Burmistrza (...) z dnia 26 lutego 2009 r. nr (...);

co było niezgodne z art. 26 ust. 1 pkt 3 ustawy o rachunkowości²

oraz wymierzyła Obwinionemu karę upomnienia i obciążyła kosztami postępowania na rzecz Skarbu Państwa w wysokości 443,46 zł

orzeka

na podstawie art. 147 ust. 1 pkt 2 uondfp uchyla zaskarżone orzeczenie w całości:

- 1) na podstawie art. 78 ust. 1 pkt 1 w związku z ust. 3 uondfp uniewinnia Obwinionego,**
- 2) na podstawie art. 167 ust. 2 uondfp koszty postępowania ponosi Skarb Państwa.**

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.

² Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2023 r. poz. 120 i 295) – zwana dalej ur

Uzasadnienie

Orzeczeniem z dnia 24 kwietnia 2023 Regionalna Komisja Orzekająca w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Krakowie (dalej „RKO” lub „Komisja I instancji”) uznała winnym Obwinionego Andrzeja Urygę, pełniącego funkcję Starostę Powiatu (...), popełnienia naruszenia dyscypliny finansów publicznych w rozumieniu art. 18 ust. 1 uodnfp, polegającego na przeprowadzeniu inwentaryzacji w sposób niezgodny z przepisami art. 26 ust 1 pkt 3 ur, tj.:

- 1) w trakcie przeprowadzania inwentaryzacji według stanu na dzień 31 grudnia 2019 r. nie została ujawniona różnica pomiędzy danymi ujawnionymi w księgach rachunkowych, a stanem faktycznym, co wynikało z nieuwzględnienia w roku 2019 w ewidencji księgowej Starostwa Powiatowego w (...) działki nr (...)położonej w (...) o wartości księgowej 2.295,00 zł, nabytej na podstawie decyzji Wojewody (...) z dnia 5 sierpnia 2014 r. nr (...). Za datę popełnienia czynu uznano 23 czerwca 2020 r.
- 2) w trakcie przeprowadzania inwentaryzacji według stanu na dzień 31 grudnia 2020 nie została ujawniona różnica pomiędzy danymi ujawnionymi w księgach rachunkowych a stanem faktycznym, co wynikało z nieuwzględnienia w roku 2020 w ewidencji księgowej Starostwa Powiatowego w (...):
 - a) działki nr (...)położonej w (...) o wartości księgowej 2.295,00 zł, nabytej na podstawie decyzji Wojewody (...) z dnia 5 sierpnia 2014 r. nr (...);
 - b) działek położonych w (...) nr (...)o wartości księgowej 810,00 zł i nr (...)o wartości księgowej 270,00 zł, nabytych na podstawie decyzji Burmistrza (...) z dnia 26 lutego 2009 r. nr (...);

Za datę popełnienia czynu uznano 25 kwietnia 2021 r.

Nieprawidłowości zostały ujawnione w wyniku kompleksowej kontroli gospodarki finansowej w latach 2020-2022 w Powiecie (...) przeprowadzonej przez pracowników Regionalnej Izby Obrachunkowej w Krakowie.

RKO analizując materiał dowodowy w sprawie nie miała wątpliwości, że doszło do naruszenia dyscypliny finansów publicznych, za które odpowiedzialność ponosi Obwiniony. Zdaniem RKO inwentaryzacja w Starostwie Powiatowym w (...), w zakresie objętym wnioskiem

o ukaranie, nie została przeprowadzona zgodnie z ustawą o rachunkowości, bowiem rzeczywisty stan nieruchomości nie był zgodny z ewidencją księgową środków trwałych na koncie 011. Prawidłowo przeprowadzona inwentaryzacja powinna była doprowadzić do ujawnienia działek objętych wnioskiem w roku, w którym uzyskano informacje o ich nabyciu na własność powiatu. Przyczyną zaistniałych nieprawidłowości było - jak wskazał w toku postępowania Obwiniony - w przypadku pierwszej decyzji omyłkowe wystawienie druków OT w 2021 r. zamiast w 2020 r., zaś w przypadku drugiej problem z prawidłowym obiegiem dokumentacji w kierowanej przez Obwinionego jednostce. Powyższe oznacza, iż jednostka dysponowała dokumentami źródłowymi, których ze względu na zaistniałe nieprawidłowości nie wykorzystano w toku czynności inwentaryzacyjnych.

