

# ORZECZENIE GŁÓWNEJ KOMISJI ORZEKAJĄCEJ W SPRAWACH O NARUSZENIE DYSCYPLINY FINANSÓW PUBLICZNYCH

Warszawa, dnia 28 czerwca 2021 r.

Sygn. akt BDF1.4800.15.2020

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

<b>Przewodniczący:</b>	Członek GKO:	<b>Sławomir Franek</b>
<b>Członkowie:</b>	Członek GKO:	<b>Janusz Sarnowski (spr.)</b>
	Członek GKO:	<b>Leszek Paweł Biedka</b>
Protokolant:		<b>Anna Jedlińska</b>

przy udziale Zastępcy Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych **Arkadiusza Babczuka**,

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 28 czerwca 2021 r. odwołania Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych na niekorzyść Obwinionego (...), od orzeczenia Regionalnej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w (...) z dnia 10 grudnia 2019 r. w sprawie o sygn. akt RIO.XII.53-39/2019, którym uniewinniła (...) - pełniącego w czasie zarzucanego naruszenia dyscypliny finansów publicznych funkcję Sekretarza Gminy (...) w Urzędzie Gminy (...) - od naruszenia dyscypliny finansów publicznych określonego w **art. 18 pkt 2** ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych<sup>1</sup>, polegającego na tym, że:

- w sprawozdaniu Gminy (...) z gromadzenia środków publicznych i ich rozdysponowania (...) sprawozdanie z wykonania planu dochodów budżetowych jednostki samorządu terytorialnego za okres od początku roku do dnia 31.12.2017 r., złożonym w dniu 20.02.2018 r. do Regionalnej Izby Obrachunkowej w (...), z naruszeniem regulacji § 4 pkt 3 lit. a, § 9 ust. 1, ust. 2 rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów w sprawie sprawozdawczości budżetowej<sup>2</sup>, wykazał dane niezgodne z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej w dziale 756, rozdziale 75616 paragrafie 0320 w kolumnie 14 kwotę 29380 zł, gdyż z ewidencji księgowej wynikała kwota 2938 zł wobec nie popełnienia zarzucanego czynu oraz kosztami postępowania obciążono Skarb Państwa,

**orzeka**

**na podstawie art. 147 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 289) uchyla zaskarżone orzeczenie w całości i przekazuje sprawę do ponownego rozpoznania przez**

---

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 289) – zwana dalej uondfp

<sup>2</sup> Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 9 stycznia 2018 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz.U. z 2019 r. poz. 1393) – zwane dalej rozporządzeniem MRiF z 2018 r.

## **Regionalną Komisję Orzekającą w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w (...).**

### **Pouczenie:**

Od niniejszego orzeczenia środek zaskarżenia nie przysługuje.

### **Uzasadnienie**

Rozpatrując sprawę, Główna Komisja Orzekająca (zwana dalej GKO) ustaliła, co następuje.

Orzeczeniem z dnia 10 grudnia 2019 r. sygn. akt: RIO.XII. 53-39/2019 Regionalna Komisja Orzekająca w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w (...) na podstawie art. 78 ust. 3 w zw. z art. 78 ust. 1 pkt 1 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (zwanej także uondfp) uniewinniła Pana (...), pełniącego w czasie naruszenia dyscypliny finansów publicznych funkcję Sekretarza Gminy (...) w Urzędzie Gminy (...), od zarzutu naruszenia dyscypliny finansów publicznych określonego w art. 18 pkt 2 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, polegającego na tym, że:

- w sprawozdaniu Gminy (...) z gromadzenia środków publicznych i ich rozdysponowania (...) sprawozdanie z wykonania planu dochodów budżetowych jednostki samorządu terytorialnego za okres od początku roku do dnia 31.12.2017 r., złożonym w dniu 20.02.2018 r. do Regionalnej Izby Obrachunkowej w (...), z naruszeniem regulacji § 4 pkt 3 lit. a, § 9 ust. 1, ust. 2 rozporządzenia MRIF z 2018 r., wykazał dane niezgodne z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej w dziale 756, rozdziale 75616 paragrafie 0320 w kolumnie 14 kwotę 29380 zł, gdyż z ewidencji księgowej wynikała kwota 2938 zł wobec nie popełnienia zarzucanego czynu.

Przebieg postępowania i stan faktyczny sprawy przedstawia się następująco.

W dniu 22.05.2019 r. do Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych właściwego w sprawach rozpatrywanych przez Regionalną Komisję Orzekającą w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w (...) (zwanego dalej Rzecznikiem), wpłynęło zawiadomienie Prezes Regionalnej Izby Obrachunkowej w (...) o ujawnieniu okoliczności, wskazujących na naruszenie dyscypliny finansów publicznych w Urzędzie Gminy w (...).

