

GŁÓWNA KOMISJA ORZEKAJĄCA
W SPRAWACH O NARUSZENIE
DYSCYPLINY FINANSÓW PUBLICZNYCH

**Biuletyn orzecznictwa
w sprawach o naruszenie
dyscypliny finansów publicznych**

Nr 4/2015

Redakcja: 00-916 Warszawa, ul. Świętokrzyska 12
tel. (22) 694 43 36

Redakcja i kolportaż:
Biuro
Dyscypliny Finansów Publicznych
Ministerstwa Finansów

„Biuletyn” dostępny jest także w formie elektronicznej
na stronie internetowej Ministerstwa Finansów
<http://www.mf.gov.pl>

Skład i druk: Ergo BTL Sp. z o.o. Sp.k.

SPIS TREŚCI

I. Orzeczenia Głównej Komisji Orzekającej	6
1. Orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych z dnia 15 czerwca 2015 r. sygn. akt BDF1.4800.28.2015	6
2. Orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych z dnia 29 czerwca 2015 r. sygn. akt BDF1.4800.67.2015	22
3. Orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych z dnia 6 lipca 2015 r. sygn. akt BDF1.4800.66.2015	31
4. Orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych z dnia 16 lipca 2015 r. sygn. akt BDF1.4800.84.2015	55
II. Orzeczenia sądów administracyjnych	70
5. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 2 września 2014 r., sygn. akt II GSK 998/14	70
Indeks wybranych haseł	80

Szanowni Państwo,

Pragniemy Państwu zaprezentować kolejny numer kwartalnika „Biuletyn orzecznictwa w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych”.

Przedstawiamy Państwu wybór najciekawszych rozstrzygnięć sądów administracyjnych, Głównej Komisji Orzekającej oraz organów orzekających I instancji.

Dokonując wyboru orzeczeń, Redakcja uwzględniła Państwa sugestie dotyczące zagadnień prawnych.

Na państwa opinie i uwagi oczekujemy pod adresem redakcji (00-916 Warszawa, ul. Świętokrzyska 12) lub pod adresem elektronicznym: magdalena.zych@mofnet.gov.pl.

Wersja elektroniczna naszego kwartalnika dostępna jest na stronach internetowych Ministerstwa Finansów: www.mf.gov.pl.

19 sierpnia 2011 r. Sejm uchwalił ustawę o zmianie ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych oraz niektórych innych ustaw, która weszła w życie z dniem 11 lutego 2012 r.

Podstawowym celem tej dużej nowelizacji jest poprawa skuteczności i sprawności egzekwowania odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych poprzez usprawnienie postępowania, w tym usprawnienie działania organów orzekających, a także wzmocnienie zapobiegawczej roli postępowania w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Ponadto, nowelizacja służyć ma uporządkowaniu obowiązujących regulacji oraz zwiększeniu precyzji niektórych przepisów.

Nowelizacja ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych dotyczy między innymi: zakresu podmiotowego i przedmiotowego odpowiedzialności, zasad odpowiedzialności oraz kar za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Ustawa znowelizowała także regulacje w zakresie postępowania w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych, czynności sprawdzających i postępowania wyjaśniającego, a także zasad wzruszania rozstrzygnięć organów orzekających.

Z wyrazami szacunku

Redakcja

I. Orzeczenia Głównej Komisji Orzekającej

1.

Orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej

w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny

Finansów Publicznych

z dnia 15 czerwca 2015 r.

sygn. akt BDF1.4800.28.2015

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

Przewodniczący:	Z-ca Przewodniczącego GKO:	Wojciech Robaczyński
Członkowie:	Przewodniczący GKO:	Jan Pyrcak (spr.)
	Członek GKO:	Marek Muszyński
Protokolant:		Hanna Kąkol

przy udziale zastępcy Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych
Jacka Krawczyka,

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 15 czerwca 2015 r. odwołania Obwinionego (...) zam. ul. (...), zatrudnionego w czasie popełnienia naruszenia dyscypliny finansów publicznych w Urzędzie Miejskim w (...) na stanowisku Zastępcy Burmistrza - od orzeczenia Regionalnej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Opolu z dnia 26 listopada 2014 r., sygn. akt ZDB-4100-18(2)/2014, w zakresie w którym Komisja uznała Obwinionego (...) odpowiedzialnym za naruszenie dyscypliny finansów publicznych określone w:

- art. 11 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz. U. z 2013 r. poz. 168 oraz z 2012 r. poz. 1529) – zwanej dalej ustawą, polegające na dokonaniu wydatków ze środków publicznych z przekroczeniem zakresu upoważnienia określonego planem finansowym jednostki sektora finansów publicznych Urzędu Miejskiego w (...) w zakresie określonym poniższym zestawieniem:

Wysokość planu wydatków	Wysokość wykonania planu wydatków	Kwota przekroczenia planu	Podstawa dokonania wydatku	Kwota dokonanego wydatku	Czas popełnienia czynu naruszającego dyscyplinę finansów publicznych
dział 600, rozdział 60016, § 4210 klasyfikacji wydatków publicznych					
30.000,00	40.959,84	10.959,84	f-ra nr FS-1772/11/SSM z 30.07.2011 na zakup znaków drogowych oraz progów zwalniających	5.352,47	30.08.2011
30.000,00	52.715,93	22.715,93	f-ra nr 53/08/2011 z 19.08.2011 za dostawę słupów do mocowania znaków ulicznych i tabliczek z nazwą ulic	11.756,09	12.09.2011
55.000,00	58.617,47	3.617,47	f-ra nr FH/00004/10/2011/FA z 06.10.2011 za dostawę słupów prowadzących celem oznakowania dróg	4.920,00	19.10.2011
70.000,00	71.123,00	1.123,00	f-ra nr 00003/12/2011 z 02.12.2011 za dostawę materiałów dekoracyjnych oświetlenia świątecznego	6.552,70	22.12.2011
dział 600, rozdział 60016, § 4270 klasyfikacji wydatków publicznych					
310.000,00	322.323,37	12.323,37	f-ra nr 19/07/2011 z 27.07.2011 za wykonanie remontu parkingu i przebudowy chodnika oraz wykonanie pasa zieleni	22.610,00	08.09.2011
310.000,00	336.520,46	26.520,46	f-ra nr 11/08/2011 z 23.08.2011 za wykonanie remontu częściowego dróg bitumicznych	14.197,09	13.09.2011
310.000,00	344.478,56	34.478,56	f-ra nr 01/09/2011 z 7.09.2011 za remont schodów szkoły oraz chodnika dla pieszych	7.958,10	20.09.2011
345.000,00	350.188,22	5.188,22	f-ra nr FVT/100/2011 z 06.09.2011 za wykonanie remontów częściowych dróg asfaltowych przy pomocy monterów drogowych	5.709,66	03.10.2011

co jest niezgodne z art. 44 ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 254 pkt 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2013 r. poz. 885 z późn. zm.);

- art. 18 pkt 2 ustawy, polegające na wykazaniu, w dniu 10.01.2012 r., w jednostkowym rocznym sprawozdaniu Rb-28S z wykonania planu wydatków budżetowych samorządowej jednostki budżetowej Urzędu Miejskiego w (...) za okres od początku roku do dnia 31 grudnia 2011 r. danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej konta 130 „Rachunek bieżący”, w poniższym zakresie:

Lp.	dział	Rozdział	§	Dane wynikające ze sprawozdania Rb-28S w zakresie wykonanych wydatków na dzień 31.12.2011 r.	Dane wynikające z ewidencji księgowej wg konta 130 na dzień 31.12. 2011 r.	Różnica
1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.
1.	010	0195	4430	571 125,47	546 201,41	24 924,06
2.	600	60016	4210	71 222,00	71 123,00	99,00
3.	600	60016	6050	1 654 729,57	1 654 718,57	11,00
4.	700	70005	4210	14 691,90	14 230,25	461,65
5.	700	70005	4300	542 090,77	531 041,77	11 049,00
6.	700	70005	4610	6 554,30	2 030,30	4 524,00
7.	750	75022	4410	184,71	0,00	184,71
8.	750	75023	3020	1 800,00	0,00	1 800,00
9.	750	75023	3030	6 012,46	3 284,40	2 728,06
10.	750	75023	4010	2 727 099,06	2 713 929,64	13 169,42
11.	750	75023	4040	199 950,14	199 077,61	872,53
12.	750	75023	4210	219 181,00	208 369,79	10 811,21
13.	750	75023	4300	470 547,84	469 005,09	1 542,75
14.	750	75023	4360	14 091,20	13 891,20	200,00
15.	750	75023	4370	15 019,78	14 969,78	50,00
16.	750	75023	4410	35 671,03	2 753,96	32 917,07
17.	750	75023	4610	3 208,90	3 178,90	30,00
18.	750	75075	4210	148 073,41	144 501,73	3 571,68
19.	750	75075	4300	143 480,99	14 719,35	2 761,64
20.	750	75095	4210	55 995,56	54 397,38	1 598,18
21.	750	75095	4300	39 147,23	37 475,12	1 672,11
22.	751	75108	3030	23 420,00	- 160,00	23 580,00
23.	754	75412	3030	20 974,50	0,00	20 974,50
24.	754	75412	4170	72 541,44	71 233,24	1 308,20
25.	754	75412	4210	201 857,25	194 128,45	7 728,80
26.	754	75412	4280	2 900,00	2 480,00	420,00
27.	754	75412	4300	78 691,24	76 066,75	2 624,49
28.	754	75412	4430	43 448,70	43 206,10	242,60
29.	754	75412	6050	101 319,81	101 226,81	93,00
30.	754	75414	4300	101,14	0,00	101,14
31.	851	85154	4210	11 816,07	9 504,62	2 311,45
32.	851	85154	4300	123 916,55	118 502,38	5 414,17
33.	852	85295	3110	15 167,60	0,00	15 167,60
34.	900	90001	6059	1 601 577,70	1 601 525,30	52,40
35.	900	90003	4300	365 991,85	365 713,15	278,70
36.	921	92195	4210	20 365,77	19 281,26	1 084,51
37.	921	92195	4300	301 339,12	249 924,51	51 414,61
Razem				9 925 306,06	9 677 531,82	247 774,24

co jest niezgodne z § 6 ust. 1 pkt 1 oraz § 9 ust. 1 i 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz.U. z 2014 r. poz. 119)

oraz wymierzono Obwinionemu karę upomnienia i obciążono kosztami postępowania,

na podstawie art. 147 ust. 1 pkt 1 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych 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 26 listopada 2014 r. Regionalna Komisja Orzekająca w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Opolu (dalej RKO) uznała p. (...), zatrudnionego w Urzędzie Miejskim w (...) na stanowisku Zastępcy Burmistrza, odpowiedzialnym za naruszenie dyscypliny finansów publicznych określone w art. 11 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (dalej uondfp), polegające na dokonaniu wydatków ze środków publicznych z przekroczeniem zakresu upoważnienia określonego planem finansowym Urzędu Miejskiego w (...), co jest niezgodne z art. 44 ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 254 pkt 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych oraz odpowiedzialnym za naruszenie dyscypliny finansów publicznych określone w art. 18 pkt 2 uondfp, polegające na wykazania, w dniu 10.01.2012 r., w jednostkowym rocznym sprawozdaniu Rb-28S z wykonania planu wydatków budżetowych samorządowej jednostki budżetowej Urzędu Miejskiego w (...) za okres od początku roku do dnia 31 grudnia 2011 r. danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej konta 130 „rachunek bieżący” co jest niezgodne z § 6 ust. 1 pkt 1 oraz § 9 ust. 1 i 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej.

W orzeczeniu wskazano w formie tabelarycznej uwzględniającej wysokość planu wydatków w poszczególnych podziałkach klasyfikacji wydatków publicznych, wysokość wykonania planu wydatków, kwoty przekroczenia planu, faktury stanowiące podstawy dokonania wydatków, kwoty dokonanych wydatków oraz czas popełnienia czynów – od 30.08.2011 r. do 22.12.2011 r. – 4 przypadki przekroczenia planu wydatków w dziale 600, rozdział 60016, §4210 klasyfikacji wydatków publicznych oraz 4 przypadki przekroczenia planu wydatków w §4270 klasyfikacji. W orzeczeniu wskazano także, w formie tabelarycznej uwzględniającej podziałki klasyfikacji budżetowej, dane wynikające ze sprawozdania Rb-28S w zakresie wykonanych wydatków na dzień 31.12.2011 r. oraz dane wynikające z ewidencji księgowej wg kontra 130 na dzień 31.12.2011 r. a także różnice między kwotami ze sprawozdania a kwotami z ewidencji księgowej. RKO wskazała 37 pozycji niezgodności, na łączną kwotę 247 774,24 zł.

Za powyższe czyny RKO wymierzyła p. (...) karę upomnienia oraz obciążyła go kosztami postępowania w kwocie 291,71 zł.

Jednocześnie RKO uniewinniła p. (...) od zarzutu naruszenia dyscypliny finansów publicznych określonego w art. 18 pkt 2 uodnfp polegającego na wykazaniu w jednostkowym rocznym sprawozdaniu RB-27S z wykonania planu dochodów budżetowych samorządowej jednostki budżetowej Urzędu Miejskiego w (...) za okres od początku roku do dnia 31 grudnia 2011 r., oznaczonym datą 13.01.2012 r. danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej w zakresie wykazania wielkości wykonanych dochodów wg ewidencji kontra 130 „Rachunek bieżący”.

Regionalna Komisja Orzekająca w Opolu ustaliła, że p. (...) był umocowany m.in. do załatwiania w imieniu Burmistrza wszystkich spraw administracyjnych, do których zastosowanie mają przepisy ustawy o finansach publicznych, w tym do podpisywania sprawozdań. W trakcie kontroli kompleksowej gospodarki finansowej w Gminie (...), przeprowadzonej przez Regionalną Izbę Obrachunkową w Opolu, stwierdzono dokonanie wydatków z przekroczeniem granic kwot wydatków określonych w planie finansowym Urzędu Miejskiego na 2011 r. w dziale 600 rozdziale 60016 §4210 i w dziale 600 rozdziale 60016 §4270. Wszystkie zakwestionowane wydatki były akceptowane ostatecznie do wypłaty przez Zastępcę Burmistrza (...) p. (...).

W toku kontroli RIO p. (...) złożył wyjaśnienia, jako osoba zatwierdzająca do wypłaty ww. wydatki nie kwestionując swojego udziału w ich poniesieniu. Wskazał jednocześnie, że : „Dokumenty zostały zatwierdzone do wypłaty, ponieważ posiadały podpis Skarbnika – Głównego Księgowego Gminy, który dla mnie oznaczał, że Skarbnik nie zgłasza zastrzeżeń co do zasadności wypłaty w/w kwot wydatków w aspekcie przekroczenia granic kwot wydatków określonych w planie finansowym, ponieważ wcześniej ocenił prawidłowość tych operacji i ich zgodność z prawem i planem finansowym Gminy”.

Na okoliczność omawianych przekroczeń planu finansowego, w toku kontroli RIO, wyjaśnienia złożył również Skarbnik Gminy p. (...) podając, że: „W systemie księgowości budżetowej KSAT – opracowanym i wdrożonym przez firmę COIG w Katowicach, brak jest funkcji „automatycznej blokady” – wykonywania przelewów, płatności w przypadku częściowego przekroczenia założonych kwot planu wydatków. Korekty, zmiany planu dokonywane są kilkanaście razy w roku – trudno jest precyzyjnie określić poziom wydatków, nie zawsze zaawansowanie ewidencji księgowej pozwala z odpowiednim wyprzedzeniem określić konieczność korekty planu wydatków w tym dynamicznym ujęciu. Ważniejsze jest, by po dokonanych korektach nie było przekroczeń np. w ujęciu rocznym. Takie nieprawidłowości wynikają nie tylko ze złego, nietrafnego planowania poziomu wydatków, ale z zasady ustalania ich na poziomie oszczędnym, ograniczającym zwłaszcza wydatki bieżące. Pełnomocnik Obwinionego, w piśmie z dnia 20 marca 2014 r., także zwrócił uwagę na ograniczenia programu księgowego KSAT, który nie był wyposażony w dodatkowe opcje pozwalające na bieżącą kontrolę i automatyczne generowanie informacji o ewentualnych zagrożeniach przekroczenia planu wydatków w poszczególnych paragrafach oraz wskazał na podjęcie działań w kierunku uzupełnienia oprogramowania w tym zakresie.

W piśmie z dnia 17 października 2012 r. Burmistrz (...) – w odpowiedzi na wystąpienie pokontrolne RIO w Opolu – podał, iż we współpracy z programistami programu KSAT- obsługującymi Gminę (...) zaktualizowano dostępne programowo funkcje i wprowadzono dodatkowy wydruk z opcją weryfikacji wydatków pod względem procentu wykonania planu. Program weryfikuje wprowadzone dane księgowe po każdej zmianie zarówno planu, jak i wydatków.

Z protokołu kontroli RIO wynika, że po dokonanych korektach plan wydatków w omawianych podziałkach klasyfikacji budżetowej ustalono w wy-

sokości większej niż suma dokonanych wydatków. W trakcie wspomnianej kontroli kompleksowej RIO w Opolu stwierdzono nieprawidłowość polegającą na wykazaniu w sprawozdaniu RB-28S Urzędu Miasta w (...), sporządzonym na 31.12.2011 r., danych niezgodnych z danymi wynikającymi z analitycznej ewidencji księgowej konta 130 – Rachunek bieżący jednostki.

Ustalono, że jednostka w ramach konta 130- Rachunek bieżący jednostki prowadzi dwa subkonta, konto 130-W-00, na którym ujmuje się wydatki na rachunku bankowym i konto 13-W-01, na którym ujmuje się pobranie gotówki czekiem. Sprawdzenie prawidłowości wykazania kwot wydatków wykonanych według podziałek klasyfikacji budżetowej w sprawozdaniu RB-28S możliwe jest poprzez porównanie danych wynikających z ewidencji konta 130-W-00 i 101 (ewidencja konta 101 zawiera informacje o podziale klasyfikacji budżetowej poszczególnych przechodów i rozchodów). Ustalono, że na koncie 130-W-01 nie prowadzi się ewidencji analitycznej według podziałek klasyfikacji budżetowej.

Wspomniane jednostkowe roczne sprawozdania RB-28S z wykonania planu wydatków budżetowych samorządowej jednostki budżetowej - Urząd Miejski w (...) za okres od początku roku do dnia 31 grudnia 2011 r. zostało podpisane w dniu 10 stycznia 2012 r. przez Zastępcę Burmistrza p. (...).

Pełnomocnik Obwinionego w piśmie z 20 marca 2014 r. wskazał, że podpisując dokumenty Zastępcy Burmistrza p. (...) sprawdzał, czy dokumenty zostały sprawdzone pod względem merytorycznym, formalnym i rachunkowym przez osoby odpowiedzialne merytorycznie i Skarbnika, któremu powierzono obowiązki w zakresie gospodarki finansowej, prowadzenia rachunkowości, sporządzania sprawozdań finansowych. Zatem zatwierdzając poszczególne dokumenty Obwiniony działał w dobrej wierze, w zaufaniu do Głównego Księgowego.

W uzasadnieniu orzeczenia Regionalna Komisja Orzekająca wskazała, że Urząd Miejski w (...), jako jednostka budżetowa wchodząca w skład sektora finansów publicznych, realizuje zadania związane z zakresem działania gminy na podstawie planu finansowego jednostki budżetowej. Zgodnie z art. 44 ust. 1 ustawy o finansach publicznych, wydatki publiczne mogą być ponoszone na cele i w wysokościach ustalonych w ustawie budżetowej, uchwale budżetowej jednostki samorządu terytorialnego oraz planie finansowym jednostki sektora finansów publicznych.

Stosownie do art. 254 pkt 3 ustawy o finansach publicznych w toku wykonywania budżetu jednostki samorządu terytorialnego obowiązuje zasada gospodarki finansowej, według której dokonywanie wydatków następuje w granicach kwot określonych w planie finansowym, z uwzględnieniem prawidłowo dokonanych przeniesień i zgodnie z planowanym przeznaczeniem, w sposób celowy i oszczędny, z zachowaniem zasady uzyskiwania najlepszych efektów z danych nakładów. Także art. 52 ust. 1 pkt 2 ustawy o finansach publicznych potwierdza ww. zasadę stanowiąc, iż ujęte w budżecie państwa, budżetach jednostek samorządu terytorialnego i planach finansowych jednostek budżetowych wydatki oraz łączne rozchody- stanowią nieprzekraczalny limit.

Wielkość środków przeznaczonych w planach finansowych na wydatki publiczne są dyrektywne (wiążące), choć mogą ulec zmianie w trakcie roku budżetowego. Naruszenie reguły dyrektywnego charakteru wydatków ze środków publicznych skutkuje naruszeniem dyscypliny finansów publicznych na podstawie art. 11 uodfp.

W ocenie Regionalnej Komisji Orzekającej, bezsprzecznie w Urzędzie Miejskim w (...) zostały naruszone powołane wyżej przepisy, poprzez dokonanie wydatków z przekroczeniem limitu określonego planem finansowym jednostki .

Nie ulega wątpliwości, zdaniem RKO, że Obwiniony zatwierdzając do wypłaty przedstawione wcześniej wydatki, przekroczył wielkość planu finansowego jednostki w części dotyczącej wydatków zaplanowanych w dziale 600, rozdział 60016 § 4210 i § 4270.

Naruszenie dyscypliny finansów publicznych uważa się za popełnione w czasie, w którym sprawca działał lub zaniechał działania, do którego był obowiązany (art. 21 uodfp). Skoro dla oceny prawnej zachowania obwinionego istotna pozostaje data dokonania wydatku ze środków publicznych z przekroczeniem zakresu upoważnienia, to następnie zmiany planu finansowego, co miało miejsce w 2011 r., nie mają dla tej oceny znaczenia.

Oceniając stopień zawinienia Obwinionego, mając na względzie art. 19 ust. 2 uodfp RKO stwierdziła, że obiektywnie nie wystąpiła przeszkoda, by działania Obwinionego zostały poprzedzone szczegółową analizą potwierdzającą zgodność podejmowanych czynności z planem finansowym jednostki , czy też stwierdzającą konieczność dokonania stosownych zmian planu (przeniesień),

tak, aby zapewnić zgodność dokonywanych wydatków z kwotami przewidzianymi w odpowiedniej podziałce klasyfikacji budżetowej.

Takie zachowanie, wymagane przepisami ustawy o finansach publicznych, było możliwe niezależnie od wskazywanych przez Obwinionego ograniczeń księgowego programu komputerowego. Podpis złożony także przez Skarbnika nie wyłącza odpowiedzialności osoby dokonującej wydatku.

Decyzje dotyczące dysponowania środkami finansowymi pozostają w sferze kompetencji kierownika jednostki (art. 53 ust. 1 ustawy o finansach publicznych), który może przekazać w drodze odrębnego upoważnienia określone obowiązki innemu pracownikowi, jak to miało miejsce w tej sprawie. Natomiast działanie w zaufaniu do pracownika dokonującego weryfikacji wydatków w zakresie zgodności z planem finansowym (skarbnika) nie uwalnia od odpowiedzialności.

W ocenie Regionalnej Komisji Orzekającej, wina Obwinionego za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, polegająca na dokonaniu wydatków ze środków publicznych z przekroczeniem zakresu upoważnienia określonego planem finansowym, nie budzi wątpliwości.

