

ORZECZENIE

Główniej Komisji Orzekającej w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych

Warszawa, 7 listopada 2024 r.

Sygn. akt BDF1.4800.17.2024

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

Przewodniczący:	Członek GKO:	Wojciech Robaczyński
Członkowie:	Członek GKO:	Marcin Kotlarz
	Członek GKO:	Katarzyna Łyszczarz (spr.)
Protokolant:		Dorota Machnicka

przy udziale Zastępcy Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych Damiana Grzelki, po rozpoznaniu na rozprawie 7 listopada 2024 r. odwołania wniesionego przez Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych na niekorzyść Pana (...) - pełniącego w czasie zarzuconego mu naruszenia dyscypliny finansów publicznych funkcję Burmistrza Miasta i Gminy (...), od orzeczenia Regionalnej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Rzeszowie z 30 listopada 2023 r., sygn. akt 4010/18/2023, którym uniewinniono Pana (...) od zarzutu naruszenia dyscypliny finansów publicznych w rozumieniu **art. 18 pkt 1** ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych¹ poprzez to, iż w dniu 14 stycznia 2022 r. przeprowadził na dzień 31 grudnia 2021 r. inwentaryzację gruntów o łącznej wartości 38 821 768,96 zł metodą weryfikacji, w sposób niezgodny z przepisami ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości² poprzez porównanie salda konta 011 z gminnym zasobem nieruchomości, zamiast z dokumentami źródłowymi, jak również nieodpowiednie udokumentowanie przeprowadzonej inwentaryzacji oraz jej wyników w powiązaniu z zapisami ksiąg rachunkowych, czym naruszył przepisy art. 26 ust. 1 pkt 3 i art.

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

² ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2023 r. poz. 120 z późn. zm.)

27 ust. 1 ustawy o rachunkowości;

Komisja Orzekająca I instancji orzekła że koszty postępowania ponosi Skarb Państwa;
orzeka

na podstawie art. 147 ust. 1 pkt 3 uondfp uchyla orzeczenie Regionalnej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Rzeszowie w zaskarżonej części i w tej części przekazuje sprawę do ponownego rozpoznania przez tę Komisję.

Pouczenie

Od niniejszego orzeczenia środek zaskarżenia nie przysługuje.

Uzasadnienie

Orzeczeniem Regionalnej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Rzeszowie (dalej „RKO” lub „Komisja Orzekająca I Instancji”) z 30 listopada 2024 r., w sprawie o sygn. akt: 4010/18/2023, Obwiniony, (...) pełniący w czasie zarzuconego mu naruszenia dyscypliny finansów publicznych funkcję Burmistrza Miasta i Gminy (...), został uniewinniony od zarzutu naruszenia dyscypliny finansów publicznych w rozumieniu art. 18 pkt 1 uondfp, poprzez to, iż w dniu 14 stycznia 2022 r. przeprowadził na dzień 31 grudnia 2021 r. inwentaryzację gruntów o łącznej wartości 38 821 768,96 zł metodą weryfikacji, w sposób niezgodny z przepisami ustawy o rachunkowości, poprzez porównanie salda konta 011 z gminnym zasobem nieruchomości, zamiast z dokumentami źródłowymi, jak również nieodpowiednie udokumentowanie przeprowadzonej inwentaryzacji oraz jej wyników w powiązaniu z zapisami ksiąg rachunkowych, czym naruszył przepisy art. 26 ust. 1 pkt 3i art. 27 ust. 1 ustawy o rachunkowości.

W orzeczeniu Komisja Orzekająca I Instancji powołała się na art. 40 ust. 1 ustawy o finansach publicznych³, że jednostki sektora finansów publicznych prowadzą rachunkowość zgodnie z przepisami o rachunkowości, z uwzględnieniem zasad określonych w niniejszej ustawie. Zdaniem RKO szczególne zasady rachunkowości dla jednostek samorządu terytorialnego dotyczą m.in. ewidencji aktywów trwałych stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego (art. 40 ust. 3), a zasady te określa wydane na podstawie art. 40 ust. 5 ufp rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów w sprawie rachunkowości oraz planu kont dla budżetu państwa budżetów jednostek samorządu

³ ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2023 r. poz. 1270 ze zm.), dalej „ufp”

terytorialnego jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej⁴. Zatem nie można czynić zarzutu, że jednostka przy dokonywaniu inwentaryzacji gruntów stan księgowy gruntów uzgodniła z gminnym zasobem nieruchomości. Wobec powyższego zarzucany czyn nie wyczerpał znamion naruszenia dyscypliny finansów publicznych określonego w art. 18 pkt 1 uodnfp, gdyż inwentaryzacja gruntów, w wyżej opisanym stanie faktycznym została przeprowadzona zgodnie z ustawą o rachunkowości. W tym stanie rzeczy RKO uznała, że w zarzucanym czynie brak jest znamion naruszenia dyscypliny finansów publicznych, z tego też względu Obwinionego należało uniewinnić na podstawie art. 78 ust. 1 pkt 2 uodnfp.