W zawiadomieniu wskazano, iż w wyniku kontroli kompleksowej gospodarki finansowej Gminy (...) przeprowadzonej w dniach od 1 października do 19 grudnia 2018 r. przez inspektorów kontroli Regionalnej Izby Obrachunkowej w (...) stwierdzono, że prawidłowość wykazania danych w sprawozdaniu (...) z wykonania planu dochodów budżetowych jednostki samorządu terytorialnego za okres od początku roku do dnia 31 grudnia 2017 r. w kolumnie 14 pod nazwą „Skutki decyzji wydanych przez organ podatkowy na podstawie ustawy - Ordynacja podatkowa, obliczone za okres sprawozdawczy - umorzenie zaległości podatkowych” - dział 756, rozdział 75616, § 0320 nieprawidłowo wykazano kwotę 29.380 zł. Zawiadamiający wskazał, że kwota umorzeń zaległości podatkowych ze sprawozdania różni się o kwotę 26.442 zł od kwoty z ewidencji księgowej, tj. od kwoty 2.938 zł a przedmiotowe sprawozdanie zostało podpisane przez Skarbnika Gminy (...) oraz Sekretarza Gminy (...) z upoważnienia Wójta Gminy (...) w miejscu wyznaczonym w sprawozdaniu dla kierownika jednostki.

Po przeprowadzonym postępowaniu wyjaśniającym Rzecznik w dniu 16 września 2019 r., skierował do Przewodniczącego Regionalnej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w (...) (zwanej także RKO), wniosek o ukaranie (...) - Sekretarza Gminy (...) za popełnienie czynu z art. 18 pkt 2 uodfp.

Rzecznik stwierdził, iż naruszenie zasad sprawozdawczości wyczerpuje znamiona naruszenia dyscypliny finansów publicznych z art. 18 pkt 2 uodfp. Rzecznik w uzasadnieniu wniosku podzielił argumentację Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie zawartą w wyroku z dnia 26 kwietnia 2010r., sygn. akt V SA/Wa 103/10, który rozpoznając skargę Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych orzekł, iż „...Ustawa o finansach publicznych w art. 44 ust. 2 stanowi, że kierownik jednostki może powierzyć określone obowiązki „w zakresie gospodarki finansowej” pracownikom jednostki. W tak użytym sformułowaniu nie mieści się możliwość powierzenia sprawozdawczości budżetowej pracownikowi jednostki. Sprawozdawczość budżetowa nie mieści się też w ustawowym zakresie obowiązków Głównego Księgowego jednostki. To kierownik jednostki jest zobowiązany przekazać sprawozdanie odbiorcy tego sprawozdania. Sprawozdanie budżetowe powstaje z chwilą złożenia na nim podpisu przez kierownika jednostki niezależnie od tego, kto technicznie je sporządził i kto ponad osobę kierownika jednostki podpisał je...”. Rzecznik skonstatował, że pod nieobecność kierownika jednostki, jego obowiązki dotyczące składania sprawozdań, mogą być powierzane innym osobom dla zapewnienia ciągłości działania jednostki, w tym dochowania terminów ich składania.

Rzecznik wskazał, że (...) pełnił funkcję Sekretarza Gminy (...), który został na piśmie upoważniony do podpisywania sprawozdań, a w dacie ich podpisywania był nieobecny Wójt Gminy (...). Rzecznik wnosił o wymierzenie Obwinionemu kary upomnienia.

Zarządzeniem z dnia 15 października 2019 r. Przewodniczący RKO wyznaczył rozpoznanie sprawy na rozprawie w dniu 10 grudnia 2019 r. Na rozprawę w dniu 10 grudnia 2019 r. stawili się: Rzecznik Dyscypliny Finansów Publicznych - Krzysztof Subocz, Obwiniony (...) nie stawiał się - zawiadomiony o rozprawie prawidłowo.

Jak wynika z ustaleń RKO, zebrany materiał dowodowy potwierdził, że w Urzędzie Gminy (...), doszło do nieprawidłowości, polegającej na tym, że w sprawozdaniu Gminy (...) z gromadzenia środków publicznych i ich rozdysponowania (...) sprawozdanie z wykonania planu dochodów budżetowych jednostki samorządu terytorialnego za okres od początku roku do dnia 31.12.2017 r., złożonym w dniu 20.02.2018 r. do Regionalnej Izby Obrachunkowej w (...), z naruszeniem regulacji § 4 pkt 3 lit. a, § 9 ust. 1, ust. 2 rozporządzenia MRiF z 2018 r., wykazano dane niezgodne z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej w dziale 756, rozdziale 75616 paragrafie 0320 w kolumnie 14 kwotę 29380 zł, gdyż z ewidencji księgowej wynikała kwota 2938 zł.