W świetle powyższego RKO uznała, iż okoliczność przeprowadzania czynności przez komisję inwentaryzacyjną na podstawie dokumentów będących w jej dyspozycji oraz złożenia oświadczeń przez dyrektorów wydziałów Starostwa o przekazaniu wszystkich dokumentów komisji, w ocenie RKO nie wyłącza zasadności kwalifikacji zarzucanych przez Zastępcę Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych nieprawidłowości jako naruszenia dyscypliny finansów publicznych, za które odpowiedzialność ponosi Obwiniony. Zgodnie z brzmieniem art. 4 ust. 5 ur, kierownik jednostki, o ile odrębne przepisy nie stanowią inaczej, odpowiada 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 lub przedsiębiorcy, o którym mowa w art. 11 ust. 2 ur, za ich zgodą.

W tym stanie rzeczy RKO uznała Obwinionego winnym popełnionych naruszeń, wymierzyła karę upomnienia i obciążyła zryczałtowanymi kosztami postępowania.

Obwiniony nie zgodził się z orzeczeniem Komisji Orzekającej I instancji i pismem z 24 maja 2023 r. za pośrednictwem swojego obrońcy wniósł odwołanie wskazując na uchybienia wydanego orzeczenia. Odwołujący wskazał, że RKO błędnie przyjęła, że doszło do naruszenia przepisu art. 18 pkt 1 uodnfp, a także że Komisja I instancji błędnie przypisała mu winę za naruszenie, nie ustaliła i nie oceniła, czy naruszenia można było uniknąć, mimo dołożenia należytej staranności. Ponadto obrońca Obwinionego wskazał na naruszenie art. 137 ust. 2 uodnfp, poprzez sporządzenie uzasadnienia niezawierającego żadnego wyjaśnienia,

na jakiej podstawie Obwinionemu przypisano winę. Nie dokonano również żadnej oceny czy Obwiniony dochował, czy też nie, należytej staranności - wymaganej od osoby Starosty - pozwalającej na uniknięcie naruszenia.

Obwiniony wniósł o uchylenie orzeczenia w całości i wydanie orzeczenia o uniewinnieniu, względnie uchylenie orzeczenia w całości i przekazania sprawy do ponownego rozpoznania przez Komisję Orzekającą I instancji.

Rozpoznając sprawę Główna Komisja Orzekająca w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych (dalej „GKO” lub „Komisja”) o rozpoznaniu sprawy na rozprawie 27 czerwca 2024 r. stwierdziła, co następuje.

Zdaniem GKO zaskarżone orzeczenie RKO nie jest prawidłowe i nie może zostać utrzymane w mocy.

Po pierwsze należy zauważyć, że postawiony Obwinionemu zarzut naruszenia dyscypliny finansów publicznych polegał na przeprowadzeniu inwentaryzacji gruntów niezgodnie z art. 26 ust. 1 pkt 3 ur. Stosownie do tego przepisu jednostki przeprowadzają na ostatni dzień każdego roku obrotowego inwentaryzację środków trwałych, do których dostęp jest znacznie utrudniony, gruntów oraz praw zakwalifikowanych do nieruchomości - drogą porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji wartości tych składników.

Wskazany w orzeczeniu RKO delikt dotyczył błędnie przeprowadzonej inwentaryzacji według stanu na dzień 31 grudnia 2019 r. oraz według stanu na dzień 31 grudnia 2020 r. W tym czasie w Powiecie (...) obowiązywała instrukcja określająca tryb i zasady przeprowadzania i rozliczania inwentaryzacji, wprowadzona zarządzeniem Starosty z dnia 23 października 2019 r. Zgodnie z pkt IV tego zarządzenia w przypadku gruntów - podstawą porównania i weryfikacji sald widniejących w księgach rachunkowych były księgi inwentarzowe, akty notarialne, dowody OT, decyzje administracyjne i inne dowody źródłowe. Jednocześnie I Część ogólna instrukcji w pkt 10 wyraźnie wskazuje, iż dyrektorzy wydziałów Starostwa Powiatowego mieli składać do Wydziału Finansowego oświadczenia o przekazaniu wszystkich dokumentów powodujących skutki finansowe roku budżetowego do 5 - go stycznia roku następnego.