Od powyższego orzeczenia Komisji Orzekającej I instancji Zastępca Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Rzeszowie, pismem z dnia 17.01.2024 r., złożyła odwołanie, na niekorzyść Obwinionego. Zaskarżyła to orzeczenie w części dotyczącej uniewinnienia Obwinionego w zakresie czynu z art. 18 pkt 1 uodnfp, mającego miejsce w dniu 14 stycznia 2022 r., polegającego na przeprowadzeniu na dzień 31 grudnia 2021 r. inwentaryzacji gruntów o łącznej wartości 38.821.768,96 zł, metodą weryfikacji w sposób niezgodny z przepisami ustawy o rachunkowości (poprzez porównanie salda konta 011 z gminnym zasobem nieruchomości, zamiast z dokumentami źródłowymi, jak również nieodpowiednie udokumentowanie przeprowadzonej inwentaryzacji oraz jej wyników w powiązaniu z zapisami ksiąg rachunkowych, oraz obrazę art. 19 ust. 1 uodnfp poprzez uznanie, że w zarzucanym czynie brak jest znamion przedmiotowych naruszenia dyscypliny finansów publicznych. Wniosła o przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania przez Komisję Orzekającą I instancji, w związku z art. 146 ust. 2 uodnfp.

Zastępca Rzecznika dyscypliny finansów publicznych w odwołaniu podniosła, że w orzeczeniu z dnia 30 listopada 2023 r. RKO nie odniosła się do części zarzutu postawionego we wniosku o ukaranie, dotyczącej nieodpowiedniego udokumentowania przeprowadzonej inwentaryzacji oraz jej wyników w powiązaniu z zapisami ksiąg rachunkowych, co stanowiło naruszenie przepisu art. 27 ustawy o rachunkowości i wypełniało znamiona naruszenia

⁴ rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 r. w sprawie rachunkowości oraz planu 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 (Dz.U. z 2020 r. poz. 342))

dyscypliny finansów publicznych z art. 18 pkt 1 uodfp. Wyniki inwentaryzacji gruntów zawarto w sporządzonym w dniu 14 stycznia 2022 r. „Protokole weryfikacji salda konta 011-Grunty”, zatwierdzonym przez Obwinionego. Zapisano w nim, że zespół przeprowadzający inwentaryzację, zweryfikował saldo konta 011-Grunty i stwierdził, że wynika ono z zapisów prawidłowo udokumentowanych sprawdzonymi i zatwierdzonymi dokumentami. Saldo jest poprawne. Podany został stan konta 011-Grunty na dzień 1 stycznia 2021 r., zwiększenia oraz zmniejszenia w ciągu roku, a także stan konta 011-Grunty na dzień 31 grudnia 2021 r., w tym grunty oddane w użytkowanie wieczyste.

Brak jest ustaleń, czy dane ksiąg rachunkowych są zgodne z odpowiednimi źródłowymi dowodami księgowymi, nie wskazano dokumentów źródłowych, z którymi porównywano dane zawarte w księgach rachunkowych i na podstawie których dokonano weryfikacji gruntów stanowiących mienie gminy. Protokół z dnia 14 stycznia 2022 r. zawierał jedynie informację, że „saldo wynika z zapisów prawidłowo udokumentowanych sprawdzonymi i zatwierdzonymi dokumentami”.

W tym stanie faktycznym i prawnym Zastępca Rzecznika stwierdziła, iż czyn ten wypełnia znamiona naruszenia dyscypliny finansów publicznych oraz, że uniewinnienie Obwinionego nie znajduje uzasadnienia.

Główna Komisja Orzekająca w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych (dalej „GKO”), po przeprowadzeniu 7 listopada 2024 r. rozprawy, przy udziale Zastępcy Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych, na podstawie zebranego materiału dowodowego ustaliła i zważyła, co następuje.