Oceniając zarzut naruszenia dyscypliny finansów publicznych przez Obwinionego Sekretarza Gminy w rozumieniu art. 18 pkt 2 uodfp poprzez zbadanie dokumentów źródłowych oraz analizę zebranego w sprawie materiału dowodowego, a także zestawienie poszczególnych dowodów, Komisja Orzekająca I instancji stwierdziła, że zebrany w sprawie materiał dowodowy wskazuje, iż Obwiniony nie popełnił zarzucanego mu czynu.

W ocenie Komisji Orzekającej naruszenie ustawowego obowiązku sporządzania i wykazywania danych zgodnych z ewidencją księgową, przez jednostki sektora finansów publicznych w sprawozdaniach z wykonania procesów związanych z gromadzeniem

i rozdysponowaniem środków publicznych wyczerpuje znamiona naruszenia dyscypliny finansów publicznych z art. 18 pkt 2 uoondfp, jest to jednak wyłączna kompetencja kierownika jednostki.

W myśl art. 4 ust. 1 pkt 2 i 3 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych podlegają kierownicy jednostek sektora finansów publicznych; pracownicy jednostek sektora finansów publicznych lub inne osoby, którym odrębną ustawą lub na jej podstawie powierzono wykonywanie obowiązków w takiej jednostce, których niewykonanie lub nienależyte wykonanie stanowi czyn naruszający dyscyplinę finansów publicznych.

W myśl zaś art. 53 ustawy o finansach publicznych<sup>3</sup>, to kierownik jednostki sektora finansów publicznych jest odpowiedzialny za całość gospodarki finansowej tej jednostki. W świetle zaś art. 53 ust. 2 tej ustawy kierownik jednostki może powierzyć określone obowiązki w zakresie gospodarki finansowej pracownikom jednostki. Przyjęcie obowiązków przez te osoby powinno być potwierdzone dokumentem w formie odrębnego imiennego upoważnienia albo wskazania w regulaminie organizacyjnym tej jednostki.

W wyrokach z dnia 26 kwietnia 2010 r., V SA/Wa 103/10 oraz z dnia 30 maja 2011 r., V SA/Wa 310/11, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie stwierdził, że pojęcie „sprawozdania budżetowego” jest odrębnym pojęciem prawnym, niemieszczącym się w ramach „gospodarki finansowej”, czyli w czynnościach związanych z tworzeniem planów finansowych w znaczeniu ich „sporządzania”, jak i faktycznym wykonywaniu czynności objętych tymi planami. Sprawozdanie budżetowe jest wyodrębnionym działaniem odnoszącym się do sporządzenia sprawozdania z czynności zakreślonych szerszym pojęciem prawnym, obejmującym procesy finansów publicznych związane m.in. z gospodarką finansową.

Rozróżnienie pojęć „gospodarka finansowa” i „sprawozdanie” stanowi punkt wyjścia do oceny, jakiego rodzaju obowiązki kierownik jednostki może powierzyć do wykonania jej pracownikom na podstawie art. 53 ust. 2 ufp. Z powołanych wyżej orzeczeń wynika, że przekazanie przez kierownika jednostki obowiązków w zakresie gospodarki finansowej pracownikowi nie obejmuje zadań w obszarze sprawozdawczości budżetowej. Sprawozdawczość budżetowa nie mieści się też w ustawowym zakresie obowiązków głównego księgowego jednostki określonym w art. 54 ust. 1 ufp.

Powierzenie obowiązków z zakresu gospodarki finansowej w trybie art. 53 ust. 2 ufp nie obejmuje również sprawozdawczości budżetowej odrębnie wymienionej w ustawie i przewidzianej zakresem reprezentacji jednostki. Przekazanie uprawnień z zakresu reprezentacji jednostki musi być bardzo wyraźnie zastrzeżone w ustawie. Zgodnie z orzeczeniem Głównej Komisji Orzekającej z 8 czerwca 2009 r. (BDF/4900/30/28-29/RN-4-5/09/1113) odpowiedzialność z art. 18 pkt 2 uoondfp, może dotyczyć wyłącznie osób bezpośrednio odpowiedzialnych za sporządzanie sprawozdań.

Powyższe potwierdza również stanowisko GKO wyrażone w orzeczeniu z dnia 15 listopada 2010 r. (BDF1/4900/10/11-12/RN-6-7/10/14), że art. 53 ust. 2 ufp umożliwia kierownikowi jednostki powierzenie pracownikom jednostki określonych obowiązków w zakresie gospodarki finansowej, jednakże w takim sformułowaniu nie mieści się możliwość

---

<sup>3</sup> Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 305) - zwana dalej ufp

powierzenia sprawozdawczości budżetowej pracownikowi jednostki, która wymagałaby wyraźnego zastrzeżenia w ustawie.