RKO dokonała analizy art. 28 ust. 1 i 2 uodfp i doszła do przekonania, że naruszenie istotnej reguły gospodarowania środkami publicznymi, wyrażonej w art. 44 ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 254 pkt 3 ustawy o finansach publicznych, niezależnie od kwot poszczególnych przekroczeń wskazuje, że stopień szkodliwości omawianych czynów jest większy niż znikomy.

Odnosnie do drugiego czynu, RKO zauważyła, że stosownie do art. 18 pkt 2 uodfp naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest 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.

Obowiązek sporządzania sprawozdań z wykonania procesów gromadzenia i rozdysponowania środków publicznych wynika z art. 31 ust. 1 ustawy o finansach publicznych, natomiast rodzaje, formy, terminy i sposoby sporządzania sprawozdań określa rozporządzenie Ministra Finansów wydane na podstawie art. 41 ust. 2 ustawy o finansach publicznych. Sprawozdanie budżetowe po-

wstaje z chwilą złożenia na nim podpisu przez kierownika jednostki, niezależnie od tego, kto technicznie je sporządził i kto poza osobą kierownika jednostki je podpisał. Kierownicy jednostek są obowiązani sporządzać sprawozdania rzetelnie i prawidłowo pod względem merytorycznym i formalno-rachunkowym. Kwoty wykazane w sprawozdaniach powinny być zgodne z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej. Według § 8 ust. 2 pkt 3 załącznika nr 39 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 3 lutego 2010 r., w kolumnie wydatki wykonane wykazuje się zrealizowane wydatki na podstawie danych księgowości analitycznej do rachunku bieżącego. Powołane rozporządzenie utraciło moc w związku z wejściem w życie (z dniem 24 stycznia 2014 r.) rozporządzenia Ministra finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej. Obecne przepisy zawarte w § 6 ust. 1 i § 9 ust. 1 pkt 2 zawierają tożsame regulacje.

Stwierdzona niezgodność pomiędzy sprawozdaniem RB-28S Urzędu Miejskiego w (...), a ewidencją księgową konta 130 - Rachunek bieżący stanowi naruszenie przywołanych przepisów, co wypełnia jednoznacznie przesłanki naruszenia dyscypliny finansów publicznych w rozumieniu art. 18 pkt 2 uodfp. Odpowiedzialność za to naruszenie dyscypliny finansów publicznych ponosi p. (...) jako osoba, która popełniła czyn naruszający dyscyplinę finansów publicznych. Obwiniony – w zakresie udzielonego mu upoważnienia – podpisał ww. sprawozdanie.

Oceniając stopień zawinienia RKO stwierdziła, że Obwiniony miał możliwość takiego zachowania, które pozwoliłoby uniknąć naruszenia dyscypliny finansów publicznych, jednak nie zachował należytej staranności przy pełnieniu obowiązków kierownika jednostki. Obwiniony nadmiernie zaufał pracownikom odpowiedzialnym za przygotowanie projektu sprawozdania. Komisja nie podzieliła poglądu obrońcy, że w sprawie mógł zaistnieć przypadek znikomej szkodliwości czynów. Naruszenia dyscypliny finansów publicznych związane z nieprawidłowym sporządzeniem wymaganych prawem sprawozdań nie można traktować, jako czynu znikomo szkodliwego dla finansów publicznych, wyłącznie na podstawie braku wymiernego skutku finansowego. Sprawozdawczość jest istotnym elementem gospodarki finansowej, zwłaszcza w zakresie spełnienia zasad jawności i przejrzystości finansów publicznych. Orzekając, RKO nie dostrzegła szczególnych okoliczności przemawiających za zastosowaniem regulacji art. 36 ust. 1 uodfp. Nie przemawia za tym akcentowane przez obrońcę przyczynienie się do usunięcia szkodliwych następstwa naruszenia dyscypliny finansów publicznych lub podjęcie o to starań (art. 36 ust. 2

pkt 3 uondfp) związane z wprowadzeniem zmian w programie komputerowym pozwalających na bieżące monitorowanie poziomu wydatków w stosunku do planu finansowego jednostki. Wskazują one bowiem jedynie na podjęcie działań technicznych ukierunkowanych na bieżącą kontrolę, podczas gdy jest ona wymagana przepisami ustawy o finansach publicznych niezależnie od sposobu jej realizacji. Nie można uznać za szczególne okoliczności faktu, iż Obwiniony miał zaufanie do skarbnika, czy pracowników przygotowujących sprawozdania.

W dniu 2 stycznia 2015 r. obrońca Obwinionego, radca prawny Waldemar Leśniewski, skierował do Głównej Komisji Orzekającej odwołanie od orzeczenia Regionalnej Komisji Orzekającej w Opolu z dnia 26 listopada 2014 r. obrońca zaskarża orzeczenie w części, w jakiej uznano (...) za winnego popełnienia zarzucanych mu czynów i w tym zakresie wniósł o:

1. Zmianę lub uchylenie orzeczenia w zaskarżonej części i uniewinnienie (...) od zarzutu popełnienia wskazanych czynów; ewentualnie
2. Z ostrożności procesowej o zastosowanie art. 36 uondfp i odstąpienie od wymierzenia kary przy uwzględnieniu znikomego stopnia szkodliwości dla finansów publicznych;
3. Nieobciążanie Obwinionego kosztami postępowania.

W uzasadnieniu odwołania obrońca wskazuje, że p. (...) nie można przypisać winy co do postawionych zarzutów. W dacie dokonywanych operacji w gminie (...) działano na programie komputerowym KSAT-2000, który na tamten czas nie był wyposażony w dodatkowe opcje pozwalające na bieżącą kontrolę i automatyczne generowanie informacji o ewentualnych zagrożeniach przekroczenia planu wydatków w poszczególnych paragrafach. Przeprowadzając analizę oprogramowania i jego praktyczne wykorzystanie podjęto działania, aby firma COIG będąca dostawcą programu KSAT, uzupełniła oprogramowanie o ewentualne dodatkowe opcje pozwalające na szybsze i bardziej elastyczne podejmowanie decyzji.

Obrońca zwrócił uwagę na okoliczność, iż podejmując decyzję, podpisując dokumenty, Zastępca Burmistrza (...) sprawdzał, czy dokumenty zostały sprawdzone pod względem merytorycznym, formalnym i rachunkowym przez osoby odpowiedzialne merytorycznie i Skarbnika. Skarbnikowi Gminy, pisemnie za jego zgodą, powierzono obowiązki w zakresie gospodarki finansowej, prowadzenia rachunkowości, sporządzania sprawozdań finansowych oraz funkcję Głównego Księgowego jednostki. Zatwierdzając dokumenty (...) dzia-

łał w dobrej wierze i zaufaniu do Głównego Księgowego jednostki. Powyższe okoliczności mogą świadczyć o istnieniu obiektywnych przeszkód w dokonywaniu szczegółowej analizy operacji przez samego Obwinionego.

Skarbnik i specjalistyczne służby księgowe posiadają formalne i merytoryczne przygotowania do zajmowania się sprawami księgowo - finansowymi, a zatem zaufanie do nich, w granicach powierzonych im zadań, nie może być oceniane jako nadmierne. Oceniając wagę naruszonych obowiązków, sposób i okoliczności ich naruszenia, a także skutki, Obrońca wskazuje, iż istnieją podstawy do stwierdzenia, że stopień szkodliwości naruszenia jest w istocie znikomy. Okoliczność, iż naruszono istotną regułę gospodarowania środkami publicznymi, sama w sobie nie przesądza o niemożności ustalenia, iż szkodliwość dla dyscypliny finansów publicznych nie może być znikoma. Pomimo naruszenia reguły, nie doszło do wyrządzenia szkód w jednostce finansów publicznych. Znikomość szkodliwości może być brana pod uwagę w każdym wypadku zarówno w przypadkach naruszenia reguł istotnych, jak i reguł o nieco mniejszym znaczeniu dla finansów publicznych.

Skoro istnieje możliwość zakwalifikowania czynów jako dokonanych w okoliczności znikomej szkodliwości, konsekwentnie należy rozważyć możliwość odstąpienia od wymierzenia Obwinionemu kary za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

Powyższe kwestie Obrońca odnosi również w całej rozciągłości do postawionych Obwinionemu zarzutów odnośnie sprawozdawczości budżetowej. Zdaniem Obrońcy, stosunkowo niewielkie uchybienia w zakresie sporządzania i przekazywania sprawozdań Rb-28S nie powinny być kwalifikowane inaczej, jako li tylko dokonane z zaistnieniem znikomej szkodliwości dla dyscypliny finansów publicznych.

Rozpatrując odwołanie, Główna Komisja Orzekająca (GKO) zważyła, co następuje.

Odwołanie nie zasługuje na uwzględnienie. Stan faktyczny jest jednoznaczny, nie budzi wątpliwości i nie jest kwestionowany w odwołaniu.

Niewątpliwie ,w dniach 30.08, 8.09, 10.09, 13.09, 20.09, 3.10, 19.10 i 22.12.2011 r., Zastępca Burmistrza (...) (...) podjął decyzje dotyczące wydat-

ków, przekraczające każdorazowo kwoty wydatków przewidziane w planie wydatków jednostki sektora finansów publicznych. Korekty planu wydatków dokonywane w trakcie roku budżetowego miały charakter następczy.

Regionalna Komisja Orzekająca wskazała - w formie tabelarycznej - daty podjęcia przez (...) ośmiu decyzji o dokonaniu wydatku przekraczającego plan finansowy jednostki sektora finansów publicznych – Urzędu Miejskiego w (...), kwoty wydatków i kwoty przekroczenia planu.

Stosownie do art. 44 ust. 1 ustawy o finansach publicznych wydatki publiczne mogą być ponoszone na cele i w wysokościach ustalonych w ustawie budżetowej, uchwale budżetowej jednostki samorządu terytorialnego oraz w planie finansowym jednostki sektora finansów publicznych. Urząd Miejski w (...), jako jednostka budżetowa wchodząca w skład sektora finansów publicznych, realizuje zadania związane z zakresem działania gminy na podstawie planu finansowego jednostki budżetowej (art. 11 ust. 3 ustawy o finansach publicznych).

Stosownie do art. 254 pkt 3 ustawy o finansach publicznych, w toku wykonywania budżetu jednostki samorządu terytorialnego, obowiązuje zasada gospodarki finansowej, według której dokonywanie wydatków następuje w granicach kwot określonych w planie finansowym, z uwzględnieniem prawidłowo dokonanych przeniesień i zgodnie z planowanym przeznaczeniem.

Ujęte w budżecie państwa, budżecie jednostki samorządu terytorialnego i planach finansowych jednostki budżetowej wydatki oraz łączne rozchody stanowią nieprzekraczalny limit (art. 52 ust. 1 pkt 2 ustawy o finansach publicznych). Wielkość środków przeznaczonych w planach finansowych na wydatki publiczne są wiążące (dyrektywne). Naruszenie reguły dyrektywnego charakteru wydatków ze środków publicznych stanowi naruszenie dyscypliny finansów publicznych wskazane w art. 11 uondfp.

Obowiązkiem osób odpowiedzialnych za realizację budżetu, w tym planu finansowego jednostki, jest uważna kontrola jego wykonania, co gwarantuje wydatkowanie środków w sposób właściwy – w granicach ustalonych kwot. Ewentualne zmiany planu wydatków muszą mieć charakter wyprzedzający, tak, by dokonywane wydatki nie przekraczały limitu określonego planem finansowym jednostki.

Regionalna Komisja Orzekająca trafnie wskazała, że naruszenie dyscypliny finansów publicznych uważa się za popełnione w czasie, w którym sprawca działał lub zaniechał działania, do którego był obowiązany. Skoro dla prawnej oceny zachowania Obwinionego istotna jest data dokonania wydatku ze środków publicznych z przekroczeniem zakresu poważnienia, to następne zmiany planu finansowego, dokonane w 2011 r. nie mają dla tej oceny znaczenia.

Nie ulega wątpliwości, że p. (...) zatwierdzając do wypłaty wydatki (w podanych w orzeczeniu RKO datach i kwotach) przekroczył wielkość planu finansowego jednostki w części dotyczącej wydatków zaplanowanych w dziale 600, rozdział 60016 § 4210 i § 4270. Nie istniały obiektywne przeszkody, by decyzje o zatwierdzeniu wypłat zostały poprzedzone uważną analizą gwarantującą zgodność podejmowanych czynności z planem finansowym jednostki, względnie dokonaniem niezbędnych zmian planu.

Podnoszone przez Obrońcę ograniczenia wykorzystywanego programu komputerowego (który nie sygnalizował przekroczenia planu) nie mogą stanowić usprawiedliwienia. Program komputerowy jest jedynie jednym z narzędzi kontroli wydatków. Dobór narzędzi realizacji zadań i zapewnienie ich sprawności i wiarygodności jest powinnością kierownika jednostki. Bez wątpienia wadliwość, niesprawność narzędzia nie może ekskulpować.

Podnoszony przez Obwinionego argument, że zatwierdził wydatki, gdyż podpis został złożony także przez Skarbnika, nie przesądza o wyłączeniu jego odpowiedzialności, jako osoby dokonującej wydatku. Zakres uprawnień i obowiązków głównego księgowego nie obejmuje dokonywania wydatków, a decyzje dotyczące dysponowania środkami finansowymi pozostają w sferze kompetencji kierownika jednostki. Zaufanie do pracownika dokonującego weryfikacji wydatku nie uwalnia kierownika jednostki od odpowiedzialności.

Główna Komisja Orzekająca zwraca uwagę, że postępowanie odwoławcze przed GKO, zgodnie z rozwiązaniami przyjętymi w ustawie o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, ma na celu ocenę prawidłowości zaskarżonego rozstrzygnięcia. Rolą Głównej Komisji Orzekającej jest kontrola legalności orzeczenia Komisji Orzekającej I instancji. W niniejszej sprawie, Główna Komisja Orzekająca uznała, że Regionalna Komisja Orzekająca w Opolu wnikliwie ustaliła stan faktyczny, dokonała trafnej oceny stanu prawnego i zasadnie nie uwzględniła argumentacji Obwinionego, szczegółowo

uzasadniając swoje stanowisko, z powołaniem się na orzecznictwo GKO oraz sądowe. Prawidłowo także dokonała oceny szkodliwości czynu dla finansów publicznych, nie uwzględniając sugestii Obrony, że stopień ten jest znikomy.

Stosownie do art. 28 ust. 2 pkt 3 uondfp do oceny stopnia szkodliwości dla finansów publicznych naruszenia dyscypliny finansów publicznych wywołującego skutki finansowe bierze się pod uwagę w szczególności wysokość skutku finansowego, w tym kwotę środków publicznych wydatkowanych bez upoważnienia lub z jego przekroczeniem.

Naruszenie istotnej reguły gospodarowania środkami publicznymi wyrażonej w art. 44 ust. 1 w zw. z art. 254 pkt 3 ustawy o finansach publicznych, a zatem waga naruszonego obowiązku, niezależnie od niebagatelnych kwot poszczególnych przekroczeń wskazuje, że stopień szkodliwości dla finansów publicznych czynów, popełnionych przez (...), jest większy niż znikomy.

Regionalna Komisja Orzekająca wnikliwie i starannie rozpatrzyła także zarzut popełnienia naruszenia określonego w art. 18 pkt 2 uondfp, zgodnie z którym naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest niesporządzenie lub nieprzekazanie w terminie sprawozdania z wykonania procesów gromadzenia środków publicznych i ich rozdysponowania albo wykazaniu w tym sprawozdaniu danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej.

Sprawozdanie budżetowe powstaje z chwilą złożenia na nim podpisu przez kierownika jednostki niezależnie od tego, kto technicznie je sporządził i kto, obok kierownika jednostki, je podpisał. GKO wielokrotnie już wyrażała pogląd (poparty wyrokiem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie - sygn. akt V SA/Wa 103/10), że stosownie do przepisów regulujących sprawozdawczość budżetową czynności jej dotyczące są czynnościami jednostki dokonywanymi wobec podmiotów uprawnionych do otrzymania sprawozdań. Zatem czynności te wchodzi w zakres reprezentacji jednostki, dlatego nie jest możliwe przekazanie tych kompetencji innym osobom. Nie ulega też wątpliwości, że nie jest również możliwe scedowanie odpowiedzialności za ten element działalności na pracownika, nawet jeżeli pełni ważną funkcję głównego księgowego.

Jednostkowe roczne sprawozdanie RB-28S z wykonania planu wydatków samorządowej jednostki budżetowej Urzędu Miejskiego w (...) za okres od początku roku do 31 grudnia 2011 r. zostało podpisane dnia 10 stycznia 2012 r. przez Za-

stępcę Burmistrza p. (...). Sprawozdanie w 37 pozycjach jest niezgodne z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej konta 130- rachunek bieżący jednostki.

Obwiniony nie zachował należytej staranności przy wykonywaniu obowiązków kierownika jednostki sektora finansów publicznych, gdyż nadmiernie zaufał pracownikom odpowiedzialnym za przygotowanie sprawozdania. Sprawozdanie jest istotnym elementem z punktu widzenia zapewnienia bieżącej informacji o sytuacji finansowej jednostki sektora finansów publicznych i jawności finansów publicznych. Należy w pełni podzielić ocenę, że szkodliwość tego czynu dla finansów publicznych nie jest znikoma.

W świetle powyższego, Główna Komisja Orzekająca uznaje za bezzasadne wnioski odwołania o uniewinnienie (...) od zarzutu popełniania przypisanych mu czynów i wniosek o zastosowanie art. 36 uondfp i odstąpienie od wymierzenia kary przy uwzględnieniu „znikomego stopnia szkodliwości dla naruszenia dyscypliny”.

Konsekwencją znikomej szkodliwości czynu dla finansów byłby obowiązek umorzenia postępowania stosownie do art. 28 ust. 1 w związku z art. 78 ust. 1 pkt 7 uondfp – a nie odstąpienia od wymierzenia kary.

Jednocześnie Główna Komisja Orzekająca nie znajduje okoliczności łagodzących, o których mowa art. 36 uondfp, które uzasadniałyby odstąpienie od wymierzenia kary.

Główna Komisja Orzekająca zauważa, że w dniu wydawania przez Regionalną Komisję Orzekającą w Opolu analizowanego orzeczenia niezatarte pozostawało orzeczenie tej samej Komisji z 26 października 2012 r. o ukaraniu upomnieniem (...) za naruszenie dyscypliny finansów publicznych określone w art. 18 pkt 2 uondfp, które to orzeczenie uległo zatarciu w dniu 4 grudnia 2014 r.

Wniosek o nieobciążanie Obwinionego kosztami postępowania nie znajduje podstaw prawnych. Stosowanie do art. 167 ust. 1 uondfp każdy uznany za odpowiedzialnego za naruszenie dyscypliny finansów publicznych zwraca – na rzecz Skarbu Państwa – koszty postępowania. Koszty te określa się ryczałtowo w wysokości 10% przeciętnego wynagrodzenia.

2.

Orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych z dnia 29 czerwca 2015 r. sygn. akt BDF1.4800.67.2015

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

Przewodniczący:	Członek GKO:	Tomasz Słaboszowski
Członkowie:	Członek GKO:	Agata Kasica (spr.)
	Członek GKO:	Teresa Warszawska
Protokolant:		Hanna Kąkol

przy udziale zastępcy Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych
Roberta Wydry,

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 29 czerwca 2015 r. odwołania Obwinionego (...), od orzeczenia Regionalnej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Katowicach z dnia 23 stycznia 2015 r., sygn. akt RKO/7101/108/14, którym uznano Obwinionego (...) zam. ul. (...), pełniącego w czasie zarzucanego naruszenia dyscypliny finansów publicznych funkcję Dyrektora Biblioteki (...), winnym 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 2013 r. poz. 168 oraz z 2012 r. poz. 1529), polegającego na niezakończeniu inwentaryzacji przeprowadzonej w 2010 roku, a w konsekwencji nierozliczenie wyników inwentaryzacji w księgach rachunkowych 2010 roku - czas popełnienia czynu - 1 kwietnia 2011 r., czym naruszył

art. 27 ust. 1 i ust. 2 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2009 r. Nr 152, poz. 1223, a następnie Dz. U. z 2013 r. poz. 330 z późn. zm.)

oraz wymierzono Obwinionemu karę upomnienia i obciążono kosztami postępowania,

na podstawie art. 147 ust. 1 pkt 1 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych 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 23 stycznia 2015 r. Regionalna Komisja Orzekająca w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Katowicach (zwana także RKO lub Komisją I instancji) uznała Pana (...) – pełniącego w czasie popełnienia naruszenia dyscypliny finansów publicznych funkcję Dyrektora Biblioteki (...) - odpowiedzialnym za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, o którym mowa w art. 18 pkt 1 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz. U. z 2013 r. poz. 168 oraz z 2012 r. poz. 1529) – dalej zwanej uondfp, polegające na niezakończeniu inwentaryzacji przeprowadzonej w 2010 r., a w konsekwencji nierozliczenie jej wyników w księgach rachunkowych 2010 r. Za datę popełnienia naruszenia przyjęto dzień 1 kwietnia 2011 r., tj. dzień następujący po 31 marca 2011 r., który był ostatnim ustawowym terminem zamknięcia ksiąg rachunkowych (art. 12 ust. 2 pkt 1 ustawy o rachunkowości) i sporządzenia sprawozdania finansowego za rok 2010. Powyższym zaniechaniem Obwiniony naruszył dyspozycję art. 27 ust. 1 i 2 ustawy o rachunkowości. Obwinionemu wymierzono karę upomnienia.

RKO - na podstawie niekwestionowanego przez strony materiału dowodowego - ustaliła następujący stan faktyczny sprawy. Zarządzeniem wewnętrznym z dnia 8 lutego 2010 r., Obwiniony powołał Komisję Inwentaryzacyjną do przeprowadzenia w okresie od 8 lutego do 31 marca 2010 r. spisu z natury

składników majątkowych Biblioteki oraz uzgodnienia otrzymanych wyników z zapisami księgowymi. 23 marca 2010 r. Komisja Inwentaryzacyjna sporządziła sprawozdanie, z którego wynika, że w dniu jego sporządzenia trwały jeszcze czynności inwentaryzacyjne (przepisywano arkusze spisu z natury oraz trwały konsultacje dotyczące wyceny składników majątkowych).

Ze sporządzonego 1 kwietnia 2010 r. protokołu z przeprowadzonej inwentaryzacji wynika, że czynności inwentaryzacyjne zakończono 31.03.2010 r. – na arkuszach roboczych spisano 8279 składników majątkowych. Po weryfikacji spisano na arkuszach spisowych i wyceniono część składników majątkowych (5051), a do wyceny pozostało 3169 pozycji.

Komisja Inwentaryzacyjna wyjaśniła, że nie mogła porównać otrzymanych wyników inwentaryzacji z księgami rachunkowymi i stwierdzić różnic inwentaryzacyjnych z powodu braku ksiąg inwentarzowo-księgowych. Komisja sformułowała więc następujące zalecenia. Należy utworzyć instrukcję inwentaryzacyjną, założyć księgi inwentarzowe na wszystkie składniki majątku Biblioteki i zinwentaryzować materiały biblioteczne (...) Biblioteki Publicznej, jako majątek (...). W tym stanie rzeczy, Komisja Inwentaryzacyjna niepodsumowane arkusze spisowe przekazała do działu finansowo-księgowego, gdzie 14 stycznia 2011 r. sporządzono zbiorcze zestawienie arkuszy spisu z natury, które zostały podpisane przez główną księgową.

