

ODPOWIEDZIALNOŚĆ ZA NARUSZENIE DYSCYPLINY FINANSÓW PUBLICZNYCH

Komentarz

redakcja naukowa Anna Kościńska-Paszkowska

Bogdan Artymowicz, Anna Kościńska-Paszkowska
Krzysztof Subocz, Karol Marcin Szmań, Maciej Tomczak

KOMENTARZE

ODPOWIEDZIALNOŚĆ ZA NARUSZENIE DYSCYPLINY FINANSÓW PUBLICZNYCH

Komentarz

redakcja naukowa Anna Kościńska-Paszkowska

Bogdan Artymowicz, Anna Kościńska-Paszkowska
Krzysztof Subocz, Karol Marcin Szmaj, Maciej Tomczak

KOMENTARZE

Stan prawny na 5 października 2021 r.

Wydawca
Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący
Kinga Zając

Opracowanie redakcyjne
Karol Świtaj

Projekt okładek serii
Wojtek Kwiecień-Janikowski, Przemek Dębowski

Komentarze do poszczególnych artykułów napisali:

Bogdan Artymowicz – 17, 17a

Anna Kościńska-Paszkowska – 1, 2, 4, 4a, 13, 18a, 18d, 20, 29–42, 72–85a,
109, 110, 115, 116, 128–134, 138–149, 173, 173a, 188–198

Krzysztof Subocz – 3, 3a, 5–7, 18, 18b, 19, 24–26, 93–101a, 150–152,
157–166, 170–172, 174–178, 187

Karol Marcin Szmaj – 10–12a, 14–16, 111–113a, 117–127, 135–137, 153–156,
167, 168

Maciej Tomczak – 8–9a, 18c, 21–23, 27, 28, 43–71, 86–92, 102–108, 169,
179–186

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2021

ISBN 978-83-8246-577-8

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.
Dział Praw Autorskich
01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33
tel. 22 535 82 19; e-mail: PL-ksiazki@wolterskluwer.com

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	17
USTAWA z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych	23
DZIAŁ I. Przepisy ogólne	25
Art. 1. [Zakres stosowania ustawy]	25
Art. 2. [Odesłanie do definicji określonych w ustawie o finansach publicznych]	33
Art. 3. [Wyłączenie stosowania ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych]	38
Art. 3a. [Zasady przetwarzania danych osobowych w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych]	50
DZIAŁ II. Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych	58
Rozdział 1. Zakres odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych	58
Art. 4. [Podmiotowy zakres odpowiedzialności]	58
Art. 4a. [Zakres podmiotowy odpowiedzialności za nieprawidłowości w gospodarowaniu środkami unijnymi lub zagranicznymi]	59
Art. 5. [Naruszenia w zakresie ustalania, pobierania, dochodzenia i umarzania należności]	75
Art. 6. [Naruszenia w zakresie przekazywania dochodów]	97

Art. 7.	[Naruszenie polegające na przeznaczeniu dochodów uzyskiwanych przez jednostkę budżetową na jej wydatki]	109
Art. 8.	[Naruszenia związane z udzieleniem dotacji]	114
Art. 9.	[Wydatkowanie dotacji niezgodnie z przeznaczeniem]	119
Art. 9a.	[Naruszenie związane z subwencjami dla podmiotów szkolnictwa wyższego]	123
Art. 10.	[Niezgodne z planem dokonanie zmian w budżecie lub planie finansowym]	126
Art. 11.	[Przekroczenie zakresu upoważnienia do dokonywania wydatków]	139
Art. 12.	[Przeznaczenie środków z rezerwy na inny cel]	151
Art. 12a.	[Zaciągnięcie zobowiązania w związku z realizacją polityki zdrowotnej]	156
Art. 13.	[Naruszenia związane z gospodarowaniem środkami europejskimi]	159
Art. 14.	[Nieopłacenie składek i wpłat]	170
Art. 15.	[Zaciągnięcie zobowiązania bez upoważnienia lub z przekroczeniem jego zakresu]	174
Art. 16.	[Nieterminowe wykonywanie zobowiązań]	181
Art. 17.	[Przedmiotowy zakres odpowiedzialności za naruszenia w zakresie zamówień publicznych]	189
Art. 17a.	[Naruszenia w zakresie umów koncesyjnych na roboty budowlane lub usługi]	239
Art. 18.	[Inwentaryzacja, sprawozdawczość]	255
Art. 18a.	[Zaniechanie prowadzenia audytu wewnętrznego]	285
Art. 18b.	[Odpowiedzialność za nienależyte wykonywanie wstępnej kontroli przez Głównego Księgowego]	290
Art. 18c.	[Niewykonanie lub nienależyte wykonanie kontroli zarządczej]	299
Art. 18d.	[Zastosowanie przepisów odrębnych]	305
Rozdział 2.	Zasady odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych	306
Art. 19.	[Warunki odpowiedzialności – wina]	306
Art. 20.	[Odpowiedzialność w przypadku niezgłoszenia sprzeciwu do uchwały]	320