W orzecznictwie Głównej Komisji Orzekającej (dalej też: GKO) utrwalił się pogląd, że odpowiedzialność kierownika jednostki sektora finansów publicznych obejmuje niesporządzenie sprawozdania w terminie oraz wykazanie w nim danych niezgodnych z ewidencją księgową. Kierownik jednostki składa sprawozdanie, bowiem podpis pod sprawozdaniem jest tożsamy zarówno ze sporządzeniem dokumentu sprawozdania, jak również z przyjęciem odpowiedzialności za zgodność danych w sprawozdaniu z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej jednostki. Odpowiedzialność za stan finansów, w tym również za zgodność danych zawartych w sprawozdaniu z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej, ponosi kierownik jednostki. Sprawozdanie budżetowe powstaje z momentem złożenia na nim podpisu przez kierownika jednostki, niezależnie od tego, kto technicznie je sporządził oraz kto - poza kierownikiem jednostki - jeszcze je podpisał.

W przedmiotowej sprawie Obwiniony (...) w wyjaśnieniach składanych w postępowaniu wyjaśniającym, odnosząc się do stawianych zarzutów z art. 18 pkt 2 uońdofp, nie negował faktu naruszenia dyscypliny finansów publicznych. Wyjaśnił, że podpisał sprawozdanie (...), ponieważ tego dnia, kiedy je podpisywał Wójt Go poinformował, że wyjeżdża i dlatego musi podpisać sprawozdania. Wójt Gminy (...) nie wiedział, czy wróci przed godziną 15-tą do urzędu. Obwiniony sprawozdania otrzymał około godziny 13-tej od Skarbnika Gminy (...) i podpisał je. Obwiniony przyznał, że wrywkowo zapoznał się z treścią sprawozdań, lecz pozycji z błędem nie sprawdził.

Komisja ustaliła, że przedmiotowe sprawozdanie, w miejscu przeznaczonym na podpis kierownika jednostki, podpisał Sekretarz Gminy w Urzędzie Gminy w (...) oraz, że wystąpiła nieprawidłowość polegająca na wykazaniu danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej w dziale 756, rozdziale 75616, paragrafie 0320, w kolumnie 14 wskazując kwotę 29380 zł (k. 18), gdy z ewidencji księgowej wynikała kwota 2938 zł (k. 23). Nieprawidłowość ta nie była kwestionowana przez Obwinionego.

Z zebranych dokumentów dowodowych wynika, iż Wójt Gminy (...) (...) w dniu 3 stycznia 2011 r. powierzył odrębnym pismem obowiązki i odpowiedzialność w zakresie sprawozdawczości budżetowej Obwinionemu (...) pełniącemu funkcję Sekretarza Gminy (...) na podstawie art. 53 ust. 2 ufp. Obwiniony pisemnie potwierdził przyjęcie obowiązków.

Komisja Orzekająca nie podzieliła stanowiska Rzecznika, że to Obwiniony ponosi odpowiedzialność za zarzucany czyn z art. 18 ust. 2 uońdofp. Pełnił On funkcję Sekretarza Gminy (...) w Urzędzie Gminy (...) i w związku z pełnioną funkcją nie mógł podpisywać sprawozdania wskazanego w zarzucanym czynie. Zdaniem RKO Wójt Gminy scedował podpisywanie sprawozdań objętych zarzutem na sekretarza Gminy, do czego nie posiadał upoważnienia. Takie upoważnienie jest wadliwe z mocy prawa, co w konsekwencji powoduje, że sprawozdanie nie zostało sporządzone oraz przekazane przez kierownika jednostki. Sprawozdanie budżetowe powstaje z chwilą złożenia na nim podpisu przez kierownika jednostki. Zakresu tej reprezentacji jednostki nie można przenieść ani ograniczyć ze skutkiem wobec osób trzecich. Podpisanie i przekazanie sprawozdania budżetowego jednostki stanowi czynność z zakresu reprezentacji jednostki i tym samym należy do wyłącznej kompetencji kierownika jednostki.

Przepis art. 33 ustawy o samorządzie gminnym<sup>4</sup> stanowi, że wójt może powierzyć prowadzenie określonych spraw gminy w swoim imieniu zastępcy wójta lub sekretarzowi gminy. Niemniej jednak, w ocenie Komisji Orzekającej I instancji, biorąc pod uwagę powyższe, Obwiniony pełniąc funkcję Sekretarza Gminy nie był osobą upoważnioną we właściwy sposób do podpisania sprawozdań.