Z ustaleń kontroli przeprowadzonej w (...) w dniach 4 - 19 kwietnia 2013 r. przez Wydział Kontroli i Audytu Urzędu Marszałkowskiego Województwa Śląskiego wynika, że nie zakończono przeprowadzonej w 2010 r. inwentaryzacji składników majątkowych i nie rozliczono jej wyników w księgach rachunkowych (...). Fakty te zostały potwierdzone przez wyjaśnienia z 19.04.2013 r. złożone kontrolującym przez główną księgową i p.o. Dyrektora (...), który ponadto analogicznie wyjaśnił w dniu 24 kwietnia 2013 r.

Komisja I instancji, stwierdziła brak dokumentacji potwierdzającej fakt samego ustalenia różnic inwentaryzacyjnych, ich wyjaśnienia i rozliczenia, jak i ujęcia tychże różnic w księgach rachunkowych 2010 r. RKO przyjęła za poprawne i zgodne ze stanem faktycznym ustalenia kontroli, uznała, że przeprowadzona w 2010 inwentaryzacja składników majątkowych Biblioteki nie została zakończona, nie ustalono bowiem i nie rozliczono w księgach rachunkowych 2010 r. różnic inwentaryzacyjnych.

Zaniechanie tych czynności stanowiło naruszenie art. 27 ust. 1 i 2 ustawy o rachunkowości, z których wynika, że przeprowadzenie inwentaryzacji należy odpowiednio udokumentować i powiązać z zapisami ksiąg rachunkowych, a ujawnione w toku inwentaryzacji różnice między stanem rzeczywistym (zinventaryzowanym) a stanem wynikającym z ksiąg rachunkowych należy wyjaśnić i rozliczyć w księgach rachunkowych tego roku obrotowego na który przypadał termin inwentaryzacji. Zgodnie z art. 12 ust. 2 ustawy o rachunkowości wyniki inwentaryzacji przeprowadzonej w 2010 r. powinny zostać rozliczone w księgach rachunkowych najpóźniej w dniu 31 marca 2011 r.

Według wyjaśnień złożonych przez Obwinionego w trakcie przeprowadzonej kontroli, jak i w trakcie postępowania prowadzonego przez Rzecznika I instancji, przyczynami nierozliczenia inwentaryzacji były nieobecności w pracy i choroby pracowników wyznaczonych do przeprowadzenia inwentaryzacji. Wskazał także przewidywany termin pełnego rozliczenia inwentaryzacji do dnia 31 grudnia 2013 r.

Mając powyższe na uwadze, Komisja I instancji stwierdziła, że w Bibliotece (...) doszło w dniu 1 kwietnia 2011 r. do naruszenia dyscypliny finansów publicznych określonego w art. 18 pkt 1 uońdop poprzez niezakończenie inwentaryzacji przeprowadzonej w 2010 r. i nierozliczenie wyników tej inwentaryzacji w księgach 2010 r., czym naruszono art. 27 ust. 1 i 2 ustawy o rachunkowości.

Odpowiedzialnym za powyższe naruszenie Komisja I instancji uznała p. (...) - w dacie popełnienia czynu - Dyrektora (...). Jako kierownik jednostki sektora finansów publicznych był on odpowiedzialny na mocy art. 53 ust. 1 ustawy o finansach publicznych za całość gospodarki finansowej Biblioteki. Na podstawie art. 4 ust. 5 ustawy o rachunkowości, to kierownik jednostki ponosi odpowiedzialność za wykonywanie obowiązków określonych ustawą o rachunkowości (a więc, także za przeprowadzenie inwentaryzacji), w tym z tytułu nadzoru, również w przypadku, gdy określone obowiązki z zakresu rachunkowości - z wyłączeniem odpowiedzialności za przeprowadzenie inwentaryzacji w formie spisu z natury - zostaną powierzone innej osobie za jej zgodą.

Odpowiedzialność Obwinionego, zdaniem Komisji I instancji, wynika przede wszystkim z faktu niepowołania, wobec kłopotów wynikających z długotrwałej nieobecności członków Komisji Inwentaryzacyjnej, nowego składu komisji, który w sposób rzetelny i w terminie wymaganym przepisami

dokończyłby czynności inwentaryzacyjne rozpoczęte a niezakończone. Obwiniony dysponował wystarczającym czasem, bowiem od zakończenia czynności inwentaryzacyjnych i sporządzenia protokołu przez Komisję (31.03.2010 r.) do ostatecznego możliwego terminu rozliczenia wyników inwentaryzacji (31.03.2011) upłynął rok.

Zdaniem RKO, przy dochowaniu przez Obwinionego najwyższej staranności przy podejmowaniu ww. czynności było możliwe uniknięcie naruszenia dyscypliny finansów publicznych.

Odnosząc się do stanowiska Obroncy, który wskazał na rozprawie, że RKO niewłaściwie określiła datę popełnienia naruszenia, bowiem data czynu winna dotyczyć roku 2008, ponieważ ostatnia inwentaryzacja w (...) miała miejsce w 2004 r., Komisja I instancji stwierdziła, że zarzut postawiony Obwinionemu przez Rzecznika I instancji nie dotyczy zaniechania przeprowadzenia inwentaryzacji, lecz nieustalenia różnic i nierozliczenia inwentaryzacji w księgach rachunkowych Biblioteki za rok 2010. Zgodnie z ustawą o rachunkowości każda inwentaryzacja zarządzona przez kierownika jednostki winna być przeprowadzona i zakończona, a jej wyniki rozliczone w księgach tego roku, którego inwentaryzacja dotyczyła.

Od wydanego orzeczenia odwołanie złożył Obwiniony, zaskarżając orzeczenie, wniósł o jego uchylenie w całości i umorzenie postępowania w sprawie. Podstawą takiego żądania - zdaniem Obwinionego - jest nieuwzględnienie przez Komisję I instancji faktu przedawnienia karalności zarzucanego naruszenia dyscypliny finansów publicznych.

Obwiniony dowodzi w odwołaniu, że podstawą do podniesionego zarzutu przedawnienia karalności jest treść art. 21 uondfp, z którego wynika, że naruszenie dyscypliny finansów publicznych uważa się za popełnione w czasie, w którym sprawca działał lub zaniechał działania, do którego był zobowiązany, w związku z art. 38 uondfp, w którym ustalono, że termin przedawnienia karalności wynosi maksymalnie 5 lat. terminy i częstotliwość inwentaryzacji określa ustawa o rachunkowości, a konkretnie jej art. 26 ust. 3 pkt 3, w myśl którego termin i częstotliwość inwentaryzacji uważa się w szczególności za dotrzymywane, jeśli inwentaryzację środków trwałych przeprowadzono raz w ciągu czterech lat. Zdaniem Obwinionego, skoro poprzednia inwentaryzacja była przeprowadzona w 2004 r. – to ustawowy termin, którego uchybienie może

skutkować penalizacją w przypadku jego niedotrzymania, upłynął 31 grudnia 2009 r., a po doliczeniu dodatkowego terminu przewidzianego w art. 12 ust. 2 pkt 7 ustawy o rachunkowości (w odwołaniu *przytoczono nieprawidłowo podstawę prawną, winno być art. 12 ust. 2 pkt 1 – z odnośnikiem do całego ust. 2 o treści; nie później niż w ciągu 3 miesięcy od dnia zaistnienia tych zdarzeń*), termin upłynąłby 31 marca 2009 r.

Obwiniony stwierdził, że nie sposób dowolnie przyjmować terminów inwentaryzacji, gdyż karalności podlega tylko takie niedotrzymanie terminu, które bezpośrednio wiąże się z terminem przewidzianym ustawą. W tym sensie łączenie karalności niedotrzymania terminu z uregulowaniami „wewnętrznego zarządzenia” Dyrektora Biblioteki z dnia 8 lutego 2010 r. nie daje podstaw do zastosowania karalności, gdyż terminu ustalonego zarządzeniem wewnętrznym nie można uznać za ustawowy, a tylko taki termin może zostać uznany za czas popełnienia czynu w świetle art. 21 uodfp. Obwiniony wskazał również na art. 38 uodfp, w myśl którego zastosowany w ustawie termin przedawnienia jest najdłuższym terminem przedawnienia karalności, stąd też jego ścisłe stosowanie winno być uznane za przestrzeganie standardu praworządnego państwa. Zdaniem Obwinionego przedawnienie karalności wyłącza penalizację czynu i co z jest z tym związane z wymierzenie kary.

Obwiniony wnosił także, na zasadzie art. 144 ust. 1 i 2 uodfp o rozważenie możliwości skorzystania przez Przewodniczącego GKO z prawa do skierowania sprawy do rozpoznania na posiedzeniu niejawnym w przypadku stwierdzenia okoliczności podniesionych w odwołaniu.

Główna Komisja Orzekająca, po rozpoznaniu sprawy na rozprawie w dniu 29 czerwca 2015 r. zważyła, co następuje.

Odwołanie Obwinionego nie zasługuje na uwzględnienie.

Zastępujący Obwinionego na rozprawie Obrońca poparł wniesione przez Obwinionego odwołanie w całej rozciągłości stwierdzając, że w niniejszej sprawie Komisja I instancji popełniła błąd w ustaleniu czasu popełnienia naruszenia dyscypliny finansów publicznych, bowiem określiła ten czas w stosunku do terminu inwentaryzacji zarządzanej zarządzeniem wewnętrznym z dnia 8 lutego 2010 r., z terminem jej rozliczenia do 31 marca 2011 r., a nie do ter-

minu ustawowego, dla którego termin rozliczenia - według Obrońcy - upłynął 31 marca 2009 r.

Trudno zaakceptować stanowisko Obwinionego i jego Obrońcy w świetle obowiązującego prawa. GKO w pełnym zakresie podziela rozstrzygnięcie Komisji I instancji co do przypisanego Obwinionemu naruszenia oraz daty jego popełnienia. Stawiane przez Obwinionego zarzuty, świadczą o nieuwzględnieniu przez niego istoty zarzuconego i przypisanego Mu naruszenia dyscypliny finansów publicznych, określonego w art. 18 pkt 1 uondfp, oraz błędnej interpretacji naruszonych przepisów określających właściwy sposób postępowania; przepisów ustawy o rachunkowości.

W art. 18 pkt 1 uondfp penalizowane są następujące działania lub zaniechania (które mogą wystąpić łącznie, ale także każde z nich może stanowić samodzielny zarzut naruszenia dyscypliny finansów publicznych):

- zaniechanie przeprowadzenia inwentaryzacji, której obowiązek i częstotliwość określają przepisy ustawy o rachunkowości;
- zaniechanie rozliczenia inwentaryzacji w sposób i w terminie określonym przez przepisy ustawy o rachunkowości;
- przeprowadzenie lub rozliczenie inwentaryzacji w sposób niezgodny z przepisami ustawy o rachunkowości.

W niniejszej sprawie, zarzut z art. 18 ust. 1 uondfp postawiony Obwinionemu dotyczył niezakończenia inwentaryzacji przeprowadzonej w 2010 r., a w konsekwencji nierozliczenie jej wyników w księgach rachunkowych 2010 r. Zatem czyn polegał na zaniechaniu rozliczenia inwentaryzacji, które to rozliczenie mogło zostać dokonane do czasu ostatecznego zamknięcia ksiąg, tj. 31 marca 2011r. Wobec powyższego – stosownie do dyspozycji art. 21 uondfp - czas popełnienia czynu to 1 kwietnia 2011 r. W wydanym orzeczeniu nie przypisano Obwinionemu zarzutu zaniechania przeprowadzenia inwentaryzacji - choć z akt sprawy wynika, że w Bibliotece nie dochowano ustawowej częstotliwości przeprowadzenia inwentaryzacji bowiem jej ustawowy ostatni termin przypadał na rok 2008 z terminem rozliczenia jej wyników w księgach 2008 r. do dnia 31.03.2009 r.

GKO podkreśla, że zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości, po nieprzeprowadzeniu w (...) inwentaryzacji na dzień 31.12.2008 r. istniał obowiązek jej przeprowadzenia w jak najszybszym terminie w każdym następnym roku,

tj. w 2009 r. (w którym inwentaryzacji nie zarządzono i nie przeprowadzono) i konsekwentnie w 2010 r. (w którym inwentaryzację zarządzono, ale przeprowadzono ją z naruszeniem przepisów ustawy o rachunkowości). Przeprowadzona inwentaryzacja nie została jednak - mimo istnienia takiego obowiązku - rozliczona, co zdecydowało o postawieniu Obwinionemu zarzutu naruszenia dyscypliny finansów publicznych z art. 18 ust. 1 uondfp.

W niniejszej sprawie inwentaryzacja została zarządzona w roku 2010 z terminem jej rozliczenia do 31.03.2011 r.- czego nie uczyniono i taki zarzut postawiono Obwinionemu cyt. „niezakończenie inwentaryzacji przeprowadzonej w 2010 r., a w konsekwencji nierozliczenie wyników inwentaryzacji w księgach rachunkowych 2010 r. do 31.03.2011”. Nie czyniono Obwinionemu zarzutu z faktu zaniechania w latach wcześniejszych przeprowadzenia inwentaryzacji w terminie ustawowym, dlatego nieuzasadnione jest stanowisko Obwinionego i jego obrońcy, którzy domagają się umorzenia postępowania z powodu przedawnienia karalności czynu. Zgodnie bowiem z art. 38 ust. 1 uondfp, karalność naruszenia dyscypliny finansów publicznych ustaje, jeżeli od czasu jego popełnienia upłynęły 3 lata, jeżeli jednak w tym okresie wszczęto postępowanie o naruszenie dyscypliny finansów publicznych, karalność ustaje z upływem 2 lat od zakończenia tego okresu. W niniejszej sprawie wszczęto postępowanie wyjaśniające 14 listopada 2013 r., więc okres przedawnienia wynosi 5 lat. Datą popełnienia czynu jest 1 kwietnia 2011 r., a zatem przedawnienie karalności nastąpiłoby 1 kwietnia 2016 r.

Ponadto, rozpatrując sprawę, GKO uznała, że nie może zostać uwzględniony - zgłoszony na rozprawie - wniosek obrońcy o uniewinnienie Obwinionego z powodu znikomej szkodliwości czynu dla finansów publicznych (art 28 uondfp). Przede wszystkim należy zaznaczyć, że znikoma szkodliwość naruszenia dyscypliny finansów publicznych jest co do zasady przesłanką umorzenia postępowania w sprawie (zob. art. 78 ust. 1 pkt 7 oraz ust. 2 i -3 uondfp), a nie uniewinnienia Obwinionego.

Inwentaryzacja jest czynnością potwierdzającą stan aktywów każdej jednostki organizacyjnej, prowadzącej księgi i sporządzającej sprawozdanie finansowe według wymogów ustawy o rachunkowości. Brak potwierdzenia stanu występowania aktywów trwałych i obrotowych w księgach jednostki, także w formie inwentaryzacji w drodze spisu z natury, powoduje, że sprawozdanie jednostki jest niewiarygodne i można mu postawić zarzut nierzetelności,

a kierownik jednostki podpisując takie sprawozdanie narusza przepisy ustawy o finansach publicznych, bowiem wprowadza w błąd adresata i czytelnika takiego sprawozdania finansowego. W (...) nie przeprowadzano inwentaryzacji od wielu lat. Dlatego bardzo ważne było to aby została ona przeprowadzona właściwie i by została rozliczona w wymaganym terminie. Z tych względów, uwzględniając wagę naruszonych obowiązków, zarzuconego Obwinionemu czynu nie można uznać za czyn, którego stopień szkodliwości dla finansów publicznych jest znikomy.

GKO stwierdza, że wymierzona Obwinionemu kara upomnienia nie może być uznana za zbyt surową, w okolicznościach rozpoznawanej sprawy. Komisja I instancji zdecydowała o zastosowaniu najłagodniejszej z katalogu kar przewidzianych w uondfp.

GKO nie znalazła okoliczności łagodzących pozwalających na zastosowanie instytucji nadzwyczajnej - odstąpienia od wymierzenia kary. W ocenie GKO wymierzenie kary jest niezbędne, aby osiągnąć cele zapobiegawcze i dyscyplinujące w stosunku do Obwinionego, a także cele w zakresie społecznego oddziaływania.

Mając powyższe na uwadze, GKO orzekła jak w sentencji.

3.

Orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych z dnia 6 lipca 2015 r. sygn. akt BDF1.4800.66.2015

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

Przewodniczący:	Członek GKO:	Marek Głuch
Członkowie:	Członek GKO:	Władysław Budzeń (spr.)
	Członek GKO:	Barbara Potocka
Protokolant:		Bartosz Głuszko

przy udziale Zastępcy Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych Anny Rotter, po rozpoznaniu, na rozprawie w dniu 6 lipca 2015 r., odwołania wniesionego przez Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych na niekorzyść Obwinionych:

- 1) (...) (zam. (...)) - pełniącego w czasie zarzucanego naruszenia dyscypliny finansów publicznych funkcję Dyrektora Teatru (...) im. (...);
- 2) (...) (zam. (...)) - pełniącego w czasie zarzucanego naruszenia dyscypliny finansów publicznych funkcję Zastępcy Dyrektora Teatru (...);

od orzeczenia Regionalnej Komisji Orzekającej w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Poznaniu z dnia 30 września 2014 r., sygn. akt:DB-0965/81/14, którym:

- 1) uniewinniono Pana (...) od zarzutu naruszenia dyscypliny finansów publicznych z art. 11 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, polegającego na dokonaniu wydatków w 2012 i 2013 roku

ze środków publicznych bez upoważnienia, tj. z naruszeniem przepisów dotyczących dokonywania poszczególnych rodzajów wydatków w łącznych kwotach: 80.799,60 zł w 2012r. i 384.314,46 zł w 2013 r.:

- a) wypłaceniu jednemu pracownikowi nieartystycznemu nagrody jubileuszowej w kwocie 7.293 zł, (za 45 lat pracy w wysokości 300 % miesięcznego wynagrodzenia). Data popełnienia czynu: 28.02.2012 r.
- b) wypłaceniu pracownikom Teatru premii regulaminowej, w datach i kwotach jak poniżej:

Miesiąc / rok	Nr listy	dział	Data wypłaty	Kwota premii wg listy
Grudzień 2012	166	Biuro Obsługi Widza	21.12.2012r.	68,80
	167	Fizyczni	21.12.2012r.	501,10
	168	Administracja	21.12.2012r.	*27.444,31
	169	Administracja n/etat	21.12.2012r.	240,40
	170	Technika	21.12.2012r.	13.442,60
	171	Technika n/etat	21.12.2012r.	94,60
Razem XII.2012				41.791,81
Ogółem w 2012 r.				41.791,81
Marzec 2013	3/BOWID/2013	Biuro Obsługi Widza	29.03.2013	86,00
	3/FIZYC/2013	Fizyczni	29.03.2013	501,10
	3/ADMIN/2013	Administracja	29.03.2013	*29.470,45
	3/TECHN/2013	Technika	29.03.2013	13.914,79
Razem III.2013				43.972,34
Maj 2013	5/BOWID/2013	Biuro Obsługi Widza	29.05.2013	86,00
	5/FIZYC/2013	Fizyczni	29.05.2013	501,10
	5/ADMIN/2013	Administracja	29.05.2013	*29.460,52
	5/TECHN/2013	Technika	29.05.2013	13.286,16
Razem V.2013				43.333,78
Czerwiec 2013	6/BOWID/2013	Biuro Obsługi Widza	27.06.2013	86,00
	6/FIZYC/2013	Fizyczni	27.06.2013	519,85
	7/FIZYC/2013		28.06.2013	
	7/ADMIN/2013	Administracja	27.06.2013	*29.737,94
	8/ADMIN/2013			
	13/ADMIN/2013			
	10/TECHN/2013	Technika	27.06.2013	13.195,58
Razem VI.2013				43.539,37
Wrzesień 2013	9/BOWID/2013	Biuro Obsługi Widza	26.09.2013	86,00
	10/FIZYC/2013	Fizyczni	26.09.2013	662,29
	13/ADMIN/2013	Administracja	26.09.2013	*31.082,55
	13/TECHN/2013	Technika	26.09.2013	13.431,10

Miesiąc / rok	Nr listy	dział	Data wypłaty	Kwota premii wg listy
Razem IX.2013				45.261,94
Październik 2013	10/BOWID/2013	Biuro Obsługi Widza	28.10.2013	86,00
	11/FIZYC/2013	Fizyczni	28.10.2013	578,50
	14/ADMIN/2013	Administracja	28.10.2013	*29.919,02
	14/TECHN/2013	Technika	28.10.2013	13.522,87
Razem X.2013				44.106,39
Ogółem w 2013r.				220.021,38

(* w wymienionych kwotach ujęta miesięczna premia dla Dyrektora).

c) wypłaceniu pracownikom Teatru dodatku za:

- upowszechnianie kultury, w datach i kwotach jak poniżej:

Miesiąc / rok	Nr listy	Data wypłaty	Kwota premii wg listy
12.2012	168	21.12.2012	320,25
	170	21.12.2012	2.755,20
	174	21.12.2012	315,00
Razem 2012r.			3.390,45
03.2013	3/ADMIN/2013	29.03.2013	106,75
	5/AKTOR/2013	29.03.2013	230,85
	3/TECHNIKA/2013	29.03.2013	1.320,25
	3/INSPI/2013	29.03.2013	208,70
Razem III.2013			1.866,55
10.2013	14/ADMIN/2013	28.10.2013	435,00
	20/DODAT/2013	28.10.2013	1.883,00
	16/AKTOR/2013	28.10.2013	1.882,00
	14/TECHN/2013	28.10.2013	3.831,00
	5/SZTUK/2013	28.10.2013	1.236,00
	10/INSPI/2013	28.10.2013	234,00
Razem X.2013			9.501,00
Ogółem 2013r.			11.367,55

- techniczną obsługę sceny, w datach i kwotach jak poniżej:

<i>Miesiąc / rok</i>	<i>Nr listy</i>	<i>Data wypłaty</i>	<i>Kwota dodatku dla pracowników techniki obsługi wg listy</i>
12.2012	170	21.12.2012	35.507,34
Razem 2012r.			35.507,34
03.2013	3/TECHN/2013	29.03.2013	36.387,64
05.2013	9/TECHN/2013	29.05.2013	35.431,44
06.2013	10/TECHN/2013 13/TECHN/2013	27.06.2013	26.946,45 155,00
09.2013	13/TECHN/2013	26.09.2013	18.050,00
10.2013	14/TECHN/2013	28.10.2014	34.455,00
12.2013	1/MONDO/2013	20.12.2013	1.390,00
Razem 2013r.			152.815,53

- znajomość języków obcych, w datach i kwotach jak poniżej:

<i>Miesiąc / rok</i>	<i>Nr listy</i>	<i>Data wypłaty</i>	<i>Kwota premii wg listy</i>
12.2012	168	21.12.2012	110,00
Razem 2012r.			110,00
03.2013	3/ADMIN/2013	29.03.2013	110,00
Razem 2013r.			110,00

- 2) uniewinniono Pana (...) od zarzutu naruszenia dyscypliny finansów publicznych z art. 11 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, polegającego na dokonaniu wydatków w 2012 i 2013 roku ze środków publicznych bez upoważnienia tj. z naruszeniem przepisów dotyczących dokonywania poszczególnych rodzajów wydatków w łącznych kwotach: 84.235,12 zł w 2012r. i 495.905,17 zł w 2013 r.:

- wypłaceniu pracownikom Teatru premii regulaminowej, w datach i kwotach jak poniżej:

<i>Miesiąc / rok</i>	<i>Nr listy</i>	<i>dział</i>	<i>Data wypłaty</i>	<i>Kwota premii wg listy</i>
listopad 2012	150	Biuro Obsługi Widza	30.11.2012r.	86,00
	151	Fizyczni	30.11.2012r.	501,10
	152 161	Administracja	30.11.2012r.	*27.857,89
	153	Administracja n/etat	30.11.2012r.	240,40
	154	Technika	30.11.2012r.	13.472,60
	155	Technika n/etat	30.11.2012r.	94,60
Razem XI.2012				42.252,59

Miesiąc / rok	Nr listy	dział	Data wypłaty	Kwota premii wg listy
Ogółem w 2012r.				42.252,59
<i>styczeń 2013</i>	<i>1/BOWID/2013</i>	Biuro Obsługi Widza	30.01.2013	11,47
	1/FIZYC/2013	Fizyczni	30.01.2013	501,10
	1/ADMIN/2013	Administracja	30.01.2013	*29.467,68
	<i>1/TECHN/2013</i>	<i>Technika</i>	<i>30.01.2013</i>	<i>13.380,10</i>
Razem I.2013				43.360,35
<i>luty 2013</i>	<i>2/BOWID/2013</i>	<i>Biuro Obsługi Widza</i>	<i>28.02.2013</i>	<i>8,60</i>
	2/FIZYC/2013	Fizyczni	28.02.2013	501,10
	2/ADMIN/2013 1/DODAT/2013	Administracja	28.02.2013	*29.725,51
	2/TECHN/2013	Technika	28.02.2013	13.567,20
Razem II.2013				43.802,41
<i>kwiecień 2013</i>	<i>4/BOWID/2013</i>	<i>Biuro Obsługi Widza</i>	<i>30.04.2013</i>	<i>86,00</i>
	4/FIZYC/2013	Fizyczni	30.04.2013	519,85
	4/ADMIN/2013	Administracja	30.04.2013	*29.737,94
	<i>6/TECHN/2013</i>	<i>Technika</i>	<i>30.04.2013</i>	<i>13.195,58</i>
Razem IV.2013				42.947,28
<i>lipiec 2013</i>	<i>7/BOWID/2013</i>	<i>Biuro Obsługi Widza</i>	<i>25.07.2013</i>	<i>86,00</i>
	8/FIZYC/2013	Fizyczni	25.07.2013	626,10
	9/ADMIN/2013 10/ADMIN/2013	Administracja	25.07.2013	*28.794,68
	<i>11/TECHN/2013</i>	<i>Technika</i>	<i>25.07.2013</i>	<i>12.768,95</i>
Razem VII.2013				42.275,73
<i>sierpień 2013</i>	<i>8/BOWID/2013</i>	<i>Biuro Obsługi Widza</i>	<i>26.08.2013</i>	<i>86,00</i>
	9/FIZYC/2013	Fizyczni	26.08.2013	626,10
	12/ADMIN/2013	Administracja	26.08.2013	*30.596,73
	<i>12/TECHN/2013</i>	<i>Technika</i>	<i>26.08.2013</i>	<i>13.245,30</i>
Razem VIII.2013				44.554,13
<i>listopad 2013</i>	<i>11/BOWID/2013</i>	<i>Biuro Obsługi Widza</i>	<i>27.11.2013</i>	<i>86,00</i>
	12/FIZYC/2013	Fizyczni	27.11.2013	475,90
	15/ADMIN/2013	Administracja	27.11.2013	*31.440,50
	<i>15/TECHN/2013</i>	<i>Technika</i>	<i>27.11.2013</i>	<i>13.525,15</i>
Razem XI.2013				45.527,55
<i>grudzień 2013</i>	<i>12/BOWID/2013</i>	<i>Biuro Obsługi Widza</i>	<i>20.12.2013</i>	<i>86,00</i>
	13/FIZYC/2013	Fizyczni	20.12.2013	475,90
	16/ADMIN/2013 16/ADMIN/2013 2/DODKI/2013	Administracja	20.12.2013 31.12.2013	*30.440,50
	<i>16/TECHN/2013</i>	<i>Technika</i>	<i>20.12.2013</i>	<i>13.698,62</i>
Razem XII.2013				44.701,02
Ogółem w 2013r.				307.168,47

(* w wymienionych kwotach ujęta miesięczna premia dla Dyrektora).

- wypłaceniu pracownikom Teatru dodatku za:

upowszechnianie kultury, w datach i kwotach jak poniżej:

Miesiąc / rok	Nr listy	Data wypłaty	Kwota premii wg listy
12.2012	172	21.12.2012	3.227,20
Razem 2012r.			3.227,20
06.2013	15/DODAT/2013	27.06.2013	5.620,00
Razem VI.2013			5.620,00
07.2013	9/ADMIN/2013	25.07.2013	212,00
	12/AKTOR/2013	25.07.2013	1.236,00
	11/TECHN/2013	25.07.2013	2.507,00
	7/INSPI/2013	25.07.2013	249,00
Razem VII.2013			4.204,00
11.2013	15/TECHN/2013	27.11.2013	558,00
	11/INSPI/2013	27.11.2013	83,00
Razem XI.2013			641,00
12.2013	16/ADMIN/2013	20.12.2013	1.257,00
	18/AKTOR/2013	20.12.2013	2.364,00
	16/TECHN/2013	20.12.2013	2.175,00
	12/INSPI/2013	20.12.2013	249,00
Razem X.2013			6.045,00
Ogółem 2013r.			16.510,00

- techniczną obsługę sceny, w datach i kwotach jak poniżej:

<i>miesiąc / rok</i>	<i>Nr listy</i>	<i>Data wypłaty</i>	<i>Kwota dodatku dla pracowników techniki obsługi wg listy</i>
<i>11.2012</i>	<i>154</i>	<i>30.11.2012</i>	<i>34.805,33</i>
<i>12.2012</i>	<i>192</i>	<i>21.12.2012</i>	<i>3.840,00</i>
<i>Razem 2012r.</i>			<i>38.645,33</i>
<i>01.2013</i>	<i>1/TECHN/2013</i>	<i>30.01.2013</i>	<i>25.832,63</i>
<i>02.2013</i>	<i>2/TECHN/2013</i>	<i>28.02.2013</i>	<i>34.002,63</i>
<i>04.2013</i>	<i>6/TECHN/2013</i>	<i>30.04.2013</i>	<i>32.211,44</i>
<i>07.2013</i>	<i>11/TECHN/2013</i>	<i>25.07.2013</i>	<i>15.450,00</i>
<i>11.2013</i>	<i>15/TECHN/2013</i>	<i>27.11.2013</i>	<i>35.660,00</i>
<i>12.2013</i>	<i>16/TECHN/2013</i>	<i>20.12.2013</i>	<i>28.740,00</i>
<i>Razem 2013r.</i>			<i>171.896,70</i>

- znajomość języków obcych, w datach i kwotach jak poniżej:

Miesiąc / rok	Nr listy	Data wypłaty	Kwota premii wg listy
11.2012	152	30.11.2012	110,00
Razem 2012r.			110,00
01.2013	1/ADMIN/2013	30.01.2013	110,00
02.2013	2/ADMIN/2013	28.02.2013	110,00
04.2013	4/ADMIN/2013	30.04.2013	110,00
Razem 2013r.			330,00

i którym orzekła, że koszty postępowania ponosi Skarbu Państwa,

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 2013 r. poz. 168 oraz z 2012 r. poz. 1529) uchyla orzeczenie Komisji I instancji w całości i przekazuje sprawę do ponownego rozpoznania przez Regionalną Komisję Orzekającą w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Poznaniu.

Pouczenie:

Od niniejszego orzeczenia środek zaskarżenia nie przysługuje.

UZASADNIENIE

Regionalna Komisja Orzekająca w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Poznaniu (zwa-
na dalej: RKO), po przeprowadzeniu rozprawy, na rozprawie w dniu 30 wrze-
śnia 2014 r. uniewinniła Obwinionych:

- 1) (...) - pełniącego w czasie zarzucanego naruszenia dyscypliny finansów pu-
blicznych funkcję Dyrektora Teatru (...),
- 2) (...) - pełniącego w czasie zarzucanego naruszenia dyscypliny finansów pu-
blicznych funkcję Zastępcy Dyrektora Teatru (...),

od czynów opisanych w uzasadnianym orzeczeniu. Jednocześnie RKO orze-
kła, że koszty postępowania ponosi Skarb Państwa.

RKO ustaliła, że na podstawie delegacji zawartych w ustawie z dnia 25 paź-
dziernika 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej, Mi-
nister Kultury i Sztuki wydał (uchylone z dniem 2 lipca 2012 r.) rozporządzenia:

- z dnia 31 marca 1992 r. w sprawie zasad wynagradzania pracowników niektórych instytucji kultury,
- dnia 23 kwietnia 1999 r. w sprawie zasad wynagradzania pracowników zatrudnionych w instytucjach kultury prowadzących działalność w zakresie upowszechniania kultury.

Dyrektor Teatru (...) w (...) na ich podstawie wydał:

- Zarządzenie nr 8/99 z dnia 1 listopada 1999 r. w sprawie regulaminu premiowania ze zmianami,
- Zarządzenie nr 2/2001 w sprawie wprowadzenia regulaminu wynagradzania pracowników Teatru,
- zarządzenie wewnętrzne 04A/2008 z dnia 31 lipca 2008 r. w sprawie zaktualizowanej tabeli wynagrodzeń zasadniczych i dodatku funkcyjnego.

Uregulowania zawarte w tych zarządzeniach stanowiły podstawę do wypłaty wynagrodzeń. w zakresie objętym wnioskiem o ukaranie (z dnia 4 września 2014 r.) o ukaranie Obwinionych, złożonym przez Zastępcę Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych właściwego w sprawach rozpoznawanych przez Regionalną Komisję Orzekającą w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych w Poznaniu (zwanego dalej: Zastępcą Rzecznika).

Ustawą z dnia 31 sierpnia 2011 r. wprowadzono zmiany w ustawie o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej oraz niektórych innych ustaw, polegające głównie na określeniu w ustawie (a nie jak uprzednio w rozporządzeniu) składników wynagrodzeń pracowników instytucji kultury, a także na częściowej zmianie tych składników. W oparciu o art. 14 przywoływanej powyżej ustawy z dnia 31 sierpnia 2011 r., nowe uregulowania weszły w życie z dniem 1 stycznia 2012 r.

Ponadto z art. 13 ustawy z dnia 31 sierpnia 2011 r. wynikało, że dotychczasowe przepisy wykonawcze wydane na podstawie art. 31 zmienianej ustawy z dnia 25 października 1991 r. zachowują moc do dnia wejścia w życie przepisów wykonawczych wydanych na podstawie art. 31d w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 31 sierpnia 2011 r., nie dłużej jednak niż przez 6 miesięcy od dnia jej wejścia w życie.

Na podstawie przywołanego art. 31d, Minister Kultury i Dziedzictwa Narodowego, w rozporządzeniu z dnia 3 października 2011 r. (rozporządzenie

weszło w życie z dniem 9 października 2012 r. z mocą obowiązującą od 1 lipca 2012 r.), określił wykaz stanowisk pracy w instytucjach artystycznych i pozostałych instytucjach kultury, warunki i sposób wynagradzania pracowników, warunki przyznawania i wypłacania dodatków: funkcyjnego, specjalnego i za wieloletnią pracę, warunki do ustalania prawa do nagrody jubileuszowej i jej wypłacania i warunki ustalania jednorazowej odprawy pieniężnej przysługującej w związku z przejściem na emeryturę, lub rentę.

Pomimo zmiany w obowiązujących przepisach prawa (tj. w ustawie o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej oraz w przepisach wykonawczych do niej), Dyrektor nie dokonał zmian w Regulaminie wynagradzania w sposób prowadzący do zgodności z obowiązującymi przepisami prawa, co spowodowało, że nadal wypłacano premie i dodatki, których nie uwzględniały znowelizowane przepisy.

Dyrektor w złożonych wyjaśnieniach stwierdził między innymi, że Regulamin wynagradzania był niezgodny z obowiązującym aktem wykonawczym, jednakże twierdzenie, że doszło do naruszenia dyscypliny finansów publicznych jest wnioskiem daleko idącym oraz, że Zastępca Rzecznika nie wskazała, na czym miałyby polegać omawiane naruszenie. Ponadto Dyrektor stwierdził, że zarówno w orzecznictwie jak i w piśmiennictwie wyraźnie wskazuje się, że *„przez podstawy prawne wydatków należy rozumieć normy materialno-prawne określone w odrębnych przepisach. Katalog tych odrębnych przepisów dotyczących poszczególnych rodzajów wydatków jest bardzo rozbudowany i musi swoim zakresem objąć wszystkie sfery życia, w których następuje finansowanie ze środków publicznych”*. Podkreślił, że Regulamin wynagradzania jest niezgodny z obowiązującym aktem wykonawczy, jednakże wniosek, że doszło w tym przypadku do naruszenia ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, jest daleko idący. Podniósł, że Zastępca Rzecznika nie wskazała, na czym miałyby polegać omawiane naruszenie.

Dyrektor zwrócił także uwagę na art. 26a ustawy z dnia 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej, art. 105 Kodeksu pracy oraz ustawę o finansach publicznych i uznał, że te akty prawne pozwalają na wypłacanie pracownikom wzorowo wypełniającym obowiązki nagród i wyróżnień. W odniesieniu do dodatków przywołał art. 30 ustawy o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej, który - jego zdaniem - przewiduje dodatek specjalny oraz dodatek za wieloletnią pracę, a ust. 5 tego

artykułu przewiduje możliwość przyznawania nagrody za szczególne osiągnięcia w pracy. Wskazane wyżej przepisy pozwalają na wypłacanie pracownikom innych należności poza wynagrodzeniem. Wypłacając inne dodatki, Dyrektor nigdy nie przekraczał kwot ustalonych w budżecie, a wszystkie dodatki zakwestionowane w protokole kontrolnym odpowiadają regulacji wynikającej z przepisów prawa pracy o przyznawaniu nagród pieniężnych pracownikom. Ponadto Dyrektor stwierdził również, że w latach 2012-2013 otrzymywał przyznane przez Marszałka Województwa Wielkopolskiego nagrody pieniężne w postaci premii uznaniowych wypłacanych co miesiąc z funduszu płac Teatru. Podstawą przyznawania tych premii były regulacje wewnętrzne Urzędu Marszałkowskiego w Poznaniu. Z wyjaśnień Marszałka Województwa Wielkopolskiego wynika, że premie były wypłacane na podstawie §5 uchwały nr 2668/06 Zarządu Województwa Wielkopolskiego z dnia 5 maja 2006 r. w sprawie zasad wynagradzania i premiowania dyrektorów instytucji kultury. Premia ta stanowi stały składnik wynagrodzenia, który - łącznie z wynagrodzeniem określonym w § 2 ust. 1 powołanej uchwały oraz w akcie powołania na stanowisko dyrektora instytucji kultury - podlega ograniczeniom określonym w ustawie z dnia 3 marca 2000 r. o wynagradzaniu osób kierujących niektórymi podmiotami prawnymi. Premie te przyznawał miesięcznie Dyrektorowi Marszałek Województwa Wielkopolskiego w kwotach 5.400 zł.

Zastępca Rzecznika stwierdziła, że w oparciu o ustawę o wynagradzaniu osób kierujących niektórymi podmiotami prawnymi Dyrektorowi przysługują wynagrodzenie zasadnicze, dodatek za wieloletnią pracę, nagroda roczna oraz mogą być przyznane nagrody jubileuszowe, odprawa pieniężna oraz świadczenia związane z korzystaniem z częściowo odpłatnych usług telekomunikacyjnych, z dodatkowego ubezpieczenia zdrowotnego, majątkowego i osobowego oraz zwrot części kosztów użytkowania udostępnionego lokalu mieszkalnego. Z powyższego wynika, że w składnikach tych nie ma premii.

Dyrektor stwierdził, że zarzut ten jest nieuzasadniony. Stwierdził również, iż w oparciu o art.14, art. 27 oraz 30d ust. 1 (winno być 31d ust.2) ustawy z dnia 25 października 1991 r., dopuszczone jest odstępianie od regulacji ustawowych w przepisach wewnętrznych. Dodał również, że akty wewnętrzne, układ zbiorowy pracy lub regulamin wynagradzania mają pierwszeństwo przed uregulowaniami zawartymi w ustawie i wydanym na jej podstawie rozporządzeniu. Dyrektor instytucji kultury jest uprawniony do dowolnego - w ramach posiadanych środków finansowych - kształtowania sposobu wynagradzania pracow-

ników, w tym ich premiowania i nagradzania. Wypłacając dodatki corocznie mieścił się w ramach założonego budżetu i nie musiał zaciągać żadnych dodatkowych zobowiązań, a plany finansowe Teatru były zatwierdzane przez Zarząd Województwa Wielkopolskiego.

Z wyjaśnień Obwinionego (...) wynika, że zarzut wypłacania premii i dodatków z naruszeniem przepisów nie jest uzasadniony. W Teatrze obowiązywał Regulamin wynagradzania oparty na rozporządzeniu Ministra Kultury i Sztuki z dnia 31 marca 1992 r. Art. 31d ust. 2 ustawy z dnia 25 października 1991 r. stanowi, że warunki wynagradzania za pracę i przyznawania innych świadczeń związanych z pracą dla pracowników zatrudnionych w instytucjach kultury, określone w ustawie obowiązują do czasu objęcia ich układem zbiorowym pracy, lub regulaminem wynagradzania. Zdaniem Obwinionego przepis ten jednoznacznie dopuszcza możliwość odstąpienia od regulacji ustawowych w przepisach wewnętrznych dotyczących pracowników, obowiązujących w danej instytucji kultury. Na mocy tego przepisu akty wewnętrzne - układ zbiorowy pracy i regulamin wynagradzania - mają pierwszeństwo przed uregulowaniami zawartymi w ustawie i wydanym na jej podstawie rozporządzeniu. Wobec powyższego nie sposób uznać omawianego zarzutu za uzasadniony.

Ponadto Obwiniony wskazał, że -zgodnie z art. 9 § 2 Kodeksu pracy - postanowienia układów zbiorowych i porozumień oraz regulaminów nie mogą być mniej korzystne dla pracowników niż przepisy Kodeksu pracy oraz innych ustaw i aktów wykonawczych. W doktrynie powszechnie przyjmuje się, że przepis ten stanowi wyraz zasady uprzywilejowania pracownika i statuuje generalną zasadę prawa pracy, tj. semiimperatywności jego norm. Reguła ta oznacza, że pracodawca ma prawo wprowadzić postanowienia np. regulaminu wynagradzania bardziej korzystne dla pracowników, niż wynika to z przepisów prawa pracy.

Zastępca Rzecznika podzieliła pogląd Obwinionych odnośnie do art. 31d ust. 2 ustawy z dnia 25 października 1991 r. Jednakże Dyrektor Teatru (...), po wprowadzeniu zmian w ustawie z dnia 25 października 1991 r., nie wprowadził zmian w Regulaminie wynagradzania, dostosowujących do wprowadzonej zmiany ustawy. W ocenie Zastępcy Rzecznika, doszło do naruszenia dyscypliny finansów publicznych w rozumieniu art. 11 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz.U. z 2013 r. poz. 168 oraz z 2012 r. poz. 1529), zwanej dalej ustawą,

ponieważ wyszczególnione w petitum wniosku wydatki zostały dokonane z naruszeniem przepisów dotyczących poszczególnych wydatków (nagrody jubileuszowej, premii i dodatków, które mogą zostać wypłacone pracownikom instytucji kultury).

Na podstawie powyższych ustaleń RKO stwierdziła, że postanowienia zawarte w Regulaminie wynagrodzeń pracowników Teatru (...) w (...) nie były zgodne z przepisami prawa regulującymi tę materię w dacie dokonania wypłat składników wynagrodzenia wymienionych we wniosku o ukaranie. Obwinieni, w swoich wyjaśnieniach, nie negowali stanu faktycznego ustalonego przez Zastępcę Rzecznika. Zadaniem RKO było zatem ustalenie, czy wypłaty składników wynagrodzeń odmiennych aniżeli wynikało to z przepisów ustawy z dnia 25 października 1991 r. o organizowaniu działalności kulturalnej, ustawy z dnia 31 sierpnia 2011 r. o zmianie ustawy o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej oraz niektórych ustaw oraz rozporządzenia Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego z dnia 3 października 2012 r. w sprawie wynagrodzenia pracowników instytucji kultury, a jednocześnie postanowień Regulaminu wynagradzania, było dokonywaniem wydatków bez upoważnienia, tj. z naruszeniem przepisów dotyczących dokonywania poszczególnych wydatków, czyli z naruszeniem art. 44 ust. 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, który stanowi, iż jednostki sektora finansów publicznych dokonują wydatków zgodnie z przepisami dotyczącymi poszczególnych rodzajów wydatków, a tym samym naruszeniem art. 11 ustawy, zgodnie z którym naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest dokonanie wydatku ze środków publicznych bez upoważnienia określonego ustawą budżetową, uchwałą budżetową lub planem finansowym albo z przekroczeniem zakresu tego upoważnienia lub z naruszeniem przepisów dotyczących dokonywania poszczególnych rodzajów wydatków.

RKO poczyniła ustalenia, czy Regulamin wynagradzania i Regulamin premiowania mimo, iż zawierał postanowienia odmiennie aniżeli przepisy prawa normujące tę materię, był aktem obowiązującym w dacie dokonywania wypłat składników wynagrodzeń wymienionych we wniosku Zastępcy Rzecznika. Rozstrzygając tę kwestię RKO wskazała na wyrok Sądu Najwyższego z dnia 14 stycznia 2013 r. (sygn. II PK 157/13) gdzie orzeczono, iż *Regulamin wynagradzania jest aktem zakładowego prawa pracy, a więc nie wolno pomijać jego postanowień, nawet wtedy, gdy wydają się one niejasne lub wewnętrznie sprzeczne. Regulamin wynagradzania – jeżeli jest prawidłowo ogłoszony – sta-*

nowi obowiązujące prawo i jest stosowany przed ustawą. Regulamin wynagradzania, to akt wewnątrzzakładowy ustalający warunki wynagradzania za pracę i przyznawania świadczeń związanych z pracą. Korzystniejsze postanowienia regulaminu wynagradzania zastępują z mocy prawa dotychczasowe postanowienia zawarte w umowach o pracę. Mniej korzystne postanowienia mogą nastąpić w drodze wypowiedzenia zmieniającego, co jednak zależy od uzyskania zgody pracownika. Zmiany wymagają uzgodnienia z organizacją związkową. Regulamin wynagradzania i Regulamin premiowania Teatru nie został uchylony. Dyrektor musiał wypłacać składniki wynagrodzeń wymieniowe w tych aktach pracownikom. W przeciwnym razie naraziłby się na roszczenia ze strony pracowników. Podstawą do dokonywania wydatków, o których jest mowa we wniosku Zastępcy Rzecznika był Regulamin wynagradzania i Regulamin premiowania. Wszystkie składniki wynagrodzeń wypłacane w 2012 i 2013 r. objęte były planem finansowym Teatru (...) na dany rok budżetowy, co wynika z materiałów zgromadzonych w sprawie. Dokumenty wewnątrzzakładowe (regulaminy) zawierały postanowienia niezgodne z ustawą o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej i rozporządzeniem w sprawie wynagrodzenia pracowników instytucji kultury, ale niezgodność tych dokumentów z przepisami prawa nie stanowi naruszenia dyscypliny finansów publicznych.