W przypadku działki nr (...) położonej w (...) o wartości księgowej 2.295,00 zł, która została nabyta na podstawie decyzji Wojewody (...) z dnia 5 sierpnia 2014 r. nr (...) mimo formalnej decyzji Wojewody, działka była błędnie wpisana w ewidencję jako własność gminna, a nie powiatowa. W księgach rachunkowych roku 2019 i roku 2020 działki nie widniały w ewidencji księgowej Starostwa, więc zapisów z ksiąg rachunkowych nie można było porównać z dokumentami źródłowymi. Ponadto, w toku prowadzonych za te lata inwentaryzacji, zespoły weryfikacyjne potwierdzały, że stan nieruchomości ujętych w księgach rachunkowych jest zgodny z powiatowym zasobem nieruchomości. Dyrektorzy wydziałów, stosownie do obowiązującego zarządzenia potwierdzali, że przekazali do Wydziału Finansowego wszelkie dokumenty powodujące skutki finansowe. Decyzja Wojewody (dotycząca własności gruntu) pochodziła z 2014 roku, a Obwiniony został Starostą w roku 2019. W tym stanie rzeczy Obwiniony nie mógł mieć wiedzy, że dane wynikające z ksiąg nie odzwierciedlają faktycznego majątku Starostwa.

Nie bez znaczenia jest też fakt, że jak tylko Obwiniony powziął informację o istnieniu działki, podjął działania aby wyjaśnić jej status prawny (w 2021 roku) i przyjął grunt do ewidencji księgowej urzędu (dokumentem OT), w roku powzięcia tej informacji.

Podobne wnioski należy wyciągnąć w zakresie działek położonych w (...) o nr (...) o wartości księgowej 810,00 zł i o nr (...) o wartości księgowej 270,00 zł, nabytych na podstawie decyzji Burmistrza (...) z dnia 26 lutego 2009 r. nr (...). Również w tym przypadku obejmując funkcję Starosty, Obwiniony nie miał wiedzy o nie ujęciu w księgach rachunkowych decyzji Burmistrza z 2009 roku. W związku działaniami (dotyczącymi regulacji stanu prawnego nieruchomości zajętych pod drogi powiatowe) podejmowanymi po objęciu funkcji Starosty, Obwiniony wystąpił do Burmistrza o kopię decyzji, a do Sądu Rejonowego o ujawnienie własności na rzecz Powiatu (...) w księgach wieczystych.

Jest zatem oczywiste, że w tym stanie rzeczy nie mogło dojść do porównania danych z ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami źródłowymi, ponieważ w księgach tych, te dane się nie znajdowały. Tym samym nie doszło do naruszenia przepisu art. 26 ust. 1 pkt 3 ur, a tym samym popełnienia deliktu wynikającego z art. 18 pkt 1 uondfp.

Orzekając w sprawie GKO wzięła pod uwagę stanowisko obecnego na rozprawie Zastępcy Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych (dalej ZGRDFP). Również w jego ocenie nie można przypisać Obwinionemu zarzutu nieprawidłowego przeprowadzenia

inwentaryzacji. Artykuł 26 ur wskazuje, że inwentaryzacją obejmuje się dane wynikające z ksiąg rachunkowych poprzez porównanie z odpowiednimi dokumentami. Skoro te nieruchomości nie były ujęte w księgach rachunkowych, to nie mogło dojść do prawidłowej weryfikacji tych danych. Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych na gruncie uondfp ograniczona jest do nieprawidłowego przeprowadzenia, czy zaniechania przeprowadzenia inwentaryzacji, w myśl przepisów ustawy o rachunkowości. A sposób dokonywania inwentaryzacji gruntów, w oparciu o ten przepis, brzmi jednoznacznie. Zdaniem ZGRDFP w tej sytuacji niewłaściwa jest nawet próba odniesienia odpowiedzialności (za delikt opisany w art. 18 pkt 1 uondfp) do innych aktów prawnych, jak np. rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej³ i zapisu § 8 ust. 1 stanowiącego, że inwentaryzacja nieruchomości powinna zapewnić porównanie danych wynikających z ewidencji księgowej z ewidencją odpowiednio gminnego, powiatowego i wojewódzkiego zasobu nieruchomości. To i inne rozporządzenie nie mogą być podstawą do przypisania Obwinionemu winy na podstawie art. 18 pkt 1 uondfp.