Komisja Orzekająca I instancji zauważyła ponadto, że zebrany materiał dowodowy nie potwierdza, jak wskazał we wniosku o ukaranie Rzecznik, że w dacie podpisywania sprawozdań Wójt Gminy (...) był nieobecny. (...) pełniąc funkcję Sekretarza Gminy (...), na piśmie upoważniony przez Wójt Gminy (...) do podpisywania sprawozdań w zakresie sprawozdawczości budżetowej, podpisał przedmiotowe sprawozdanie w dniu 20 lutego 2018 r. w piśmie z dnia 14 sierpnia 2019 r. (k. 25-28) (...) Wójt Gminy (...) wyjaśniając wskazał, że w dniu 20 lutego 2018 r. miał bardzo dużą ilość spotkań z petentami oraz wyjazd na naradę, w ocenie Komisji Orzekającej, do godziny 12.00 Wójt Gminy był na terenie urzędu i miał możliwość podpisania sprawozdania (...) za okres od początku roku do 31 grudnia 2017 r. Również po powrocie Wójt miał jeszcze czas na dokonanie tej czynności, gdyż zgodnie z drukiem „Polecenia wyjazdu służbowego (...)” powrót do (...) miał miejsce o godz. 14.30.

Podstawa uniewinnienia na mocy przepisu art. 78 ust. 1 pkt 2 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, przewidującego uniewinnienie w przypadku „braku znamion naruszenia dyscypliny finansów publicznych” w zarzucanym czynie, była przedmiotem rozważań Głównej Komisji Orzekającej w orzeczeniu z dnia 10 kwietnia 2014 r. (BDF1/4900/3/3/RN-1/14/RWPD-3740). W orzeczeniu tym GKO wskazała, że przepis ten „znajduje zastosowanie w tych przypadkach, gdy ze zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego wynika, iż doszło do zachowania podlegającego ocenie, zaś ocena ogranicza się do ustalenia, czy czyn ten jest naganny w świetle ustawy o naruszeniu dyscypliny finansów publicznych. Znajdzie, zatem najczęściej zastosowanie w tych przypadkach, gdy zachowanie obwinionego narusza jakieś normy prawne, ale nie jest penalizowane na gruncie ustawy. Natomiast w sytuacji, gdy w ogóle nie ma mowy o jakimkolwiek nagannym zachowaniu obwinionego, zastosowanie winien znaleźć przepis wprost wskazujący brak nieprawidłowego zachowania, tj. „zarzucanego czynu nie popełniono”.

Stanowisko takie jak zaprezentowano powyżej, znajduje również potwierdzenie w orzeczeniu GKO z dnia 10 listopada 2016 r. (BDF1.4800.35.2016), Główna Komisja Orzekająca prezentuje w przytoczonym orzeczeniu stanowisko, iż „przepis art. 78 ust. 1 pkt 1 uodnfp stanowi przesłankę materialnoprawną, z której wynika brak podstawy prowadzenia postępowania. Zwrot „czynu nie popełniono” określa sytuację, w której określone zdarzenie nie miało miejsca, albo zaistniałe zdarzenie nie jest czynem w rozumieniu prawa materialnego. Może także oznaczać przypadek, w którym naruszenie dyscypliny finansów publicznych zostało wprowadzone popełnione, ale nie popełniła go osoba, której postawiono zarzuty. Zwrot „czynu nie popełniono” powinien być rozumiany, jako brak zdarzenia faktycznego, wypełniającego znamiona któregoś z naruszeń dyscypliny finansów publicznych wskazanych w art. 5-18c uodnfp, a w analizowanym przypadku art. 11 i art. 18 pkt 2 uodnfp. Brak znamion naruszenia dyscypliny finansów publicznych w czynie (przesłanka z art. 78 ust. 1 pkt 2) zachodzi wówczas, gdy czyn miał miejsce, jednakże nie zawiera wszystkich

---

<sup>4</sup> Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2019 r. poz. 506 z późn. zm.) – zwana dalej usg

ustawowych znamion naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Chodzi zarówno o wypełnienie znamion przedmiotowych, jak i podmiotowych w zakresie zawinienia”.

Konkludując, zdaniem Komisji Orzekającej I instancji, upoważnienie udzielone Obwinionemu, na podstawie którego podpisał on przedmiotowe sprawozdanie, jest wadliwe z mocy prawa, gdyż oparte zostało na nieistniejącej podstawie prawnej. Ponadto w dniu dokonania czynności Wójt Gminy (...) miał możliwość sporządzenia oraz przekazania sprawozdania Gminy (...) z gromadzenia środków publicznych i ich rozdysponowania (...) sprawozdanie z wykonania planu dochodów budżetowych jednostki samorządu terytorialnego za okres od początku roku do dnia 31.12.2017 r., gdyż w dniu 20 lutego 2018 r. przebywał w Urzędzie Gminy (...), a jego nieobecność w urzędzie trwała jedynie 2,5 godziny. Tak, więc przed wyjazdem lub po przyjeździe z ławy Wójt Gminy, jako kierownik jednostki miał możliwość wypełnienia swoich obowiązków.