Zastępca Rzecznika formułując zarzut naruszenia dyscypliny finansów publicznych podała, iż pomimo wprowadzenia do ustawy o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej art. 31d ust. 2 który stanowi, że *„warunki wynagradzania za pracę i przyznawania innych świadczeń związanych z pracą dla pracowników zatrudnionych w instytucjach kultury, określone w ustawie, obowiązują do czasu objęcia ich układem zbiorowym pracy lub regulaminem wynagradzania”*, w Teatrze nie został ustalony regulaminu wynagradzania pracowników, zatem (do czasu ustalenia tego regulaminu) stosowane powinny być przepisy ustawowe regulujące warunki wynagradzania za pracę i przyznawania innych świadczeń związanych z pracą dla pracowników zatrudnionych w Teatrze.

RKO nie podzieliła tego stanowiska, bowiem Zastępca Rzecznika nie odniosła się do Regulaminu wynagradzania, który obowiązywał w Teatrze. Ten Regulamin nie stracił ważności z mocy prawa. Nie można bowiem udawać, iż nie było tego aktu wewnętrznego. Nie można zatem w stosunku do zatrudnionych stosować regulacji ustawowych, bowiem najpierw należało Regulamin

wynagradzania zmienić, albo uchylić. W każdym przypadku wymagałoby to konsultacji ze związkami zawodowymi.

W związku z tym, RKO nie podzieliła stanowiska Zastępcy Rzecznika, iż Obwinieni naruszyli dyscyplinę finansów publicznych, popełnili czyn określony w art. 11 ustawy, poprzez dokonywanie wydatków bez upoważnienia, tj. niezgodnie z przepisami dotyczącymi poszczególnych rodzajów wydatków. Wydatki wypłacane pracownikom miały umocowanie w Regulaminie wynagradzania, co potwierdziła Zastępca Rzecznika na rozprawie.

W świetle powyższego RKO, na podstawie art. 78 ust. 3 w związku z art. 78 ust. 1 pkt 1 ustawy, uniewinniła Obwinionych od zarzutu naruszenia dyscypliny finansów publicznych.

RKO jednakże wskazała, iż kierownicy jednostek sektora finansów publicznych, a takim kierownikiem jest Dyrektor Teatru (...) w (...), muszą na bieżąco śledzić i stosować przepisy prawa regulujące sprawy organizacyjne i finansowe w instytucji kultury. Z wywodu RKO wynika, że regulaminy wewnętrzne powinny być dostosowane do obowiązującego prawa, a w jednostce sektora finansów publicznych dozwolone jest tylko to na co przepisy prawa wprost pozwalają.

Zastępca Rzecznika w odwołaniu z dnia 30 października 2014 r., zarzuciła orzeczeniu RKO obrazę przepisów prawa poprzez ich niewłaściwą interpretację, błędną ocenę dowodów zgromadzonych w sprawie i wniosła o uchylenie zaskarżonego orzeczenia i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania.

W uzasadnieniu odwołania Zastępca Rzecznika podniosła, co następuje.

RKO całkowicie pomija istotę zarzucanego czynu, tj. dokonanie wydatków niezgodnie z przepisami dotyczącymi poszczególnych rodzajów wydatków. Jedną z podstawowych zasad prowadzenia gospodarki finansowej jednostek sektora finansów publicznych jest nakaz dokonywania wydatków zgodnie z przepisami prawa (art. 44 ust. 2 ustawy o finansach publicznych). Niewątpliwie zasada ta została naruszona.

W przywołanym (w uzasadnieniu orzeczenia RKO) wyroku Sądu Najwyższego sygn. II PK 157/13 z dnia 14 stycznia 2014 r., opublikowanym na

stronach internetowych Sądu Najwyższego - Sąd Najwyższy wskazał, że Sąd nie może odrzucić stosowania regulaminu wynagradzania, uznając, że jest on nierzetelny. Nie wolno pomijać postanowień regulaminu wynagradzania, nawet wtedy, gdy wydają się one niejasne lub wewnętrznie sprzeczne. Podkreślił, że sądy powinny dokonać jego wykładni w celu usunięcia sprzeczności. Brak jest w nim stwierdzenia iż: Regulamin – jeżeli jest prawidłowo ogłoszony – stanowi obowiązujące prawo i jest stosowany przed ustawą. Przywołany w uzasadnieniu orzeczenia RKO cytat, to podtytuł artykułu zamieszczonego w dniu 15.01.2014 r. w Gazecie Prawnej, a nie cytat z przywołanego wyroku Sądu Najwyższego.

Art. 5 Kodeksu pracy stanowi, że jeżeli stosunek pracy określonej kategorii pracowników regulują przepisy szczególne, przepisy Kodeksu stosuje się w zakresie nieuregulowanym tymi przepisami. Określa on relacje między przepisami Kodeksu pracy a innymi aktami rangi ustawowej regulującymi status pracowniczy różnych grup zawodowych, przyznając pierwszeństwo przepisom szczególnym i odsyła do Kodeksu pracy w kwestiach, których przepisy szczególne nie regulują. W przedmiotowej sprawie dopuszczalną wysokość nagrody jubileuszowej oraz składniki wynagrodzeń pracowników zatrudnionych w instytucjach kultury określają odpowiednio przepisy ustawy o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej oraz przepisy wykonawcze do tej ustawy. Tym samym przepisy Kodeksu pracy w tym zakresie nie mają zastosowania.

Jak wskazał Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 18.01.2006 r. sygn. akt II BP 1/05, przepisy art. 9 ust. 1 Kodeksu pracy stanowią, że ilekroć w Kodeksie jest mowa o prawie pracy, rozumie się przez to przepisy Kodeksu pracy oraz przepisy innych ustaw i aktów wykonawczych określające prawa i obowiązki pracowników i pracodawców, a także postanowienia układów zbiorowych pracy i innych opartych na ustawach porozumień zbiorowych, regulaminów i statutów określających prawa i obowiązki stron stosunku pracy. Przepis ten nadaje wymienionym w nim wewnętrznym uregulowaniom, w tym regulaminom, rangę przepisów prawa pracy, pod warunkiem, że regulacje te są oparte na ustawie. W każdym wypadku należy badać zgodność uregulowań wewnętrznych z ustawą. W przypadku stwierdzenia niezgodności z ustawą któregoś z postanowień regulaminu wynagradzania, postanowienie to nie może być podstawą prawną rozstrzygnięcia.

Jak wykazała Zastępca Rzecznika we wniosku o ukaranie, stosownie do obowiązującego do końca 2011 roku brzmienia art. 31 ustawy z dnia 25 października 1991 r. Minister Kultury i Sztuki wydał (uchylone z dniem 02 lipca 2012 r.) rozporządzenia:

- z dnia 31 marca 1992 r. w sprawie zasad wynagradzania pracowników niektórych instytucji kultury (Dz. U. Nr 35, poz. 151 ze zm.),
- z dnia 23 kwietnia 1999 r. w sprawie zasad wynagradzania pracowników zatrudnionych w instytucjach kultury prowadzonych w szczególności działalność w zakresie upowszechniania kultury (Dz. U. Nr 45, poz. 446 ze zm.).

Zgodnie z Rozporządzeniem Ministra Kultury i Sztuki z dnia 31 marca 1992 r., można było wypłacać premie, nagrody dodatki za znajomość języków obcych, dodatek za obsługę dwóch lub więcej przedstawień (koncertów) w tym samym dniu. Dyrektor Teatru wydał zarządzenia na podstawie których dokonywano w 2012 i w 2013 roku wypłaty wynagrodzeń w zakresie objętym wnioskiem o ukaranie za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

Ustawą z dnia 31 sierpnia 2011 r. wprowadzono zmiany w ustawie o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej, a art. 14 ustawy zmieniającej, stanowił, że zmiany weszły w życie z dniem 1 stycznia 2012 r.

Art. 13 ustawy zmieniającej stanowił, że dotychczasowe przepisy wykonawcze wydane na podstawie art. 31 ustawy o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej (przed jej zmianą) zachowują moc do dnia wejścia w życie przepisów wykonawczych wydanych na podstawie art. 31d w brzmieniu nadanym ustawą zmieniającą, nie dłużej jednak niż przez 6 miesięcy od dnia jej wejścia w życie .

Zastępca Rzecznika podniosła, że pomimo zmiany w obowiązujących przepisach Dyrektor Teatru (...) nie dokonał zmiany Regulaminu wynagradzania pracowników, ani nie zainicjował takiej zmiany, w sposób prowadzący do zgodności z obowiązującymi przepisami prawa, skutkiem czego w Teatrze, pomimo zmiany przepisów (przepisy o zmianie ustawy były znane od dnia jej publikacji, tj. od dnia 30.09.2011r.) nadal wypłacano premie i dodatki nieprzewidziane obowiązującymi przepisami prawa. W ocenie składającego odwołanie, ze złożonych przez Obwinionych wyjaśnień wynika, że znana była im zmiana obowiązujących przepisów prawa, jednakże zmian w obowiązujących

w Teatrze wewnętrznych regulacjach prawnych nie wprowadzono z pełną świadomością.

W sferze publicznoprawnej nie stosuje się zasady „co nie jest zakazane, jest dozwolone”, lecz zasadę „dozwolone jest to, co prawo wyraźnie przewiduje”. Organom wolno zatem tylko to, na co zezwalają ustawy. Z racji pełnionych funkcji oraz powierzonych obowiązków Obwinieni powinni znać zasady gospodarki finansowej oraz konsekwencje ich naruszenia, a w razie wątpliwości interpretacyjnych powinni dokładnie przeanalizować sytuację i przepisy przed podjęciem decyzji. Na kierowniku jednostki ciąży obowiązek zapewnienia w kierowanej przez siebie placówce takiej organizacji pracy, która pozwala na prawidłowe wykonywanie obowiązków jednostki (orzeczenie GKO z dnia 29 lutego 2004 r. sygn. akt DDF/GKO/Odw.-88/1 17/2003).

W ocenie Zastępcy Rzecznika, wina i odpowiedzialność Obwinionych nie budzi wątpliwości. Ponadto Zastępca Rzecznika uważa, że utrzymanie w mocy zaskarżonego orzeczenia podważałoby wiarygodność dotychczasowego orzecznictwa oraz stanowiłoby niebezpieczny precedens dla sytuacji, w której - mimo udowodnienia bezspornej odpowiedzialności Obwinionych za złamanie podstawowej zasady prowadzenia gospodarki finansowej, określonej w art. 44 ust. 2 ustawy o finansach publicznych – dochodzi do ich uniewinnienia. Ich czyny bez wątpienia zakłócają ład finansów publicznych, bowiem nieprawidłowości te charakteryzuje znaczna szkodliwość dla ładu finansów publicznych. Okoliczności opisanych czynów, które zostały należycie udowodnione, pozwalają na przyjęcie, że Obwinieni obrali swoistą, niezgodną z przepisami politykę zarządzania finansami i politykę tę konsekwentnie realizowali. Z tego powodu oraz z uwagi na fakt, że naruszenia trwały w 2012 r. i w 2013 r., uznać należy, że stopień szkodliwości tych czynów dla ładu finansów publicznych był znaczny.

Zastępca Rzecznika wskazała ponadto, że RKO sama stwierdziła w uzasadnieniu swojego orzeczenia iż *kierownicy jednostek sektora finansów publicznych muszą na bieżąco śledzić i stosować przepisy prawa regulujące sprawy organizacyjne i finansowe w instytucji kultury. Dyrektor Teatru miał świadomość zmiany przepisów prawnych regulujących wynagradzanie w instytucji kultury, bowiem sam stwierdził na rozprawie, iż konsultował te zmiany z innymi instytucjami kultury. Wskazywany jako podstawa do wypłaty składników wynagrodzenia na regulaminy wewnętrzne art. 31 d ust. 2 ustawy*

z dnia 31 sierpnia 2011 r. o zmianie ustawy o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej oraz niektórych ustaw, który stanowi, że warunki wynagradzania za pracę i przyznawania innych świadczeń związanych z pracą dla pracowników zatrudnionych w instytucjach kultury, określone w ustawie, obowiązują do czasu objęcia ich układem zbiorowym pracy lub regulaminem wynagradzania, zdaniem Komisji nie przesądzał, iż regulaminy wewnętrzne wydane na podstawie starych (poprzednich) nie należało znowelizować. Wyrażenie ... do czasu objęcia regulaminem wynagradzania w ocenie Komisji należy odnieść do sytuacji, w której te akty wewnętrzne będą zgodne z ustawą oraz rozporządzeniem Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego. W momencie ukazania się tych uregulowań prawnych należało akty wewnętrzne dostosować do wymagań wynikających z tych przepisów.

Nie można się zgodzić, iż regulaminy wydane na podstawie przepisów wcześniejszych aniżeli w/w akty prawne nie wymagają nowelizacji. Nie można przyjąć tłumaczenia, że nowe przepisy ustaw czy rozporządzeń nie odpowiadały charakterowi instytucji kultury, czy też tym, iż stare regulacje były korzystniejsze dla pracowników. Komisja nie podziela również wyjaśnień Obwinionego (...), iż Dyrektor instytucji kultury uprawniony jest do dowolnego - w ramach posiadanych środków finansowych - kształtowania sposobu wynagradzania pracowników, w tym ich premiowania i nagradzania. Jak już Komisja wyżej wskazała, Dyrektor jest kierownikiem samorządowej instytucji kultury zaliczanej zgodnie z art. 9 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych do sektora finansów publicznych. Każdy kierownik takiej jednostki musi się kierować przepisami prawa regulującymi sferę finansów publicznych. Kierownik takiej jednostki, w przeciwieństwie do podmiotu gospodarczego, działa na podstawie i w granicach prawa. Zatem nie ma dowolności do swobodnego regulowania składników wynagradzania. W sektorze finansów publicznych dozwolone jest tylko to, co regulują przepisy prawne.

Komisja podnosi, iż Kodeks pracy jest aktem ogólnym regulującym sprawę zatrudniania i wynagrodzeń dla ogółu pracowników, natomiast wynagrodzenia pracowników instytucji kultury podlegają przepisom szczególnym, przepisom ustawy o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej i rozporządzenia w sprawie wynagrodzenia pracowników instytucji kultury.

W ocenie Zastępcy Rzecznika, Obwinieni podjęli decyzję o dokonywaniu wydatków z naruszeniem przepisów ustawy o działalności kultural-

nej, a zatem są odpowiedzialni za czyny określone przepisami art. 11 ustawy. W oparciu o zgromadzony i ujawniony materiał dowodowy, wina Obwinionych została w przedmiotowym zakresie udowodniona i nie budzi wątpliwości.

Mając na uwadze powyższe Główna Komisja Orzekająca w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych (dalej zwanej: GKO) - po rozpoznaniu sprawy na rozprawie w dniu 6 lipca 2015 r. - zważyła, co następuje.

Po dokonaniu oceny materiału dowodowego, orzeczenia RKO i odwołania Zastępcy Rzecznika, jak również wyjaśnień złożonych przez Obwinionych w postępowaniu wyjaśniającym oraz na rozprawie przed RKO, GKO podzieliła przedstawiony w odwołaniu Zastępcy Rzecznika wniosek o uchylenie orzeczenia i przekazania sprawy do ponownego rozpatrzenia przez RKO, głównie z uwagi na niewłaściwą interpretację obowiązujących uregulowań prawnych, w tym uznanie za zasadne pierwszeństwa (nadrzędności) uregulowań wewnętrznych przed normami prawa powszechnie obowiązującymi, takimi jak ustawy i wydane na ich podstawie rozporządzenia.

GKO stwierdza, że RKO nieprawidłowo ustaliła, czy wypłaty składników wynagrodzeń nie występujących w ustawie z dnia 25 października 1991 r. o organizowaniu działalności kulturalnej spowodowały, iż Obwinieni dokonywali wydatków bez upoważnienia, tj. z naruszeniem przepisów dotyczących dokonywania poszczególnych wydatków, czyli z naruszeniem art. 44 ust. 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych i czy nastąpiło naruszenie art. 11 ustawy, oraz, czy Regulamin premiowania i Regulamin wynagradzania pomimo, że zawierał postanowienia odmienne jak ww. ustawa i rozporządzenie był aktem obowiązującym w dacie dokonania wydatków..

GKO nie podziela stwierdzeń RKO o konieczności wypłacania składników wynagrodzenia zawartych w niezmienionym regulaminie, które nie zostały ujęte w ustawie z dnia 31 sierpnia 2011 r. Regulamin powinien być odpowiednio zmieniony i zawierać jedynie składniki wynagrodzenia, określone w ww. ustawie. GKO uważa, że twierdzenie RKO, iż „*niezgodność wewnętrznych regulaminów z przepisami prawa nie stanowi naruszenia dyscypliny finansów publicznych*”, nie daje odpowiedzi na pytanie, czy w rozpoznawanej sprawie doszło do naruszenia dyscypliny finansów publicznych. Art. 11 ustawy stanowi, że naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest dokonanie wydatku ze środków publicznych między innymi z naruszeniem przepisów

dokonywania poszczególnych rodzajów wydatków. Dokonanie wydatków poprzez wypłacenie pracownikom składników wynagrodzenia, które nie zostały ujęte w ustawie z dnia 31 sierpnia 2011 r., a które to składniki pozostały w niezmienionym Regulaminie wynagradzania i Regulaminie premiowania, należy traktować jako naruszenie przepisów dotyczących wypłacania wynagrodzeń i tym samym jako naruszenie dyscypliny finansów publicznych. GKO uważa, że po wprowadzeniu zmian ustawowych powinny być zmienione wewnętrzne regulacje dotyczące wynagradzania i premiowania pracowników - a zmiany te powinny być uzgodnione ze związkami zawodowymi. Takie działania uniemożliwiłyby wypłacanie składników wynagrodzenia, które nie znalazły miejsca w ww. ustawie. Należy podkreślić, że istota naruszenia jest dokonywanie wydatków, nie zaś samo zaniechanie zmian regulaminu, chociaż zaniechanie to wpłynęło na zaistnienie naruszenia.

W ocenie GKO podstawą uniewinnienia Obwinionych nie mogło być to, że *„wypłacane składniki wynagrodzenia objęte były planem finansowym Teatru na 2012 r. i 2013 r.”*. Sporządzony i zatwierdzony plan finansowy Teatru ujmował między innymi globalną kwotę wynagrodzeń pracowników. Jednak poziom zaplanowanych wydatków na określone cele w planie finansowym nie jest jedynym ograniczeniem w zakresie dokonywania wydatków. Wydatki muszą być także zgodne z obowiązującym prawem.

GKO natomiast w pełni podziela poglądy zawarte w końcowej części uzasadnienia RKO i uważa iż powinny one być przesłankami do zmiany orzeczenia i uznania Obwinionych, za winnych naruszenia dyscypliny finansów publicznych określonego w art. 11 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r.

Jednocześnie GKO uważa, że regulaminy wewnętrzne są podstawą do wypłacania określonych składników wynagrodzeń (w tym zakresie GKO podziela pogląd RKO) i należy przyjąć, że nie można wprost stosować regulacji ustawowych, bez dokonania zmian regulaminów, ale niezbędne było dokonanie wymaganych zmian w regulaminach w celu dostosowania ich do zmian ustawowych. Niedokonanie tych zmian nie może stanowić o uznaniu niezgodnych z prawem regulaminów, jako obowiązujących i co za tym idzie stanowiących podstawę do dokonywania wypłat składników wynagrodzeń, które nie znalazły się w znowelizowanej ustawie. Ponadto należy uznać, że przyjęcie takiej tezy oznaczałoby swoistą dowolność w dokonywaniu zmian w regulaminach,

zarówno odnośnie terminów, jak również i zakresu przedmiotowego oraz podmiotowego, co jest nie do zaakceptowania.

GKO negatywnie ustosunkowała się do przedstawianych przez Obwinionych wyjaśnień, w tym głównie do stwierdzeń o poprawności dokonywania wypłat składników wynagrodzeń uchylonych ustawą z dnia 31 sierpnia 2011 r. i twierdzeń o nadrzędnym charakterze wewnętrznych regulaminów nad stosownymi ustawami i wydanymi na ich podstawie przepisami wykonawczymi. Nie do zaakceptowania są również przedstawione przez Obwinionych, jak i ich pełnomocnika wyjaśnienia i interpretacje obowiązujących przepisów dotyczących przedmiotowych zagadnień. Słuszny jest pogląd, iż podstawą wypłaty pracownikom Teatru poszczególnych składników wynagrodzeń mogły być wewnętrzne akty, tj. zarządzenia Dyrektora określające: Regulamin premiowania, Regulamin wynagradzania oraz tabele wynagrodzeń zasadniczych i dodatku funkcyjnego. Jednakże warunkiem koniecznym takiej tezy jest zgodność postanowień regulaminu z uregulowaniami zewnętrznymi określonymi w ustawach i rozporządzeniach.

Regulaminy są źródłem wypłaty wynagrodzeń, ale - aby takie wydatki były zgodne z prawem - regulaminy nie mogą przewidywać wynagrodzeń, nagród, premii, czy innych świadczeń związanych z zatrudnieniem nie zgodnych z prawem powszechnie obowiązującym. Bez znaczenia dla przedmiotowej sprawy jest zatwierdzanie przez Zarząd Samorządu Wielkopolskiego planów finansowych Teatru na 2012 r. i 2013 r., w których to znajdowały się środki na wynagrodzenia. Zatwierdzanie planu finansowego przez organ nadrzędny (założycielski) nie może stanowić podstawy do zdjęcia z Dyrektora Teatru (kierownika jednostki) odpowiedzialności wynikającej z postanowień art.44 i 53 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych. GKO nie podziela też stanowiska Obwinionych co do interpretacji przepisów na korzyść pracowników oraz, że przesłankami do braku zasadności ich zmiany były konsultacje z innymi kierownikami instytucji kultury, z których miał wynikać brak potrzeby zmiany regulaminów. Braku dostosowania regulaminów nie uzasadnia także powoływanie się na twierdzenie, że zmiana regulaminów to *„pewien proces, który wymaga konsultacji i uzgodnień ze związkami zawodowymi”*. Nie można bowiem powoływać się na trudności z przeprowadzeniem określonego procesu w sytuacji, gdy ten proces nie został rozpoczęty, zwłaszcza w sytuacji, gdy normy prawa powszechnie obowiązującego wymagały wprowadzenia zmian.

Korzystna interpretacja przepisów powinna mieć uwarunkowania prawne, a konsultacja z innymi dyrektorami o braku potrzeby zmian regulaminów i przyjęcie, że zmiana to pewien proces, który trwa określony czas – GKO uważa za nie do przyjęcia.

GKO nie podziela również twierdzenia Dyrektora Teatru, iż wypłacanie Dyrektorowi nagród pieniężnych w postaci miesięcznych premii z funduszu płac Teatru było zasadne i miało podstawę prawną w postanowieniach § 5 uchwały nr 2668/06 Zarządu Województwa Wielkopolskiego z dnia 5 maja 2006 r. w sprawie zasad wynagradzania i dyrektorów instytucji kultury. Wynagrodzenia Dyrektora Teatru i jego zastępcy regulują postanowienia ustawy z dnia 3 marca 2000 r. o wynagradzaniu osób kierujących niektórymi podmiotami prawnymi, z uwzględnieniem postanowień 31a ust.1 i 3 ustawy o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej, który dopuszcza jedynie otrzymywanie przez Dyrektora i zastępcę – w stosunku do składników określonych w ustawie z dnia 3 marca 2000 r. - dodatkowego wynagrodzenia za udział w określonej roli w przedstawieniu, lub koncercie, za reżyserię, scenografię, choreografię lub kierownictwo muzyczne przedstawienia. Otrzymywane przez Dyrektora nagrody pieniężne w postaci premii należy uznać za pozbawione podstawy prawnej.