GKO w pierwszej kolejności dokonała oceny stanu prawnego obowiązującego w czasie zarzucanego czynu i w czasie orzekania. Przepis art. 24 ust. 1 uodfp nakazuje by rozpoznając i oceniając popełniony czyn stosować przepisy ustawy obecnie obowiązującej, chyba że przepisy obowiązujące w chwili popełnienia czynu były względniejsze dla sprawcy. Po dokonanej analizie z uwagi, że istotne dla niniejszej sprawy przepisy norm sankcjonujących, jak i sankcjonowanych nie uległy zmianie, GKO postanowiła stosować stan prawny istniejący w dniu orzekania.

Na rozprawie przed GKO stawiał się Obwiniony, który powtórzył dotychczasową argumentację złożoną w trakcie kontroli oraz w postępowaniu przed Komisją Orzekającą I instancji. Dodał, że pewne uchybienia i błędy wynikają z małej obsady urzędu, bo pracownicy mają po kilka

zakresów obowiązków w związku z czym pewne czynności wykonują w taki sposób, aby doprowadzić je do końca. Zauważył, że to jest mała gmina rolnicza, pracownicy zarabiają nie wiele więcej niż najniższa krajowa i nie ma kadr o wysokich kwalifikacjach. Wskazał, że inwentaryzacja była prowadzona w taki sposób, aby zamknąć w terminach całą weryfikację jeśli chodzi o ewidencję środków trwałych, a pracownik który tym się zajmuje jest rok przed emeryturą co powoduje, że pewne rzeczy mogą być nie zrobione poprawnie. Zauważył, że nie uchyla się od odpowiedzialności, nie twierdzi, że jest niewinny i że nic się nie stało i poprosił o wyrozumiałość. Podniósł, że miał problemy z obiegiem elektronicznym dokumentów w urzędzie, który dopiero został wprowadzany, przy czym ma świadomość tego, że jego urząd nie jest idealny.

GKO odnosząc się do całości zebranego materiału dowodowego oraz podnoszonych argumentów uznała, że orzeczenie Komisji Orzekającej I Instancji, w pkt 1, w zakresie uniewinnienia od czynu z art. 18 pkt 1 uondfp, jest nieprawidłowe. Podzieliła zatem argumentację Zastępcy Głównego Rzecznika przedstawioną na rozprawie przed GKO. Błędne jest stanowisk Komisji Orzekającej I instancji, że doszło do prawidłowego przeprowadzenia inwentaryzacji. To prawda, że zgodnie z § 8 ust. 1 rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 r. w sprawie rachunkowości oraz planu 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 inwentaryzacja nieruchomości powinna zapewnić porównanie danych wynikających z ewidencji księgowej z ewidencją odpowiednio gminnego, powiatowego i wojewódzkiego zasobu nieruchomości. Jednak jest to przepis dodatkowy w porównaniu do przepisu ogólnie obowiązującego z ustawy o rachunkowości. Należy przy tym podkreślić, że wymogi przewidziane ustawą o gospodarce nieruchomościami⁵, co do zasobu nieruchomości, nie są tożsame z wymogami wynikającymi z ustawy o rachunkowości.

Prawidłowo przeprowadzona inwentaryzacja powinna nastąpić poprzez porównanie ewidencji z dokumentami źródłowymi, tak jak stanowi art. 26 ust. 1 pkt 3 ustawy o rachunkowości. Inwentaryzacja gruntów powinna obejmować porównanie danych wynikających z ksiąg rachunkowych, z odpowiednimi dowodami źródłowymi i należyte udokumentowanie tego

⁵ Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz.U. z 2024 r. poz. 1145)

procesu. Za niewystarczające należy natomiast uznać uzgodnienie stanu księgowego gruntów z gminnym zasobem nieruchomości. Zatem - wbrew stanowisku Komisji Orzekającej I instancji - nie ma podstaw do uznania, że zarzucany Obwinionemu czyn nie wyczerpuje znamion naruszenia dyscypliny finansów publicznych określonego w art. 18 pkt 1 uondfp.

Komisja Orzekająca I instancji uwzględniając zaprezentowane przez GKO stanowisko, ponownie rozpoznając sprawę, rozważy wszystkie okoliczności sprawy, przy czym powinna zwłaszcza wziąć pod uwagę wytyczne zawarte w pkt 10.18 lit. a Krajowego Standardu Rachunkowości nr 11 „Środki trwałe”. Zaś dokonane przez RKO ustalenia powinny znaleźć odzwierciedlenie w uzasadnieniu orzeczenia, zarówno w zakresie przypisania odpowiedzialności jak i w zakresie wymiaru kary. Mając powyższe na uwadze GKO, orzekła jak w sentencji.