Komisja Orzekająca podzieliła również stanowisko GKO wyrażone w orzeczeniu z dnia 10 listopada 2016 r., a cytowane wyżej, co do braku podstaw prowadzenia postępowania w sytuacji, gdy czyn miał miejsce, jednakże nie popełniła go osoba, której postawiono zarzuty.

W toku postępowania dowodowego ustalono, że czyn naruszający dyscyplinę finansów publicznych miał bezspornie miejsce w Urzędzie Gminy (...), nie znaleziono jednak dowodów potwierdzających, iż Obwiniony ponosi odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych wskazanych we wniosku o ukaranie za zarzucany mu czyn z art. 18 pkt 2 uondfp.

Od powyższego orzeczenia RKO, w dniu 21 stycznia 2021 r. Rzecznik wniósł odwołanie do GKO, na niekorzyść Obwinionego (...), wnosząc o: uchylenie orzeczenia i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania.

Orzeczeniu temu zarzucił obrazę przepisów prawa - art. 78 ust. 1 pkt 1 w zw. z ust. 3 uondfp, poprzez nieprawidłowe przyjęcie, że Obwiniony nie popełnił zarzucanego czynu z art. 18 pkt 2 cyt. ustawy, gdyż nie mógł w zastępstwie kierownika jednostki sporządzić sprawozdania (...).

Zdaniem Rzecznika orzeczenie powinno być uchylone z następujących powodów.

Należy zgodzić się ze stanowiskiem Komisji Orzekającej I Instancji, że w sprawozdaniu (...) za okres od początku roku do dnia 31.12.2017 r., złożonym w dniu 20.02.2018 r. do Regionalnej Izby Obrachunkowej w (...), podano dane niezgodne z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej.

Wskazany w upoważnieniu art. 53 ust. 2 ufp - nie jest podstawą powierzenia przez kierownika jednostki pracownikom obowiązków w zakresie sprawozdawczości budżetowej. Należy podzielić argumentację Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie zawartą w wyroku z dnia 26 kwietnia 2010r., sygn. akt V SA/Wa 103/10, który rozpoznając skargę Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych orzekł, iż „...Ustawa o finansach publicznych w art. 44 ust. 2 stanowi, że kierownik jednostki może powierzyć określone obowiązki „w zakresie gospodarki finansowej” pracownikom jednostki. W tak użytym sformułowaniu nie mieści się możliwość powierzenia sprawozdawczości budżetowej pracownikowi jednostki. To kierownik jednostki jest zobowiązany przekazać sprawozdanie odbiorcy tego sprawozdania, sprawozdanie budżetowe powstaje z chwilą złożenia na nim podpisu przez kierownika jednostki niezależnie od tego, kto technicznie je sporządził i kto

ponad osobę kierownika jednostki podpisał je...”. Argumentacja ta pozostaje aktualna na gruncie regulacji art. 53 ust. 2 ufp.

Wskazanie nieprawidłowej podstawy prawnej nie przesadza o skuteczności powierzenia obowiązków przez kierownika jednostki. Dokument, którym powierzono obowiązki, który nie zawiera podstawy prawnej, określa ją ogólnikowo, czy błędnie, nie jest upoważnieniem wydanym bez podstawy prawnej. Takie upoważnienie, w którym błędnie podano podstawę prawną jest dotknięte tylko wadą formy. Istotne jest, czy podstawa prawna realnie istnieje.

Wójt Gminy (...) w dniu 3 stycznia 2011 r. powierzył na piśmie obowiązki i odpowiedzialność w zakresie sprawozdawczości budżetowej (...) pełniącemu funkcję Sekretarza Gminy (...).

Art. 33 ust. 4 ustawy o samorządzie gminnym stanowi, że wójt może powierzyć prowadzenie określonych spraw gminy w swoim imieniu zastępcy wójta lub sekretarzowi gminy.

W § 9 ust. 1 rozporządzenia MRiF z 2018 r. wskazano, iż kierownicy jednostek są obowiązani sporządzać sprawozdania rzetelnie i prawidłowo pod względem merytorycznym i formalno-rachunkowym.

Z cytowanych regulacji wynika, że Wójt Gminy (...) nie może scedować całości obowiązków w zakresie sprawozdawczości budżetowej na Sekretarza Gminy (...). Wskazuje na to cel i funkcja regulacji § 9 ust. 1 rozporządzenia MRiF z 2018 r. - zastrzeżenie obowiązków w zakresie sprawozdawczości budżetowej dla kierowników jednostki.