Bezpodstawne jest również twierdzenie Dyrektora Teatru, iż instytucje kultury posiadając osobowość prawną, gospodarują samodzielnie przydzielonymi środkami. Ponadto Dyrektor bezzasadnie twierdzi, że mając na uwadze powyższe oraz treść art.31d ust. 2 ustawy z dnia 25 października 1991 r. dopuszcza się możliwość odstąpienia od regulacji ustawowych w przepisach wewnętrznych. Akty wewnętrzne mają bowiem pierwszeństwo nad uregulowaniami zawartymi w ustawie i wydanym na jej podstawie rozporządzeniu oraz, że Dyrektor instytucji kultury uprawniony jest do dowolnego – w ramach posiadanych środków finansowych – kształtowania sposobu wynagradzania pracowników, w tym ich premiowania i nagradzania. Poglądów takich nie akceptuje GKO i również RKO, bo także dyrektor instytucji kultury ma prawo podejmować tylko działania zgodne z prawem powszechnie obowiązującym.

Z analogicznych względów GKO nie podziela również wyjaśnień Zastępcy Dyrektora Teatru (...) zawartych w piśmie wyjaśniającym z dnia 19 sierpnia 2014 r. Zastępca Dyrektora stwierdza, że zarzut naruszenia dyscypliny finansów publicznych poprzez wypłacanie premii i dodatków z naruszeniem

przepisów jest nieuzasadniony. Obwiniony potwierdza pogląd Dyrektora o możliwości odstąpienia od regulacji ustawowych oraz pierwszeństwie aktów wewnętrznych nad uregulowaniami zawartymi w ustawie i rozporządzeniu.

GKO podziela przedstawiony w odwołaniu Zastępcy Rzecznika zarzut niewłaściwej interpretacji przepisów przez RKO. Wskazane przez Zastępcę Rzecznika pominięcie przez RKO istoty zarzucanego czynu, tj. dokonywania wydatków niezgodnie z obowiązującymi przepisami jest w pełni zasadne. To dokonanie wydatku – poprzez wypłacenie pracownikom składników wynagrodzenia niezgodnie z obowiązującymi przepisami narusza art. 44 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych i, zgodnie z art.11 ustawy, stanowi naruszenie dyscypliny finansów publicznych. GKO podziela również stwierdzenia Zastępcy Rzecznika dotyczące wadliwej interpretacji RKO wyroku Sądu Najwyższego: sygn. II PK 157/13 z dnia 14 stycznia 2014 r. oraz sygn. akt. BP 1/05, które zostały nieprawidłowo zinterpretowane, co doprowadziło do wniosku, że wewnętrzne uregulowania mają pierwszeństwo przed ustawowymi. Należy podkreślić, że, jak wskazywała Zastępcza Rzecznika, przepisy Kodeksu Pracy mają zastosowanie w przypadku, gdy braku innych regulacji. W rozstrzyganej sprawie regulacje takie istnieją i przepisy wewnętrzne powinny być z nimi zgodne. Równocześnie, w sferze prawa publicznego obowiązuje zasada, że dozwolone są tylko takie zachowania, które są przewidziane przez przepisy prawne, co oznacza, że wbrew ogólnym zasadzie wynikającej z prawa pracy, nie jest możliwe tworzenie korzystniejszych warunków wynagradzania pracowników poprzez przepisy wewnętrzne, jeżeli nie wynika to (jest niezgodne) z przepisami powszechnie obowiązującymi.

Zastępcza Rzecznika zasadnie twierdzi, iż Obwinionym znane były zmiany obowiązujących przepisów. Wymagane zmiany nie zostały wprowadzone z pełną świadomością, co spowodowało dalsze wypłacanie pracownikom Teatru premii i niektórych dodatków, które nie zostały ujęte w treści ustawy z dnia 31 sierpnia 2011 r. nowelizującej ustawę z dnia 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej. GKO podziela zatem również pogląd Zastępcy Rzecznika że czyny popełnione przez Obwinionych były zawinione i odpowiedzialności Obwinionych, jak również o potrzebie przekazania sprawy RKO do ponownego rozpatrzenia, w celu właściwego zinterpretowania stosownych przepisów oraz dokonania zmiany orzeczenia z dnia 30 września 2014 r., które zdaniem GKO nie powinno ostać się w obrocie prawnym.

W ocenie GKO, popełnione przez Obwinionych czyny istotnie zakłócają ład finansów publicznych i tym samym sprawa wymaga ponownego rozpatrzenia, w kierunku właściwej interpretacji i oceny zebranego materiału dowodowego oraz stwierdzenia naruszenia przez Obwinionych dyscypliny finansów publicznych o którym mowa w art. 11 ustawy.

Z tego powodu GKO postanowiła jak w sentencji.

4.

Orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych z dnia 16 lipca 2015 r. sygn. akt BDF1.4800.84.2015

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

Przewodniczący:	Z-ca Przewodniczącego GKO:	Wojciech Robaczyński
Członkowie:	Przewodniczący GKO:	Maciej Berek
	Członek GKO:	Przemysław Szellerski (spr.)
Protokolant:		Anna Jedlińska

przy udziale zastępcy Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych
Jacka Krawczyka,

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 16 lipca 2015 r. odwołania Obwinionej (...), od orzeczenia Regionalnej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Olsztynie z dnia 12 marca 2015 r., sygn. akt: RIO.XII.53-47/2014, którym uznano Obwinioną (...)- pełniącą w czasie zarzucanego naruszenia dyscypliny finansów publicznych funkcję Prezesa Zarządu (...) Agencji (...). z siedzibą w (...) - winną naruszenia dyscypliny finansów publicznych określonego w art. 17 ust. 1b pkt 1 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, polegającego na tym, że reprezentując (...) Agencję (...) z siedzibą w (...) dokonywała w dniach 13 i 26 czerwca, 27 sierpnia i 12 października 2012 r. oraz w dniach 14 lutego, 2 i 13 marca, 8 maja, 4 i 12 czerwca, 6, 13 i 22 sierpnia, 9 września, 4 i 21 października 2013 r. zakupów usług szkoleniowych i doradczych w ramach projektu „(...)” na łączną kwotę 1.541.584,82 zł, czym udzieliła

zamówienia publicznego wykonawcom, którzy nie zostali wybrani w trybie określonym w ustawie – Prawo zamówień publicznych, poprzez nie ustalenie przed dokonaniem zakupów wartości zamówienia z należytą starannością stosownie do regulacji art. 32 ust. 1 ustawy - Prawo zamówień publicznych, co spowodowało niezastosowanie przepisów o zamówieniach publicznych do zakupów w okresie od 13 czerwca 2012 r. do 21 października 2013 r. o wartości 1.753.204,82 zł,

czym naruszyła art. 3 ust. 1 pkt 3 lit. b ustawy - Prawo zamówień publicznych

oraz wymierzono Obwinionej karę nagany i obciążono kosztami postępowania,

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 2013 r. poz. 168 oraz z 2012 r. poz. 1529), 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 Olsztynie.

Pouczenie:

Od niniejszego orzeczenia środek zaskarżenia nie przysługuje.

UZASADNIENIE

Pismem z dnia 20 sierpnia 2014 r. Dyrektor Departamentu Kontroli Zamówień Współfinansowanych ze Środków Unii Europejskiej Urzędu Zamówień Publicznych, działając z upoważnienia Prezesa Urzędu Zamówień Publicznych, złożyła zawiadomienie o ujawnionych okolicznościach wskazujących na naruszenie dyscypliny finansów publicznych w (...) Agencji (...) (zwanej dalej także: (...)) W ocenie zawiadamiającej, (...) była zamawiającym w rozumieniu przepisów art. 3 ust. 1 pkt. 3 ustawy - Prawo zamówień publicznych, jako tzw. „podmiot prawa publicznego”.

W dniu 18 grudnia 2014 r. właściwy miejscowo rzecznik dyscypliny finansów publicznych wniósł do Przewodniczącego Regionalnej Komisji Orzekającej w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Olsztynie wniosek o ukaranie osób reprezentujących (...) Agencję (...) w tym o ukaranie Obwinionej (...) – znak pisma: RDFP-53-67/2014.

Podstawą wniosku o ukaranie były złożone przez zawiadamiającego informacje o ujawnionych okolicznościach wskazujących na naruszenie dyscypliny finansów publicznych w ww. Agencji w rozumieniu art. 17 ust. 1 pkt 5 oraz w art. 17 ust. 1b pkt 1 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (zwanej dalej: „ustawą”). Naruszenia dyscypliny finansów publicznych polegały na dokonaniu w dniach 13.06., 26.06., 27.08., 12.10.2012 r. oraz 14.02., 02.03., 13.03., 08.05., 04.06., 12.06., 06.08., 13.08., 22.08., 09.09., 04.10. i 21.10.2013 r. zakupów usług szkoleniowych i doradczych w ramach projektu „(…)” na łączną kwotę 1.541.584,82 zł. Obwiniona (reprezentując wspólnie z innymi osobami (...)) udzielając zamówienia publicznego wykonawcom, którzy z naruszeniem art. 3 ust. 1 pkt 3 lit. b ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. – Prawo zamówień publicznych (Dz.U. z 2013 r., poz. 907 z późn. zm.) [zwanej dalej: Pzp] nie zostali wybrani w trybie określonym w przepisach o zamówieniach publicznych, nie ustalając przed dokonaniem zakupów wartości zamówienia z należytą starannością stosownie do regulacji art. 32 ust. 1 Pzp, w konsekwencji spowodowała niezastosowanie przepisów o zamówieniach publicznych do zakupów w okresie od 13.06.2012 r. do 21.10.2013 r. o wartości 1.753.204,82 zł.

W dniu 12 marca 2014 roku Regionalna Komisja Orzekająca w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych przy Regionalnej Izbie Obrochunkowej w Olsztynie (zwana dalej także: RKO) orzeczeniem (Sygn. akt: RIO.XII.53-47/2014) uznała Panią (...), pełniącą w czasie popełnienia czynów naruszenia dyscypliny finansów publicznych funkcję Prezesa (...) Agencji (...), za odpowiedzialną naruszenia dyscypliny finansów publicznych z art. 17 ust. 1b pkt 1 ustawy, polegającego na tym, że reprezentując (...) Agencję (...) dokonywała w dniach 13 czerwca, 26 czerwca, 27 sierpnia, 12 października 2012 r. oraz w dniach 14 lutego, 02 marca, 13 marca, 08 maja, 04 czerwca, 12 czerwca, 06 sierpnia, 13 sierpnia, 22 sierpnia, 09 września, 04 października, 21 października 2013 r. zakupów usług szkoleniowych i doradczych w ramach projektu „(…)” na łączną kwotę 1.541.584,82 zł, czym udzieliła zamówienia publicznego wykonawcom, którzy nie zostali wybrani w trybie określonym w Pzp, poprzez nieustalenie przed dokonaniem zakupów wartości zamówienia z należytą starannością stosownie do regulacji art. 32 ust. 1 Pzp, co spowodowało niezastosowanie przepisów o zamówieniach publicznych do zakupów w okresie od 13 czerwca 2012 r. do 21 października 2013 r. o wartości 1.753.204,82 zł, czym naruszyła art. 3 ust. 1 pkt 3 lit. b Pzp.

RKO, na podstawie art. 31 ust. 1 pkt 2, art. 33, art. 36 ustawy, wymierzyła Pani (...) karę nagany oraz obciążyła Obwinioną kosztami postępowania w wysokości 291,71 zł.

Na podstawie materiału dowodowego zgromadzonego w sprawie ustalono, że Pani (...) w okresie od 2000 r. do 14 sierpnia 2014 r. była Prezesem (...) Agencji (...). Beneficjent, którego reprezentowała Obwiniona, otrzymał środki publiczne pochodzące ze środków europejskich i dotację celową z budżetu na dofinansowanie projektu „(...)” w ramach Programu Operacyjnego Kapitał Ludzki.

Stan faktyczny ustalony przez Rzecznika w toku postępowania wyjaśniającego nie budził wątpliwości RKO. Zgromadzone dokumenty potwierdzały, iż Obwiniona reprezentując (...) w dniach 13 czerwca, 26 czerwca, 27 sierpnia, 12 października 2012 r., 14 lutego, 02 marzec, 13 marca, 08 maja, 04 czerwca, 12 czerwca, 06 sierpnia, 13 sierpnia, 22 sierpnia, 09 września, 04 października, 21 października 2013 r. dokonała zakupów usług szkoleniowych i doradczych w ramach projektu „(...)”, udzielając zamówienia publicznego wykonawcom, którzy nie zostali wybrani w trybie określonym w przepisach o zamówieniach publicznych.

Komisja Orzekająca I instancji – powołując się na art. 24 ustawy – wskazała, że stosuje przepisy obowiązujące w czasie orzekania, ponieważ przepisy obowiązujące w czasie popełnienia czynów nie są względniejsze dla Obwinionej. Regionalna Komisja Orzekająca dokonała analizy sytuacji prawnej Agencji, jako zamawiającego na gruncie Pzp. Zdaniem RKO, obowiązek stosowania przez (...) Pzp wynikał z art. 3 ust. 1 pkt 3 Pzp. Komisja wykazała, że Obwiniona reprezentowała tzw. „podmiot prawa publicznego”, gdyż spełnione zostały warunki niezbędne:

- po pierwsze – posiadanie osobowości prawnej przez (...),
- po drugie – szczególny cel działalności,
- oraz jeden z warunków określonych w art. 3 ust. 1 pkt 3 lit a-d. Pzp (93,63% akcji należało do Samorządu (...)).

Komisja zaaprobowала argumentację Rzecznika, że do instytucji prawa publicznego zalicza się *„agencje (...), na które dominujący wpływ wywierają władze samorządowe, a powołane w celu realizacji zadań związanych z zaspokajaniem potrzeb lokalnej społeczności. Można w takich wypadkach uznać, że za pośrednictwem takich podmiotów państwo realizuje część swoich zadań. Tym samym, przy udzielaniu zamówień służących realizacji ich celów statutowych,*

podmioty takie zobowiązane są do stosowania przepisów Pzp.” (Prawo Zamówień Publicznych Komentarz pod redakcją Tomasza Czajkowskiego Wydanie drugie, Warszawa 2006 r.).

Komisja przyjęła – w ślad za orzecznictwem przywołanym we wniosku o ukaranie – że nie ma znaczenia dla stosowania przepisów, czy jedynym celem prowadzenia działalności przez podmiot jest zaspokajanie potrzeb o charakterze powszechnym, czy też towarzyszy temu prowadzenie działalności o charakterze komercyjnym. RKO podzieliła pogląd, zaprezentowany przez Rzecznika we wniosku o ukaranie, że (...) w przedmiotowej sprawie nie zastosowała przepisów o zamówieniach publicznych.

Stosownie do art. 4 ust. 1 pkt 4 ustawy, odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych podlegają osoby wykonujące w imieniu podmiotu niezaliczanego do sektora finansów publicznych, któremu przekazano do wykorzystania lub dysponowania środki publiczne, czynności związane z wykorzystaniem tych środków lub dysponowaniem tymi środkami. Określony tym przepisem krąg podmiotów obejmuje osoby fizyczne, które podejmują czynności z zakresu wykorzystania lub dysponowania środkami publicznymi w imieniu osoby prawnej. Na gruncie przedmiotowej sprawy Komisja Orzekająca ustaliła, że Obwiniona posiadała właściwe umocowanie do wykonywania w imieniu Agencji czynności objętych postawionym zarzutem.

Komisja Orzekająca nie podzieliła również stanowiska obrony, tak w zakresie braku statusu podmiotu prawa publicznego, jak i faktu, że Agencja jako beneficjent zobowiązana była na podstawie umowy o dofinansowanie do stosowania jedynie zasady konkurencyjności w ramach nabywania towarów i usług. W ocenie Komisji obowiązek wynikający z ustawy ma pierwszeństwo przed zapisami umowy.

Odwołanie złożył Obrońca, zaskarżając orzeczenie Komisji I Instancji w całości (na korzyść Obwinionej) – pismo z dnia 15 maja 2015 r. Skarżący wniósł o uchylenie w całości zaskarżonego orzeczenia oraz uniewinnienie Obwinionej, ewentualnie przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania..

Odwołujący zarzucił RKO nieprawidłową ocenę zebranego w sprawie materiału dowodowego oraz dokonanie nieprawidłowej analizy sytuacji prawnej Agencji jako zamawiającego na gruncie Pzp. Ponadto podniósł, iż Komisja

I instancji całkowicie nieprawidłowo przyjęła podstawę prawną odpowiedzialności podmiotowej Obwinionej, wskazując na art. 4 ust. 1 pkt 4 i art. 17 ust. 1b pkt 1 ustawy. Jego zdaniem – błędnie interpretując art. 3 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych w brzmieniu obowiązującym w dacie udzielenia zamówienia (tj. Dz. U. z 2010 r. nr 113, poz. 759) – mimo literalnego brzmienia tego przepisu – Komisja Orzekająca I instancji uznała, że może on znaleźć zastosowanie wobec podmiotu, który nie został utworzony przez jednostki sektora finansów publicznych w celu wykonywania zadań założycieli lub podmiotów, któremu nigdy – również w okresie późniejszym, niż przy utworzeniu – nie powierzono wykonywania zadań publicznych.

W uzasadnieniu odwołania wskazał między innymi, że zakwestionowany przez Prezesa Urzędu Zamówień Publicznych zakup usług szkoleniowych i doradczych następował w ramach realizacji projektu „(..)” współfinansowanego z udziałem środków unijnych. (...) jako Beneficjent uzyskała dofinansowanie w wyniku rozstrzygnięcia konkursu, w którym uczestniczyła obok innych komercyjnych podmiotów. Tym samym zaliczenie Obwinionej do osób wykonujących w imieniu podmiotu niezaliczonego do sektora finansów publicznych, któremu przekazano do wykorzystania lub dysponowania środki publiczne, czynności związane z wykorzystaniem tych środków lub dysponowaniem – na podstawie art. 4 ust. 1 pkt 4 ustawy, jest nieprawidłowe.

W toku rozprawy przed Główną Komisją Orzekającą w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych (zwanej dalej także GKO), w dniu 16 lipca 2015 r., Zastępca Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych wskazał, że widzi podstawy do uchylenia orzeczenia I instancji. Orzeczenie to nie zawiera bowiem określenia naruszenia dyscypliny finansów publicznych przypisanego Obwinionej, wraz z podaniem sposobu i czasu jego popełnienia, wskazaniem naruszonego przepisu prawa oraz przepisu ustawy określającego to naruszenie.

Obrona podtrzymała stanowisko zawarte w odwołaniu oraz przedstawiła argumentację na to, że Komisja I instancji nieprawidłowo przypisała Obwinionej odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, nienaładzie rozważyła zebrane dowody a ponadto dokonała błędnej wykładni art. 3 ust. 1 pkt 3 Pzp.

Po przeprowadzeniu rozprawy, na podstawie zebranego materiału dowodowego ujętego w aktach sprawy, GKO doszła do wniosku, że orzeczenie Regionalnej Komisji Orzekającej w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Olsztynie nie może się ostać, jednakże nie z przyczyn wskazanych w odwołaniu.

Główna Komisja Orzekająca za w pełni uzasadnione uznała argumenty podniesione przez Zastępcę Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych i uznała, że zaskarżone orzeczenie nie odpowiada przepisom ustawy. Zgodnie z art. 135 ust. 3 pkt. 1 ustawy w przypadku przypisania odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych orzeczenie powinno zawierać dodatkowo (ponad to co opisano w ust. 2 tego artykułu) określenie naruszenia dyscypliny finansów publicznych przypisanego obwinionemu, wraz z podaniem sposobu i czasu jego popełnienia, wskazaniem naruszonego przepisu prawa oraz przepisu ustawy określającego to naruszenie. Jakkolwiek w orzeczeniu pierwszoinstancyjnym zostały wymienione daty, w jakich dokonywano zakupu szkoleń i usług doradczych oraz podana jest łączna wartość udzielonych zamówień, to jest to wadliwe opisanie czynów, gdyż na tej podstawie nie jest możliwe zweryfikowanie, czy każda z umów podlegała reżimowi ustawy Prawo zamówień publicznych, w szczególności w zakresie ustawowego progu 30.000 euro. Nie można szczegółowo sprawdzić, czy wartość tych umów została prawidłowo zsumowana; czy umowy te podlegały zsumowaniu w rozumieniu art. 32 ust. 4 Pzp.

Rozpoznając merytoryczną poprawność orzeczenia wydanego przez RKO, skład orzekający GKO stwierdza, iż czyny zarzucane Obwinionej zostały dokonane w okresie od 13 czerwca 2012 r. do 21 października 2013 r., a więc po dniu 11 lutego 2012 r., z którym wiąże się zmiana brzmienia przepisu art. 4 ustawy. Z dniem 11 lutego 2012 r. art. 4 ust. 1 pkt 4 ustawy, obejmował zakresem podmiotowym osoby wchodzące wykonujące w imieniu podmiotu niezaliczanego do sektora finansów publicznych, któremu przekazano do wykorzystania lub dysponowania środki publiczne, czynności związane z wykorzystaniem tych środków lub dysponowaniem tymi środkami. Główna Komisja Orzekająca wskazuje, że w analizowanym przypadku prawidłowo została pociągnięta do odpowiedzialności osoba spoza sektora finansów publicznych, która w ramach przewidzianych przez ustawę o finansach publicznych konstrukcji otrzymała do wykorzystania środki publiczne i miała wpływ na sposób gospodarowania tymi zasobami.

Główna Komisja Orzekająca wskazuje, że zakres podmiotowy stosowania ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. – Prawo zamówień publicznych został określony art. 3 ust. 1. Stosownie do treści art. 3 ust. 1 pkt. 3 Pzp (który nie był zmieniany od uchwalenia Pzp), Pzp stosuje się do udzielania zamówień publicznych przez inne, niż jednostki sektora finansów publicznych, w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych, osoby prawne, utworzone w szczególnym celu zaspokajania potrzeb o charakterze powszechnym niemających charakteru przemysłowego ani handlowego, jeżeli podmioty, o których mowa w tym przepisie oraz jednostki sektora finansów publicznych i inne niż jednostki sektora finansów publicznych państwowe jednostki organizacyjne nie posiadające osobowości prawnej, pojedynczo lub wspólnie, bezpośrednio lub pośrednio przez inny podmiot:

- a) finansują je w ponad 50%, lub
- b) posiadają ponad połowę udziałów albo akcji, lub
- c) sprawują nadzór nad organem zarządzającym, lub
- d) mają prawo do powoływania ponad połowy składu organu nadzorczego lub zarządzającego.