GKO zauważa jednocześnie, że choć na gruncie uondfp nie doszło do przypisania odpowiedzialności za naruszenia dyscypliny finansów publicznych, to nie oznacza to, że występująca w jednostce sytuacja była prawidłowa. Generalnie wszystkie informacje wynikające z dokumentów źródłowych powinny znaleźć odzwierciedlenie w księgach rachunkowych i odpowiednich dokumentach. Co więcej, istnieją narzędzia pozwalające wyciągać konsekwencje na gruncie innych niż uondfp przepisów (np. w przypadku nierzetelnego prowadzenia ksiąg rachunkowych - na podstawie przepisów ur - grozi odpowiedzialność karna).

³ Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 r. w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 342)

Jednocześnie GKO podkreśla, że inwentaryzacja jest bardzo ważnym elementem kontroli majątku jednostki, a jej głównym celem jest ustalenie rzeczywistego stanu aktywów i pasywów. Inwentaryzacja służy realizacji nadrzędnej zasady rachunkowości, jaką jest prezentacja wiernego i rzetelnego obrazu przedsiębiorstwa (true and fair view) oraz zasady ostrożności (ostrożnej wyceny). Dodatkowo stanowi narzędzie kontroli wewnętrznej⁴. Ustalenie i egzekwowanie właściwego obiegu dokumentów w jednostce, prowadzenie rzetelnej ewidencji księgowej i sprawozdawczości, a także prawidłowe przeprowadzanie inwentaryzacji jest niezmiernie istotne, bo wpływa na całokształt gospodarki finansowej kierowanej przez kierownika jednostki.

Kolejnym aspektem będącym przedmiotem rozważań GKO, jest możliwość przypisania Obwinionemu winy w zakresie podmiotowym. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem i doktryną prawa „obowiązki w zakresie przeprowadzenia inwentaryzacji w jednostce sektora finansów publicznych spoczywają na jej kierowniku i to on ponosi odpowiedzialność za ich wadliwą realizację. Odpowiedzialność innych pracowników jednostki, w tym głównego księgowego (skarbnika), rozważać można tylko wówczas, gdy istnieje dowód powierzenia obowiązków w zakresie rachunkowości (...).

Do skutecznego powierzenia głównemu księgowemu (skarbnikowi) obowiązków i odpowiedzialności za przeprowadzenie inwentaryzacji w sposób zgodny z przepisami ur dochodzi jedynie wówczas, gdy łącznie spełnione zostaną następujące przesłanki:

1) powierzane obowiązki w zakresie rachunkowości są wyraźnie określone, 2) powierzenia dokona kierownik jednostki, 3) powierzenie następuje w formie pisemnej, 4) główny księgowy przyjmie odpowiedzialność w formie pisemnej (art. 4 ust. 5 ur) ”⁵

Nietrafiona jest zatem ocena Komisji Orzekającej I instancji w zakresie niniejszej sprawy, także dlatego, że z akt jednoznacznie wynika, że Obwiniony (jako kierownik jednostki) skutecznie powierzył odpowiedzialność i obowiązki w zakresie gospodarki finansowej (w tym przeprowadzenia i rozliczenia inwentaryzacji w trybie i na zasadach określonych w ur)

⁴ A. Jurewicz, A. Wencel [w] Ustawa o rachunkowości. Komentarz, E. Walińska (red.), wyd. VI, WKP 2023

⁵ Orzeczenie GKO z dnia 24 października 2019 r. znak: BDF1.4800.48.2019; orzeczenie GKO z 13 maja 2010 r. znak: BDF1/4900/19/21/10/324; wyrok NSA z dnia 03.06.2014 r. sygn. akt II GSK 599/13; wyrok WSA w Warszawie z dnia 19.12.2011 r. sygn. akt WSA/Wa 2018/11

Sygn. akt BDF1.4800.81.2023

głównemu księgowemu Starostwa. Nie może być zatem mowy także z tego powodu o przypisaniu Obwinionemu, w tej konkretnej sprawie, odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

Mając powyższe na uwadze, orzeczono jak w sentencji.