Nie sposób jednocześnie przyjąć, aby nie było możliwe powierzenie czynności z zakresu sprawozdawczości budżetowej np. pod nieobecność wójta spowodowana urlopem, chorobą czy wyjazdem służbowym. W praktyce oznaczałoby zaniechanie terminowego składania sprawozdań (nawet długotrwałe np. w związku z chorobą kierownika jednostki), co byłoby nieracjonalne (przeciwnie zasadzie racjonalnego ustawodawcy i takiego dekodowania norm, które nie czyni ich nieracjonalnymi).

Kompetencji do powierzania określonych spraw z zakresu sprawozdawczości budżetowej, zastrzeżonych dla kierownika jednostki, można doszukiwać się w art. 33 ust. 4 usg. Regulacja usg nie przyznaje sekretarzowi gminy samodzielnej kompetencji, ale dysponuje on uprawnieniami, które wójt zechce mu przydzielić.

Pod nieobecność kierownika jednostki, jego obowiązki dotyczące składania sprawozdań, mogą być powierzane dla zapewnienia ciągłości działania jednostki. Sekretarz gminy nie ma określonych ustawowo własnych kompetencji, nie jest organem gminy, a tylko prowadzi w imieniu wójta (burmistrza) powierzone mu sprawy gminy.

Wójt Gminy (...) w dniu 3 stycznia 2011 r. powierzył obowiązki i odpowiedzialność w zakresie sprawozdawczości budżetowej (...) w szerszym zakresie niż było dopuszczalne, ale mieści się w nim węższy zakres - podpisywanie (sporządzanie) sprawozdań pod nieobecność Wójta.

Wójt nie był uprawniony do scedowania na Sekretarza Gminy wszystkich obowiązków w zakresie sporządzania sprawozdań, ale mógł powierzyć ich sporządzanie w okolicznościach takich jak w sprawie podlegającej rozpoznaniu - z uwagi na wyjazd i planowany powrót po zakończeniu pracy urzędu.

W dniu 28 czerwca 2021 r. przeprowadzono w Warszawie rozprawę przed GKO w sprawie odwołania wniesionego przez Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych od orzeczenia RKO.

### **GKO ustaliła i zważyła, co następuje.**

GKO, biorąc pod uwagę zgromadzony w sprawie materiał dowodowy, po wysłuchaniu stanowiska Zastępcy Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych, orzekła, że odwołanie zasługuje na uwzględnienie.

Komisja zastosowała do oceny rozpoznawanych czynów stan prawny obowiązujący w czasie orzekania uznając, że przepisy obowiązujące w czasie ich popełnienia nie były względniejsze.

GKO potwierdziła ustalenia RKO, że w Urzędzie Gminy (...), doszło do nieprawidłowości, polegającej na tym, że w sprawozdaniu Gminy (...) z gromadzenia środków publicznych i ich rozdysponowania (...) sprawozdanie z wykonania planu dochodów budżetowych jednostki samorządu terytorialnego za okres od początku roku do dnia 31.12.2017 r., złożonym w dniu 20.02.2018 r. do Regionalnej Izby Obrachunkowej w (...), z naruszeniem regulacji § 4 pkt 3 lit. a, § 9 ust. 1, ust. 2 rozporządzenia MRiF z 2018 r., wykazano dane niezgodne z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej w dziale 756, rozdziale 75616, paragrafie 0320, w kolumnie 14 kwotę 29380 zł, gdyż z ewidencji księgowej wynikała kwota 2938 zł. Przedmiotowe sprawozdanie zostało podpisane przez Obwinionego – Sekretarza Gminy (...) z upoważnienia Wójta Gminy (...) w miejscu wyznaczonym w sprawozdaniu dla kierownika jednostki. Naruszenie ustawowego obowiązku sporządzania i wykazywania danych zgodnych z ewidencją księgową, przez jednostki sektora finansów publicznych w sprawozdaniach z wykonania procesów związanych z gromadzeniem i rozdysponowaniem środków publicznych wyczerpuje znamiona naruszenia dyscypliny finansów publicznych z art. 18 pkt 2 uodfp.

GKO uznała, zatem za prawidłową dokonaną przez Regionalną Komisję Orzekającą ocenę stanu prawnego w zakresie przepisów prawa materialnego, mających zastosowanie w sprawie.