Dyspozycja przepisu art. 3 ust. 1 pkt. 3 Pzp przenosi na grunt polskiego prawa „instytucje prawa publicznego” („podmiot prawa publicznego”) wprowadzoną artykułem 1 b) każdej z trzech dyrektyw klasycznych prawa wspólnotowego: Dyrektywy Rady 93/36/EWG z dnia 14 czerwca 1993 r. dotyczącej koordynacji procedur w zakresie udzielania zamówień publicznych na dostawy - Dz.U. WE nr L 199 z 9.08.1993 r., Dyrektywy Rady 92/50/EWG z 18 czerwca 1992 r. dotyczącej koordynacji procedur udzielania zamówień publicznych na usługi – Dz.U. WE nr L 209 z 9.07.1992 r., Dyrektywy Rady 93/37/EWG z 14 czerwca 1993 r. dotyczącej koordynacji procedur udzielania zamówień publicznych na roboty budowlane – Dz.U. WE nr L 199 z 9.08.1993 r.

Nie można zatem zgodzić się z tezą zawartą w odwołaniu, że przepis art. 3 ust. 1 pkt 3 Pzp stanowi transpozycję przepisu art. 1 ust. 9 Dyrektywy 2004/18/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 31 marca 2004 r. w sprawie koordynacji procedur udzielania zamówień publicznych na roboty budowlane, dostawy i usługi (Dz. U. L 134 z 30. 04. 2004 r, s 114), co wynika wprost z kolejności uchwalania poszczególnych aktów prawnych. Prawo zamówień publicznych jest aktem wcześniejszym niż Dyrektywa 2004/18/WE.

Zgodnie z cytowanymi wyżej dyrektywami, dla uznania danego podmiotu za podmiot prawa publicznego konieczne jest łączne spełnienie warunków:

1. ustanowienie w szczególnym celu zaspokajania potrzeb o charakterze powszechnym, nie mających charakteru przemysłowego ani handlowego;
 2. posiadanie osobowości prawnej;
- oraz
3. - finansowanie, w całości lub w przeważającej części, przez organy państwowe, organy samorządowe lub inne instytucje prawa publicznego,
 - nadzorowanie zarządu instytucji przez organy państwowe, organy samorządowe lub inne instytucje prawa publicznego,
 - gdy ponad połowę składu jej organu kierowniczego, zarządzającego lub nadzorczego stanowią osoby mianowane przez organy państwowe, samorządowe lub inne instytucje prawa publicznego.

Główna Komisja Orzekająca przychyliła się także do poglądu wyrażonego przez Mariana Lemkego we Wprowadzeniu do dyrektyw dotyczących zamówień publicznych (Zamówienia Publiczne w Unii Europejskiej. Dyrektywy dotyczące zamówień publicznych na usługi, dostawy lub roboty budowlane, wyd. UZP, 2001 r.), który formułuje definicję instytucji prawa publicznego jako instytucji:

1. nienastawionej na zysk w swojej podstawowej działalności, zazwyczaj nie napotykającej na konkurencję ze strony innych podmiotów na wolnym rynku, działającej w celu zaspokajania potrzeb ogólnych, których nie zaspokajają komercyjne przedsiębiorstwa prywatne, albo takich potrzeb ogólnych, na zaspokajanie których państwo chce mieć wyłączność, czy szczególnie wpływ,
2. posiadającej osobowość prawną,
3. pozostającej pod wpływem państwa lub innych podmiotów zamawiających, albowiem finansowanej w znacznej części (w ponad 50%) lub zarządzanej lub nadzorowanej przez organy państwowe lub samorządowe.

Odpowiedź na pytanie, czy dany podmiot mieści się w zakresie definicji „podmiotu prawa publicznego” wymaga przede wszystkim ustalenia celu, w jakim został on utworzony – jeżeli nie jest to zaspokajanie potrzeb o charakterze powszechnym, to dalsza analiza jest bezprzedmiotowa. Jeżeli natomiast celem jest zaspokajanie takich potrzeb, konieczne staje się ustalenie, czy potrzeby, dla zaspokajania których został on powołany, nie mają charakteru przemysłowego ani handlowego. Negatywna odpowiedź na drugie pytanie pozwala

przyjąć, że dany podmiot może być uznany za zamawiającego, spełniającego kryteria określone dla instytucji prawa publicznego.

Pojęcie „potrzeb o charakterze powszechnym” nie zostało w prawie wspólnotowym zdefiniowane w żadnym akcie prawnym. Podjęcie próby określenia znaczenia tego pojęcia może nastąpić w oparciu o orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dawniej ETS). W sprawie C-360/96, „Arnhem”, Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej dokonał interpretacji pojęcia „potrzeby o charakterze powszechnym”. Trybunał stwierdził, że z potrzebami tego typu mamy zwykle do czynienia wtedy, gdy z przyczyn związanych z interesem publicznym państwo (w szerokim rozumieniu, a więc także i samorząd terytorialny) zdecydowało się samo świadczyć usługi, których celem jest zaspokojenie tych potrzeb, albo zachować na ich świadczenie decydujący wpływ. Tak więc, przyjmując interpretację Trybunału, tworząc podmiot prawa publicznego państwo decyduje się (z przyczyn związanych z interesem ogólnym) pewne potrzeby zaspokajać samo, lub mieć decydujący wpływ na sposób zaspokajania tych potrzeb. Instytucja prawa publicznego zaspokajająca potrzeby o charakterze powszechnym niemająca charakteru handlowego lub przemysłowego może kierować się względami innymi niż ekonomiczne.

W sytuacji, gdy podmiot wykonuje również inne zadania niż publiczne, rozstrzygające znaczenie ma ocena pierwotnego celu jego utworzenia. Jeżeli instytucja została utworzona w celu zaspokajania potrzeb powszechnych, a zaczęła prowadzić także działalność gospodarczą nastawioną na zysk, utrzymuje ona status podmiotu prawa publicznego nawet, jeżeli działalność w interesie powszechnym stanowi niewielką część w porównaniu z działalnością czysto handlową (Zamówienia Publiczne w Unii Europejskiej, Urząd Zamówień Publicznych, Warszawa 2001 rok, s. 33-34). Europejski Trybunał Sprawiedliwości zajął się wykładnią definicji osoby prawa publicznego w sprawie C-44/96 („Mannesmann”). Odnośnie zagadnienia zaspokajania potrzeb o charakterze powszechnym, nie mających charakteru przemysłowego ani handlowego, Trybunał zauważył, że jeżeli instytucja, której dotyczył spór (drukarnia państwowa przekształcona w spółkę) została powołana w celu wytwarzania określonych dokumentów, które były ściśle powiązane z zamówieniami publicznymi i instytucjonalną działalnością państwa, zatem została ona powołana w celu zaspokajania potrzeb o charakterze powszechnym niemających charakteru przemysłowego ani handlowego. Ustosunkowując się do uwagi rządu austriackiego, że przedmiotowa działalność stanowi tylko niewielki procent działalno-

ści drukarni, Trybunał uznał, że argument taki jest bez znaczenia tak długo, jak długo będzie ona zaspokajać potrzeby o charakterze powszechnym. Z zasady swobody prowadzenia działalności gospodarczej wywodzi się powszechny charakter działania (...) – krąg potencjalnych beneficjentów (...) (...) jest nieograniczony.

Wśród potrzeb o charakterze powszechnym znajdują się takie, które mają charakter potrzeb zbiorowych, a ich zaspokojenie następuje w drodze świadczenia usług o charakterze powszechnym poprzez bieżące i nieprzerwane świadczenie tych usług na rzecz ogółu społeczeństwa. Wykładni pojęcia działalności o charakterze użyteczności publicznej służącej zaspokojeniu powyższych potrzeb dokonuje Trybunał Konstytucyjny w uchwale z dnia 12 marca 1997 r., sygn. akt. W8/96, w sprawie ustalenia powszechnie obowiązującej wykładni art. 2 pkt 7 i art. 4 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 10 czerwca 1994 r. o zamówieniach publicznych (Dz.U. Nr 76, poz. 344 ze zm.). Trybunał Konstytucyjny stwierdził w niej, że przez państwowe oraz komunalne jednostki organizacyjne wykonujące zadania o charakterze użyteczności publicznej należy rozumieć jednostki państwowe oraz komunalne utworzone w celu wykonywania zadań z zakresu administracji publicznej, polegające na zaspokajaniu potrzeb społecznych o charakterze ogólnym, których działalność nie jest nastawiona na maksymalizację zysku. Zdaniem Trybunału, zadania o charakterze „użyteczności publicznej” należy rozumieć możliwie najszerzej i winny one być utożsamiane z zadaniami publicznymi, których realizacja ciąży na administracji rządowej i samorządowej. Do zadań tych należy zaspokajanie potrzeb zbiorowych społeczeństwa. Choć od 17 października 1997 r. wykładnia Trybunału Konstytucyjnego straciła charakter powszechnie obowiązującej wykładni prawa, to w dalszym ciągu stanowi ona cenną wskazówkę przy ustalaniu znaczenia treści przepisów prawa.

Brak nastawienia na maksymalizację zysku oznacza, iż maksymalizacja zysku nie jest wyłącznym celem działania jednostek organizacyjnych powołanych do wykonywania zadań o charakterze użyteczności publicznej, albowiem istnieją one przede wszystkim dla wykonywania tych zadań, niezależnie od osiągniętego wyniku gospodarczego.

W uzasadnieniu uchwały czytamy: „Istotne natomiast jest to, że jednostki organizacyjne realizujące zadania tego typu [zadania o charakterze użyteczności publicznej – przyp. GKO] wykonują je niezależnie od tego, czy są w stanie

pokrywać związane z tym wydatki z własnych dochodów. W związku z tym ich działalność nie może być nastawiona na maksymalizację zysku i najczęściej jest dofinansowana ze środków publicznych”. Z powyższego nie wynika więc, by Trybunał przeciwstawił działalność ze sfery użyteczności publicznej działalności zarobkowej. Podobny pogląd zaprezentował w cytowanych wyżej orzeczeniach Europejski Trybunał Sprawiedliwości.

Biorąc pod uwagę powyższe rozważania oraz okoliczności przywołane w zgromadzonym materiale dowodowym bez problemu można ustalić, że WMARR S.A. jest osobą prawną. Potwierdza to tylko – znany GKO z urzędu – wpis do rejestru przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego pod numerem KRS: 0000014479.

Dla udzielenia odpowiedzi, czy (...) . spełnia przesłanki z art. 3 ust. 1 pkt. 3 Pzp, a tym samym, czy mieści się ona w grupie podmiotów zobowiązanych do stosowania tej ustawy przy wydatkowaniu środków publicznych, konieczne jest dokonanie m.in. analizy celu utworzenia tego podmiotu, jakim było zaspokajanie potrzeb z zakresu rozwoju lokalnego rynku przedsiębiorców oraz rynku pracy, co samo w sobie jest działaniem o charakterze powszechnym nie mającym charakteru przemysłowego ani handlowego.

Rozpatrując powyższe zagadnienie należy zwrócić uwagę na to, że spółka miała zorganizować (...), wspierające rozwój gospodarczy, w tym przedsiębiorczość w (...). GKO podkreśla, że RKO na podstawie statutu prawidłowo oceniała cele spółki (s. 21-22 uzasadnienia orzeczenia).

Zarówno powołane wyżej cele działalności, jak i zadania wykonywane przez (...),wskazują na szczególną pozycję tego podmiotu, poprzez który jednostki samorządu terytorialnego, w zakresie swojej instytucjonalnej działalności, decydują się wpływać na realizację programów rozwoju samorządności lokalnej i rozwoju regionalnego, adresowanych wprowadzić do określonych grup społeczeństwa, ale ze względu na otwarty charakter tych grup oraz dalsze skutki społeczne udzielanej pomocy, realizowanych w interesie ogółu społeczeństwa.

Biorąc pod uwagę powyższe rozważania należy przyjąć, iż samorząd lokalny zdecydował się utworzyć (...) z przyczyn związanych z interesem publicznym, a następnie zachować decydujący wpływ na świadczenie przez ten

podmiot określonych usług. Tym samym można uznać, że cel utworzenia tej instytucji był szczególny i ostatecznie służył zaspokojeniu potrzeb o charakterze powszechnym.

Należy podkreślić, iż wykonywanie również innych zadań niż publiczne, nie przesądza o charakterze przemysłowym, czy handlowym potrzeb zaspokajanych dzięki działalności spółki. W sytuacji, gdy (...), obok działalności służącej celom publicznym – zaspokajaniu potrzeb społecznych o charakterze niekomercyjnym, świadczy również usługi ukierunkowane na osiągnięcie zysku, rozstrzygające znaczenie ma ocena pierwotnego celu jego utworzenia.

Ponieważ w utworzeniu spółki uczestniczyły gminy – w owym czasie jedne jednostki samorządu – to (...) należy przypisać status podmiotu prawa publicznego. Sytuację w tym zakresie potwierdził fakt, że Samorząd (...) nabył nieodpłatnie od Skarbu Państwa akcje (...). na podstawie umowy zawartej w dniu 12 czerwca 2000 r. Podstawą nabycia tych akcji był art. 6 ust 1 ustawy z dnia 13 października 1998 r. Przepisy wprowadzające ustawy reformujące administrację publiczną. Następnie w latach 2004-2013 (...) nabyło akcje o łącznej wartości 5.114,0 tys. zł, w tym w latach: 2004-2006 — akcje o wartości 4.983,0 tys. zł, na pokrycie których wniosło aporty rzeczowe (dwie nieruchomości w (...)). Uprawnienia samorządu (...) do tworzenia spółek prawa handlowego oraz do przystępowania do takich spółek zawarte są w ustawie z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie (...) oraz w ustawie z dnia 20 grudnia 1996 r. o gospodarce komunalnej.

Tym samym, należy uznać, iż jednostki samorządu terytorialnego, które ustawa o finansach publicznych (art. 9 pkt. 2) zalicza do jednostek sektora finansów publicznych, posiadają w (...) większościowy pakiet akcji (93,6% kapitału akcyjnego spółki), przez co zostaje wypełniona przesłanka z art. 3 ust. 1 pkt. 3 lit. b Pzp.

Wymaga podkreślenia, że dla stwierdzenia faktu zaspokajania przez spółkę potrzeb o charakterze powszechnym niemających charakteru przemysłowego, ani handlowego nie jest istotny fakt, że podmiot ten ma możliwość prowadzenia, oprócz wyznaczonych zadań, także innej działalności. Jeżeli (...) w dalszym ciągu realizuje potrzeby, które ze względu na cel utworzenia ma obowiązek zaspokajać, nie ma znaczenia fakt, że realizacja potrzeb o charakterze powszechnym stanowi pewien procent działalności przez niego prowa-

dzanej. Utworzenie osoby prawnej w szczególnym celu zaspokajania potrzeb o charakterze powszechnym niemających charakteru przemysłowego ani handlowego, stosownie do treści art. 3 ust. 1 pkt. 3 Pzp oznacza, iż podstawowym celem działania podmiotu nie jest zysk (interes ekonomiczny), ale ochrona dobra służącego ogółowi społeczności, oraz, iż brak jest w zakresie prowadzenia tej działalności ryzyka gospodarczego, a często także brak jest konkurencji.

Powyższa analiza prowadzi do konkluzji, iż (...) spełnia przesłanki wymienione w art. 3 ust. 1 pkt. 3 Pzp, co uzasadnia stosowanie tej ustawy przez (...) na zasadach ogólnych.

Przenosząc powyższe rozważania na grunt niniejszej sprawy, Główna Komisja Orzekająca uznała, że ustalenia Komisji I Instancji, co do zarzucanych Obwinionej czynów, odnoszące się do obowiązku stosowania Pzp, są prawidłowe; (...) jako zamawiający miał obowiązek stosowania ustawy - Prawo zamówień publicznych.

GKO nie podzieliła argumentacji zawartej w odwołaniu i popartej przez obrońcę na rozprawie a dotyczącej tego, że (...) jest spółką prawa handlowego, której ani przy utworzeniu, ani w okresie późniejszym, niż przy jej utworzeniu, nie powierzono wykonywania zadań publicznych. Zaznaczyć bowiem należy, że nieuprawnione jest utożsamianie „zadań publicznych” i „zaspokajania potrzeb o charakterze powszechnym”, o którym jest mowa w art. 3 ust. 1 pkt. 3 Pzp. Należy także odrzucić zarzut zawarty w odwołaniu, że działalność spółki nie była i nie jest powszechna. Stanowisko obrony dotyczącego tego, że (...) nie jest finansowana ze środków samorządu, więc nie jest zamawiającym, w ocenie GKO jest nieprawidłowe. Jest to bowiem tylko jedna z przesłanek, które mają charakter rozłączny, a zatem nie zwalnia to z obowiązku stosowania Pzp. Jak zostało bowiem wykazane, sam fakt posiadania pakietu większościowego - 93,6% kapitału akcyjnego spółki - przesądza o obowiązku stosowania ustawy Pzp.

Stosownie do art. 145 ust. 1 ustawy Główna Komisja Orzekająca rozpoznaje odwołanie na podstawie materiału dowodowego zebranego przez komisję orzekającą oraz dokumentów dołączonych do odwołania. Tylko w wyjątkowych przypadkach możliwe jest przeprowadzenie postępowania dowodowego (art. 145 ust. 2). Na podstawie materiału dowodowego, jaki jest w dyspozycji Głównej Komisji Orzekającej, nie można ustalić, czy w stosunku do każdej zawartej umowy w sprawie wyżej wymienionych zamówień publicznych istniał

obowiązek prowadzenia postępowania o udzielenie zamówienia publicznego oraz tego czy obowiązek ten wynika z łącznej wartości zamówienia udzielanego w częściach (art. 32 ust. 4 Pzp).

Regionalna Komisja Orzekająca powinna ustalić, czy działanie zamawiającego było zgodne z przepisami art. 32 ust. 1-4 ustawy Pzp. RKO ustali, czy zamawiający powinien był każde z wyżej wymienionych postępowań przeprowadzić zgodnie z Prawem zamówień publicznych tak, jakby wartość szacunkowa każdego z zamówień przekraczała wartość 30.000 lub 211.000 euro. Bardziej szczegółowa analiza prawna w tym zakresie, którą GKO ma na względzie, została zaprezentowana przez Urząd Zamówień Publicznych w jednej z opinii dostępnych w serwisie internetowym tegoż urzędu. Główna Komisja Orzekająca przekazując sprawę do I Instancji wskazuje na konieczność zapoznania się przez Komisję Orzekającą z wyżej wymienioną opinią pt. „Szacowanie wartości i udzielanie zamówień objętych projektem współfinansowanym ze środków Unii Europejskiej”.

Główna Komisja Orzekająca zwracając uwagę na braki orzeczenia I instancji, wskazuje na konieczność zapoznania się przez Komisję Orzekającą I instancji z wyżej wymienionymi wywodami przy ponownym rozpatrzeniu sprawy. Regionalna Komisja Orzekająca zobowiązana jest przeprowadzić ocenę corpus delicti, tj. każdej umowy w sprawie zamówień publicznych, która była objęta wnioskiem o ukaranie a także uzupełnić w tym zakresie sentencję i uzasadnienie orzeczenia. Uznanie, że doszło do naruszenia obowiązujących przepisów będzie wiązało się z koniecznością odniesienia się do innych wymaganych ustawą kwestii, w szczególności winy i kary.

Mając na uwadze powyższe, orzeczono jak w sentencji.

II. Orzeczenia sądów administracyjnych

5.

Wyrok

Naczelnego Sądu Administracyjnego

z dnia 2 września 2014 r.,

sygn. akt II GSK 998/14

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie:

Przewodniczący Sędzia NSA – Ludmiła Jajkiewicz

Sędzia NSA – Andrzej Kisielewicz

Sędzia del. WSA – Andrzej Skoczylas (spr.)

Protokolant Marzena – Bal-Kuźniarska

po rozpoznaniu w dniu 9 lipca 2015 r. na rozprawie w Izbie Gospodarczej skargi kasacyjnej J. G. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 16 grudnia 2013 r. sygn. akt V SA/Wa 2092/13 w sprawie ze skargi J. G. na orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych z dnia [...] czerwca [...] r. nr [...] w przedmiocie odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych

1. oddala skargę kasacyjną;
2. zasądza od J. G. na rzecz Głównej Komisji Orzekającej w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych kwotę 120 (sto dwadzieścia) zł tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

UZASADNIENIE

Wyrokiem z 16 grudnia 2013 r., sygn. akt V SA/Wa 2092/13 (dalej wyrok z [...] grudnia 2013 r.) Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (dalej WSA albo sąd I instancji) oddalił skargę J. G. (dalej skarżący, strona albo Wójt Gminy) na orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych (dalej zwanej Główną Komisją albo organem II instancji) z [...] czerwca 2013 r., nr [...] (dalej orzeczenie z [...] czerwca 2013 r.) utrzymujące w mocy orzeczenie Regionalnej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych (dalej zwanej Regionalną Komisją albo organem I instancji) z [...] stycznia 2013 r., nr [...] (dalej orzeczenie z [...] stycznia 2013 r.) w przedmiocie odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

Powyżej wskazany wyrok zapadł w następującym stanie faktycznym i prawnym sprawy:

Rzecznik Dyscypliny Finansów Publicznych we wniosku z 2 października 2012 r., skierowanym do Regionalnej Komisji, wniósł o ukaranie Wójta Gminy z uwagi na naruszenie dyscypliny finansów publicznych polegające na niewykonaniu w terminie zobowiązań Gminy N. z tytułu wpłat do budżetu państwa z przeznaczeniem na część równoważącą subwencji ogólnej dla gmin w łącznej kwocie [...] zł, czego skutkiem była zapłata odsetek w łącznej wysokości [...] zł. Rzecznik wniósł o wymierzenie obwinionemu kary nagany.

Po przeprowadzeniu w dniu [...] stycznia 2013 r. rozprawy w sprawie naruszenia dyscypliny finansów publicznych Regionalna Komisja ustaliła, że skarżący, nie wykonując w terminie zobowiązań stanowiących wpłaty do budżetu państwa z przeznaczeniem na część równoważącą subwencji ogólnej dla gmin, naruszył art. 35 ust. 1 ustawy z 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (t.j. Dz.U. 2010 r., nr 80, poz. 526 ze zm., dalej u.d.j.s.t.), co skutkowało zapłatą odsetek w łącznej wysokości [...] zł, a to wypełnia znamiona naruszenia dyscypliny finansów publicznych w rozumieniu art. 16 ust. 1 ustawy z 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (t.j. Dz.U. 2005 r., nr 14, poz. 114 ze zm., dalej u.o.n.d.f.p.).

W orzeczeniu z [...] stycznia 2013 r. Regionalna Komisja uznała Wójta Gminy winnym naruszenia dyscypliny finansów publicznych i wymierzyła mu karę upomnienia.

Organ, kwestionując argumenty obwinionego, wskazał, że Wójt Gminy jako organ wykonawczy jednostki samorządu terytorialnego, realizując budżet, powinien mieć na uwadze prawidłowe jego wykonanie zarówno po stronie dochodów, jak i wydatków oraz zabezpieczyć odpowiednie środki finansowe na planowane wydatki.