GKO pragnie podkreślić, iż uzasadnieniem dla prawnej ochrony wiarygodności sprawozdań budżetowych jest przede wszystkim założenie, że wszelkie nieprawdziwe dane, niezgodne z prowadzoną ewidencją księgową, wprowadzają w błąd otrzymującego sprawozdanie, a także mogą prowadzić do fałszowania sprawozdawczości zbiorczej, na podstawie, której podejmuje się decyzje dotyczące finansów publicznych. Sprawozdawczość budżetowa jest jednym z bardzo ważnych elementów spełnienia zasady jawności i przejrzystości finansów publicznych, a także pozwala ocenić realizację wpływów i wydatków budżetowych w ciągu roku budżetowego, jak również po jego zakończeniu (orz. GKO z 6.12.2010 r., BDF1/4900/94/105/10/2584). Sprawozdawczość budżetowa jest podstawą oceny realizacji procesów związanych z gromadzeniem i rozdysponowaniem środków publicznych oraz podejmowania określonych decyzji dotyczących finansów publicznych. Wartości zawarte w sprawozdaniach pozwalają na porównywanie wybranych danych i procesów zachodzących w gospodarce finansowej danej jednostki (orz. GKO z 8.12.2016 r., BDF1.4800.55.2016).

W odniesieniu do oceny stanu prawnego w części dotyczącej odpowiedzialności Obwinionego za zaistniałe naruszenie dyscypliny finansów publicznych Główna Komisja

Orzekająca nie podzieliła stanowiska RKO, że zebrany w sprawie materiał dowodowy wskazuje, iż Obwiniony nie popełnił zarzucanego mu czynu. Należy zaznaczyć, iż zwrot „czynu nie popełniono” określa np. sytuację, w której naruszenie dyscypliny finansów publicznych zostało wprawdzie popełnione, ale nie popełniła go osoba, której postawiono zarzuty.

GKO nie podziela stanowiska RKO, że Obwiniony, jako Sekretarz Gminy, choć podpisał sprawozdania budżetowe zawierające dane niezgodne z ewidencją księgową, nie może ponieść za to odpowiedzialności. Faktycznie, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem GKO i sądów administracyjnych, odpowiedzialność za wykazanie w sprawozdaniu – poprzez podpisanie i przekazanie sprawozdania – danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej ponosi kierownik jednostki sektora finansów publicznych (niezależnie od tego, kto przygotował projekt sprawozdanie), działający, jako organ reprezentujący jednostkę na zewnątrz.

GKO podziela stanowisko Rzecznika, iż Wójt nie był uprawniony do scedowania na Sekretarza Gminy wszystkich obowiązków w zakresie sporządzania sprawozdań, ale mógł powierzyć ich sporządzanie w okolicznościach takich, jak w sprawie podlegającej rozpoznaniu - z uwagi na wyjazd i planowany powrót po zakończeniu pracy urzędu. Pod nieobecność kierownika jednostki, jego obowiązki m.in. dotyczące składania sprawozdań, mogą być powierzane dla zapewnienia ciągłości działania jednostki. Jest to zgodne z art. 33 ust. 4 usg, który stanowi, że wójt może powierzyć prowadzenie określonych spraw gminy w swoim imieniu zastępcy wójta lub sekretarzowi gminy. Regulacja usg nie przyznaje sekretarzowi gminy samodzielnej kompetencji, ale dysponuje on uprawnieniami, które wójt zechce mu przydzielić.

GKO zgadza się ze stanowiskiem Rzecznika, iż nie sposób przyjąć, aby nie było możliwe powierzanie czynności z zakresu sprawozdawczości budżetowej pod nieobecność Wójta spowodowaną np. urlopem, chorobą, wyjazdem służbowym. W praktyce oznaczałoby zaniechanie terminowego składania sprawozdań (nawet długotrwałe np. w związku z chorobą kierownika jednostki), co byłoby nieracjonalne (przeczyło zasadzie racjonalnego ustawodawcy i takiego dekodowania norm, które nie czyni ich nieracjonalnymi). Dlatego też, zdaniem GKO, odpowiedzialność za ww. naruszenie dyscypliny finansów publicznych w przedmiotowej sprawie powinien ponieść Sekretarz Gminy (tutaj - Obwiniony), w sytuacji, gdy działając podpisał on sprawozdanie RB-28S w zastępstwie za kierownika jednostki.

Komisja Orzekająca I instancji zobowiązana będzie, zatem do ustalenia czy w momencie podpisywania sprawozdania, Obwiniony działał w zastępstwie Wójta oraz ustalenie podstawy prawnej do takiego działania, zbadanie czy powierzenie 3 stycznia 2011 r. obowiązków i odpowiedzialność w zakresie sprawozdawczości budżetowej (...), stanowi podstawę do działania w zastępstwie a może takie upoważnienie wynika z innych regulacji albowiem, zdaniem GKO, upoważnienie do działania w zastępstwie w przypadku, np. nieobecności Kierownika jednostki może przybierać szeroki zakres i wynikać np. z regulaminu organizacyjnego. Jeśli takie ustalenia będą pozytywne (tzn. Obwiniony podejmował działania

w zastępstwie), zasadne będzie uznanie jego odpowiedzialności podmiotowej i następnie ocena zawinienia.

W związku z powyższym Główna Komisja Orzekająca orzekła, jak w sentencji.