W odwołaniu od powyższego orzeczenia skarżący wniósł o jego uchylenie w całości i rozstrzygnięcie co do istoty sprawy przez uznanie go niewinnym naruszenia dyscypliny finansów publicznych. W uzasadnieniu Wójt Gminy stwierdził, że uznanie go winnym naruszenia dyscypliny finansów publicznych określonego w art. 16 u.o.n.d.f.p. jest nieprawidłowe, ponieważ jego działania nie wypełniają dyspozycji tego przepisu, w związku z art. 3 u.o.n.d.f.p., w brzmieniu obowiązującym w czasie popełnienia czynu, a tym samym nie noszą znamion naruszenia dyscypliny finansów publicznych. Według obwinionego art. 16 u.o.n.d.f.p. należy interpretować w powiązaniu z art. 3 u.o.n.d.f.p. Zgodnie z art. 3 u.o.n.d.f.p., w brzmieniu obowiązującym w dacie popełnienia zarzucanych czynów, przepisów ustawy nie stosuje się do należności celnych i należności podatkowych stanowiących dochody budżetu państwa lub jednostki samorządu terytorialnego. U.o.n.d.f.p. nie definiuje takich pojęć, jak „należności podatkowe” (o których mowa w art. 3), czy „zobowiązania” (o których mowa w art. 16). Przyjmuje się zatem, że pojęcia te należy interpretować zgodnie z potocznym ich rozumieniem bądź wykorzystując definicje tych pojęć zawarte w innych przepisach prawa. Definicja pojęcia „podatki” zawarta jest w art. 3 pkt 3 lit. c) ustawy z 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. 2012 r., poz. 749 ze zm., dalej o.p.), w myśl którego przez podatki należy rozumieć też niepodatkowe należności budżetowe. W ocenie skarżącego wydaje się zasadne stosowanie pomocniczo tej definicji do interpretacji pojęcia „należności podatkowe” zawartego w art. 3 u.o.n.d.f.p., tym bardziej, że do wpłat dokonywanych przez gminy do budżetu państwa z przeznaczeniem na część równoważącą subwencji ogólnej należy stosować przepisy działu III o.p., zgodnie z przepisami art. 35 ust. 3 u.d.j.s.t. Z kolei, jeśli chodzi o pojęcie „zobowiązania”, w doktrynie przyjmuje się definicję zawartą w przepisach art. 353 Kodeksu cywilnego.

W ocenie skarżącego, należności Skarbu Państwa z tytułu wpłat dokonywanych przez gminy do budżetu państwa z przeznaczeniem na część równoważącą subwencji ogólnej mieszczą się w pojęciu „należności podatkowe”, o których mowa w art. 3 u.o.n.d.f.p. Równolegle należy przyjąć, że zobowiązanie gminy wobec Skarbu Państwa, o którym mowa w art. 29 ust. 1 w związ-

ku z art. 35 ust. 1 u.d.j.s.t., nosi cechy zobowiązania w ujęciu cywilistycznym i tym samym mieści się w pojęciu “zobowiązania”, zawartym w przepisach art. 16 u.o.n.d.f.p. Skoro w dacie popełnienia zarzucanych czynów u.o.n.d.f.p. nie należało stosować do należności podatkowych, stanowiących dochody budżetu państwa, a więc również (biorąc pod uwagę przedstawiony sposób rozumienia art. 3 i art. 16 u.o.n.d.f.p.) do należności Skarbu Państwa z tytułu wpłat dokonywanych przez gminy do budżetu państwa z przeznaczeniem na część równoważącą subwencji ogólnej, to nieterminowe regulowanie zobowiązań z tego tytułu przez gminy w 2011 r., skutkujące zapłatą odsetek również w 2011 r., nie było objęte dyspozycją art. 16 u.o.n.d.f.p. Działania Wójta Gminy mogłyby ewentualnie wypełniać dyspozycję art. 16 u.o.n.d.f.p., gdyby miały miejsce po 11 lutego 2012 r., tj. po wejściu w życie ustawy zmieniającej ustawę o dyscyplinie finansów publicznych, którą zmodyfikowano brzmienie art. 3 u.o.n.d.f.p. Ponieważ nieterminowe regulowanie zobowiązań i odsetek za zwłokę przez obwinionego obejmowało okres lipiec-listopad 2011 r., stąd też – uwzględniając przepisy art. 24 ust. 1 u.o.n.d.f.p. - w ocenie skarżącego, jego działania nie noszą znamion naruszenia dyscypliny finansów publicznych.

Orzeczeniem z [...] czerwca 2013 r. Główna Komisja utrzymała w mocy orzeczenie Regionalnej Komisji.

W uzasadnieniu orzeczenia Główna Komisja podzieliła ustalenia faktyczne poczynione przez organ I instancji. W ocenie Głównej Komisji, subwencja ogólna (ani jakakolwiek jej część) nie jest należnością podatkową ani należnością celną, o których mowa w art. 3 u.o.n.d.f.p. Cytując przepis art. 3 pkt 3 lit e) o.p. z sugestią, że ustawa ta przez “podatek” rozumie również opłaty oraz “niepodatkowe należności budżetowe”, skarżący nie uwzględnia faktu, że we wskazanym przepisie zawarto definicje utworzone dla potrzeb tej ustawy. Ponadto obrona pomija regulację art. 3 pkt 8 o.p., zgodnie z którym ilekroć w ustawie jest mowa o “niepodatkowych należnościach budżetowych” - rozumie się przez to niebędące podatkami i opłatami należności stanowiące dochód budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego, wynikające ze stosunków publicznoprawnych. Bez wątplenia zatem wpłaty do budżetu państwa z przeznaczeniem na część równoważącą subwencji ogólnej są niepodatkowymi należnościami budżetowymi, wynikającymi ze stosunków publicznoprawnych, i nie noszą cech zobowiązania w ujęciu cywilnoprawnym.

Komisja wskazała, że skarżący w toku postępowania przed Rzecznikiem Dyscypliny Finansów Publicznych i przed Regionalną Komisją wyraźnie stwierdzał, że niezrealizowanie wynikających z ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego obowiązków terminowego przekazania do budżetu państwa środków przeznaczonych na część równoważącą subwencji ogólnej traktował jako mniejsze zło. Główna Komisja wskazała w powyższym kontekście, że obowiązek pierwszeństwa dla należności publicznoprawnych wynika z racji ogólnospołecznych.

Obwiniony nie uwzględnia przy tym faktu, że środki, które powinien był przekazać do budżetu państwa, podlegałyby przekazaniu do innych gmin, korzystających z części równoważącej subwencji, gmin znajdujących się w jednoznacznie trudniejszej sytuacji.

Zdaniem Głównej Komisji Orzekającej wymierzona obwinionemu kara upomnienia, najłagodniejsza z katalogu kar zawartych w art. 31 ust. 1 pkt 1 u.o.n.d.f.p., uwzględnia dotychczasową niekaralność obwinionego oraz bardzo dobrą opinię o jego wywiązywaniu się z obowiązków służbowych.

Pismem z 2 sierpnia 2013 r. Wójt Gminy złożył skargę na powyższe orzeczenie Głównej Komisji do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, wnosząc o uchylenie zaskarżonego orzeczenia i poprzedzającego go orzeczenia Regionalnej Komisji oraz zasądzenie kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego, według norm przepisanych. Skarżący zarzucił:

- a) naruszenie prawa materialnego, tj. art. 16 i art. 3 u.o.n.d.f.p., przez błędne uznanie, że w sprawie, polegającej na nieterminowym regulowaniu w 2011 r. zobowiązań gminy z tytułu wpłat dokonywanych z przeznaczeniem na część równoważącą subwencji ogólnej ww. przepisy miały zastosowanie, a zmiana treści tych przepisów, mająca miejsce w okresie między datami popełnienia czynów (w 2011 r.) a datami orzekania przez komisje obu instancji (w 2013 r.), nie miała wpływu na sytuację prawną skarżącego, w szczególności nieprawidłowe przyjęcie, że przepisy wcześniejsze nie były dla skarżącego względniejsze, co miało wpływ na wynik sprawy;
- b) naruszenie przepisów postępowania w sposób mający istotny wpływ na wynik sprawy, tj. art. 80 ust. 1 i art. 89 ust. 1 u.o.n.d.f.p. przez brak wszechstronnego rozpatrzenia materiału dowodowego, w tym nieuwzględnienia

okoliczności przemawiających na korzyść skarżącego, a w konsekwencji uznanie go winnym naruszenia dyscypliny finansów publicznych.

W odpowiedzi na skargę z [...] września 2013 r. Główna Komisja wniosła o jej oddalenie, podtrzymując stanowisko zaprezentowane w zaskarżonym orzeczeniu.

Zdaniem sądu I instancji zaskarżone orzeczenie z [...] czerwca 2013 r. odpowiada prawu. Główna Komisja dokonała prawidłowej oceny prawnej ustalonego stanu faktycznego, orzekając, że popełniony został czyn określony w art. 16 ust. 1 u.o.n.d.f.p., polegający na niewykonaniu w terminie zobowiązań Gminy N. z tytułu wpłat do budżetu państwa z przeznaczeniem na część równoważącą subwencji ogólnej dla gmin w łącznej kwocie [...] zł, czego skutkiem była zapłata odsetek w łącznej wysokości [...] zł. Zważywszy na to, że u.d.j.s.t. nie jest ustawą podatkową, nieuprawniona jest teza o traktowaniu wpłaty na część równoważącą subwencji ogólnej dla gmin jako zobowiązania podatkowego.

W pierwszej kolejności należy wskazać, że w słowniczku ustawy o.p. brak definicji pojęcia “należność podatkowa”. Definiując pojęcie niepodatkowych należności budżetowych, ustawodawca w art. 3 pkt 8 o.p. wyjaśnił, że rozumie się przez to pojęcie niebędące podatkami i opłatami należności stanowiące dochód budżetu państwa lub budżetu samorządu terytorialnego, wynikające ze stosunków publicznoprawnych. Ponadto, gdyby ustawodawca uznał, że pojęcie “należność podatkowa” należy rozumieć w szczególny sposób, zdefiniowałby je w ustawie bądź odesłał do odpowiednich przepisów. Taką konstrukcję zastosowano w art. 2 u.o.n.d.f.p., odsyłając w zakresie znaczenia niektórych pojęć do ustawy o finansach publicznych. Należy dodać, że obecnie, po nowelizacji ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, która obowiązuje od 11 lutego 2012 r., takie odesłanie zawarte jest również w art. 3 u.o.n.d.f.p., zgodnie z którym przepisów ustawy, z zastrzeżeniem art. 16, nie stosuje się do określania, ustalania, poboru lub wpłaty należności celnych i należności z tytułu podatków i opłat, o których mowa w art. 2 § 1 pkt 1 i 3 o.p., stanowiących dochody budżetu państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, w tym odsetek za zwłokę, a także udzielania ulg i zwolnień w zakresie tych należności.

Niezasadna jest także argumentacja, w myśl której fakt, że do określonych należności mają zastosowanie przepisy o.p. lub ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, ma przesądzać o tym, że są to należności podatkowe.

W skardze kasacyjnej z [...] lutego 2014 r. Wójt Gminy reprezentowany przez radcę prawnego zaskarżył wyrok z 16 grudnia 2013 r., zarzucając na podstawie art. 174 pkt 1 i 2 ustawy z 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz.U. 2012 r., poz. 270 ze zm, dalej p.p.s.a.) naruszenie:

- a) prawa materialnego, tj. art. 16 i art. 3 u.o.n.d.f.p. przez błędną jego wykładnię wskutek przyjęcia, że w sprawie polegającej na nieterminowym regulowaniu w 2011 r. zobowiązań gminy z tytułu wpłat dokonywanych z przeznaczeniem na część równoważącą subwencji ogólnej, wskazane przepisy, art. 16 i art. 3 znowelizowanej u.o.n.d.f.p., znajdowały zastosowanie tak w dacie popełnienia, tj. w 2011 r., jak i w dacie orzekania, tj. w 2013 r., albowiem przepisy obowiązujące w czasie popełnienia czynów nie były dla skarżącego względniejsze, a w konsekwencji uznanie, że zarzucane czyny noszą znamiona naruszenia dyscypliny finansów publicznych, co miało wpływ na wynik sprawy,
- b) przepisów postępowania, które mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy, a mianowicie art. 145 §1 pkt 1 lit. c) p.p.s.a. przez oddalenie skargi w sytuacji, gdy skarżący wykazał, że postępowanie organów administracji publicznej (komisji orzekających) dotknięte było wadami, mającymi istotny wpływ na wynik sprawy, takimi jak: nieuwzględnienie wszystkich okoliczności w sprawie, w tym okoliczności przemawiających na korzyść skarżącego i jednostronne rozpatrzenie materiału dowodowego, wbrew przepisom art. 80 ust. 1 i art. 89 ust. 1 u.o.n.d.f.p., a w konsekwencji uznanie skarżącego winnym naruszenia dyscypliny finansów publicznych, w oparciu o art. 19 ust. 2 u.o.n.d.f.p. Przy uwzględnieniu całokształtu okoliczności sprawy zachodziłyby podstawy do ekskulpacji skarżącego.

Na podstawie art. 176 w zw. z art. 185 §1 i art. 203 pkt 1 p.p.s.a. skarżący wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie skargi do ponownego rozpoznania WSA oraz o zasądzenie kosztów postępowania według norm prawem przepisanych, w tym kosztów postępowania kasacyjnego oraz

kosztów postępowania poniesionych przed sądem I instancji, a także kosztów zastępstwa procesowego.

Zdaniem skarżącego czyn polegający na niewykonaniu w terminie zobowiązań Gminy N. z tytułu wpłat do budżetu państwa z przeznaczeniem na część równoważącą subwencji ogólnej dla gmin, czego skutkiem była zapłata odsetek, nie wypełnia dyspozycji art. 16 ust. 1 u.o.n.d.f.p. w brzmieniu obowiązującym w dacie popełnienia czynu, a tym samym nie nosi znamion naruszenia dyscypliny finansów publicznych, Art. 3 i 16 u.o.n.d.f.p. w brzmieniu obowiązującym w dacie popełnienia czynów były bardziej korzystne dla skarżącego, stąd też należało je zastosować na podstawie art. 24 ust. 1 u.o.n.d.f.p.

W ocenie skarżącego, sąd I instancji nie uwzględnił faktu niższych wpływów do budżetu z powodu braku chętnych do nabycia gruntów oraz faktu niższych wpływów udziałów w podatku dochodowym od osób fizycznych z prognozami Ministerstwa Finansów. Poza tym, powoływanie się przez sąd I instancji na obowiązek pierwszeństwa należności publicznoprawnych było w niniejszej sprawie jedynie formalne i jednostronne, skoro gmina uregulowała w miarę sprawnie zaległe zobowiązania, jak i zrekompensowała swoje zaległości wpłatami odsetek za zwłokę.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył co następuje:

Skarga kasacyjna nie okazała się zasadna.

Dokonując kontroli instancyjnej wyroku sądu I instancji z 16 grudnia 2013 r., Naczelny Sąd Administracyjny miał na uwadze, że zgodnie z art. 183 § 1 p.p.s.a. w postępowaniu kasacyjnym rozpoznanie sprawy sądowoadministracyjnej następuje w granicach skargi kasacyjnej przy uwzględnieniu z urzędu przesłanek nieważności postępowania. W niniejszej sprawie nie wystąpiły wyliczone w art. 183 § 2 p.p.s.a. przesłanki nieważności postępowania sądowoadministracyjnego, dlatego też Naczelny Sąd Administracyjny rozpoznanie sprawy ograniczył do zbadania zasadności zarzutów podniesionych w skardze kasacyjnej.

Zaskarżony wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie zapadł na skutek wniesionej skargi od orzeczenia Głównej Komisji Orzekającej w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych z [...] czerwca 2013 r. utrzymującego w mocy orzeczenie Regionalnej Komisji Orzekającej

w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych z [...] stycznia 2013 r., w którym Wójt Gminy N. został uznany winnym naruszenia dyscypliny finansów publicznych polegającego na niewykonaniu w terminie zobowiązań Gminy N. z tytułu wpłat do budżetu państwa z przeznaczeniem na część równoważącą subwencji ogólnej dla gmin w łącznej kwocie [...] zł, czego skutkiem była zapłata odsetek w łącznej wysokości [...] zł.

W skardze kasacyjnej sformułowany został jeden zarzut naruszenia prawa materialnego oraz jeden zarzut uchybienia przepisom postępowania. W swojej treści oba zarzuty w znacznym stopniu zbliżone zostały do uchybień podniesionych w skardze na orzeczenie z [...] czerwca 2013 r. Z uwagi na to, że sąd I instancji w sposób zgodny z prawem dokonał oceny legalności tego orzeczenia, sformułowane zarzuty nie były uzasadnione.

Skarżący kasacyjnie niezasadnie wywodzi, że do momentu nowelizacji u.o.n.d.f.p. mocą art. 1 pkt 1 i 11 ustawy z 19 sierpnia 2011 r. o zmianie ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2011 r.t nr 240, poz. 1429 ze zm.), art. 3 i 16 u.o.n.d.f.p. nie były na tyle precyzyjne, aby zakwalifikować nieterminowe wpłaty do budżetu państwa, o których stanowią art. 29-31 u.d.j.s.t., jako czyny wypełniające dyspozycję art. 16 u.o.n.d.f.p. Zarówno bowiem w poprzednim stanie prawnym sprzed nowelizacji art. 3 u.o.n.d.f.p., kiedy to popełnione zostały przez Wójta Gminy N. czyny wypełniające znamiona naruszenia dyscypliny finansów publicznych, jak i obecnie nieuprawnione pozostaje rozciąganie pojęcia “należności podatkowych” czy też “należności z tytułu podatków i opłat” na obowiązkowe wpłaty na część równoważącą subwencji ogólnej dla gmin. Wpłaty na część równoważącą subwencji ogólnej dla gmin nie można uznać za należność podatkową z uwagi na brak podstaw do dokonywania wykładni tego pojęcia według definicji określonych w słowniczku o.p. oraz zrównywania znaczenia jednego pojęcia z innym sformułowaniem, zamieszczonym w osobnej ustawie, mającym odrębne, ustalone znaczenie.

Subwencja ogólna nie jest należnością podatkową, tylko innego rodzaju świadczeniem publicznoprawnym o charakterze bezzwrotnym, bezwarunkowym i nieodpłatnym, które nie nosi cech zobowiązania w ujęciu cywilistycznym. Dla istoty charakteru prawnego wpłat do budżetu państwa z przeznaczeniem na część równoważącą subwencji ogólnej nie miała także znaczenia zmiana brzmienia art. 3 u.o.n.d.f.p. dokonana wyżej wskazaną ustawą z [...]

sierpnia 2011 r. Zastąpienie przez ustawodawcę zwrotu “należności podatkowe” sformulowaniem “podatki i opłaty” wraz z odesłaniem do przepisów o.p. nie zmienia tego, że brak dokonania wpłat, które spoczywały na skarżącym kasacyjnie, w okresie popełnionych czynów wypełniał znamiona naruszenia dyscypliny finansów publicznych. Z opisanych względów nie można było uznać, że przepisy obowiązujące w czasie popełnienia czynów byłyby dla skarżącego kasacyjnie względniejsze.

Przechodząc do drugiego zarzutu naruszenia przepisów postępowania, zarówno w orzeczeniach organów obu instancji, jak i w uzasadnieniu wyroku z 16 grudnia 2013 r. rozważone zostały w wyczerpujący sposób podnoszone przez skarżącego kasacyjnie względy przemawiające na Jego korzyść. Z racji brzmienia znajdujących w sprawie zastosowanie przepisów nie miały one jednak wpływu na samą odpowiedzialność skarżącego kasacyjnie, jak i jej rodzaj. Należy w tym miejscu podkreślić, że skarżący kasacyjnie nie wskazał, które dokładnie elementy w ustalonym stanie faktycznym zostały ustalone w sposób niezgodny z prawdą. Przedstawione z kolei przez Niego okoliczności nie miały wpływu ani na samo przypisanie Jemu odpowiedzialności za popełnione czyny, ani na wysokość nieuiszczonej do budżetu państwa wpłaty.

Mając powyższe na uwadze, Sąd w pkt 1 wyroku, działając w oparciu o art. 184 p.p.s.a., oddalił skargę kasacyjną.

W pkt 2 Sąd zasądził na podstawie art. 204 pkt 1 p.p.s.a. od skarżącego kasacyjnie na rzecz Głównej Komisji Orzekającej w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych kwotę 120 zł tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

Indeks wybranych haseł

*liczby podane za hasłem oznaczają nr orzeczenia
skrót: „uondfp” oznacza ustawę z dnia 17 grudnia 2004 r.
o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych*

czas popełnienia czynu (naruszenia dyscypliny finansów publicznych) (art. 21 uondfp) – 2

formalne wymogi orzeczenia (art. 135 uondfp) – 4

inwentaryzacja: zaniechanie przeprowadzenia lub rozliczenia inwentaryzacji albo przeprowadzenie lub rozliczenie inwentaryzacji w sposób niezgodny z przepisami ustawy o rachunkowości (art. 18 pkt 1 uondfp) – 2

odpowiedzialność za ndfp a naruszenie przepisów aktu wewnętrznego – 3

podmiotowy zakres odpowiedzialności:

- kierownik jednostki (art. 4 ust. 1 pkt 2 uondfp) – 3
- osoby gospodarujące środkami publicznymi przekazanymi jednostkom niezaliczanym do sektora finansów publicznych (art. 4 ust. 1 pkt 4 uondfp) – 4
- odpowiedzialność głównego księgowego i rola kierownika jednostki, jako osoby odpowiedzialnej za sprawozdawczość i rachunkowość jednostki (art. 54 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych i art. 4 ust. 5 ustawy o rachunkowości) – 2

„podmiot / instytucja prawa publicznego” – 4

postępowanie dowodowe przed GKO (art. 145 uondfp) – 4

postępowanie dowodowe (art. 80 ust. 1, art. 89 ust. 1 uondfp) – 5

przedawnienie ukarania (art. 38 uondfp) – 2

sprawozdanie budżetowe:

- niesporządzenie lub nieprzekazanie w terminie sprawozdania z gromadzenia i rozdysponowania środków publicznych albo wykazanie w sprawozdaniu budżetowym danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej (art. 18 pkt 2 uondfp) – 1
- kiedy powstaje sprawozdanie budżetowe – 1
- powierzenie obowiązków i odpowiedzialności w trybie przepisów ustawy o finansach publicznych a sprawozdawczość budżetowa – 1

stopień szkodliwości naruszenia (art. 28 uondfp) – 2, 3

stopień szkodliwości naruszenia (art. 28 uondfp) a czyn bezskutkowy (formalny) – 1

wina (art. 19 ust. 2 uondfp) – 1

wydatki:

- dokonanie wydatku bez upoważnienia albo z przekroczeniem zakresu upoważnienia (art. 11 uondfp) – 1, 3
- zasada celowości, oszczędności i uzyskiwania najlepszych efektów (art. 44 ust. 3 pkt 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych) – 1
- zasady dokonywania wydatków (art. 44 ustawy o finansach publicznych) – 1, 3

wyłączenia spod zakresu stosowania odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (art. 3 uondfp) –

zastosowanie przepisów nowych lub względniejszych dla obwinionego (art. 24 ust. 1 uondfp) – 5

zamówienia publiczne:

- udzielenie zamówienia publicznego wykonawcy, który nie został wybrany w trybie określonym w przepisach o zamówieniach publicznych (art. 17 ust. 1b pkt 1 uondfp) – 4
- działalność / zadania o charakterze użyteczności publicznej – 4
- potrzeby o charakterze powszechnym – 4

zobowiązania:

- niewykonanie w terminie zobowiązania, którego skutkiem jest zapłata odsetek, kar lub opłat albo oprocentowanie tych należności (art. 16 ust. 1 uondfp) – 5
- „podatki”, „należności podatkowe” – 5
- „niepodatkowe należności budżetowe” – 5
- zobowiązanie (pojęcie) – 5