Art. 21.	[Czas naruszenia]	321
Art. 22.	(uchylony).	323
Art. 23.	[Brak świadomości naruszenia]	323
Art. 24.	[Zasada stosowania ustawy względniejszej dla sprawcy]	328
Art. 25.	[Niezależność odpowiedzialności. Zawieszenie i umorzenie postępowania]	335
Art. 26.	[Wyłączenie odpowiedzialności – kwota minimalna]	344
Art. 27.	[Zdarzenie losowe]	354
Art. 28.	[Znikoma szkodliwość]	356
Art. 29.	[Wyłączenie odpowiedzialności]	362
Art. 30.	[Odrębność odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych od odpowiedzialności odszkodowawczej]	364
Rozdział 3. Kary za naruszenie dyscypliny finansów publicznych oraz ich wymiar		365
Art. 31.	[Rodzaje kar]	365
Art. 32.	[Skutki ukarania karą nagany lub karą pieniężną]	371
Art. 33.	[Zasady wymiaru kary]	374
Art. 34.	[Kara zakazu pełnienia funkcji związanych z dysponowaniem środkami publicznymi]	379
Art. 34a.	[Dyrektywy wymiaru kary nagany i kary pieniężnej]	381
Art. 35.	[Upomnienie]	385
Art. 36.	[Odstępnie od wymierzenia kary]	388
Art. 37.	[Kara łączna]	395
Rozdział 4. Przedawnienie oraz zatarcie ukarania		396
Art. 38.	[Przedawnienie karalności]	396
Art. 39.	[Przedawnienie wykonania kary]	401
Art. 40.	[Zatarcie ukarania z mocy prawa]	401
Art. 41.	[Zatarcie kary przed terminem]	402
DZIAŁ III. Organy właściwe w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych		404
Rozdział 1. Organy orzekające w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych		404
Art. 42.	[Organy orzekające]	404

Art. 43.	[Skład komisji orzekającej]	406
Art. 44.	[Obowiązki przewodniczącego i członków komisji]	408
Art. 44a.	[Zapewnienie jednolitego stosowania przepisów o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych]	409
Art. 45.	[Zasada niezawisłości członków organów orzekających]	410
Rozdział 2.	Komisje orzekające i ich właściwość	412
Art. 46.	[Rodzaje komisji orzekających]	412
Art. 47.	[Zadania wspólnej komisji orzekającej]	413
Art. 48.	[Właściwość międzyresortowej komisji orzekającej przy Ministrze Finansów]	415
Art. 49.	[Właściwość komisji orzekającej przy ministrze do spraw administracji publicznej]	417
Art. 49a.	[Właściwość komisji orzekającej przy Ministrze Sprawiedliwości]	419
Art. 49b.	[Właściwość międzyresortowej komisji orzekającej]	420
Art. 50.	[Właściwość komisji orzekającej przy Szeffie KPRM]	420
Art. 51.	[Właściwość regionalnej komisji orzekającej]	422
Art. 51a.	[Ustalenie właściwości komisji orzekającej]	423
Rozdział 3.	Zasady powoływania komisji orzekających i Głównej Komisji Orzekającej	425
Art. 52.	[Powołanie wspólnej komisji orzekającej]	425
Art. 53.	[Tryb powoływania pozostałych komisji orzekających]	426
Art. 54.	[Tryb powołania przewodniczącego GKO]	429
Art. 55.	[Wymagania wobec członków komisji orzekających i GKO]	430
Art. 56.	[Wygaśnięcie członkostwa przed upływem kadencji]	433
Rozdział 4.	Organy właściwe do wypełniania funkcji oskarżyciela	436
Art. 57.	[Rzecznicy dyscypliny finansów publicznych]	436
Art. 58.	[Główny Rzecznik Dyscypliny Finansów Publicznych]	438
Art. 59.	[Obszar reprezentacji]	439

Art. 59a.	[Informacja o potrzebie przeprowadzenia kontroli]	441
Rozdział 5. Zasady powoływania Głównego Rzecznika i rzeczników dyscypliny		442
Art. 60.	[Tryb powołania i odwołania Głównego Rzecznika]	442
Art. 61.	[Powołanie i odwołanie rzecznika właściwego w sprawach rozpatrywanych przez wspólną komisję orzekającą]	443
Art. 62.	[Tryb powołania i odwołania rzecznika]	444
Art. 62a.	[Spory o właściwość]	446
Art. 63.	[Wymagania wobec rzeczników]	447
Art. 64.	[Obowiązek powiadamiania o powołaniu i odwołaniu rzecznika]	449
Rozdział 6. Uprawnienia członków organów orzekających i rzeczników oraz funkcjonowanie i obsługa komisji i rzeczników		450
Art. 65.	[Miesięczne wynagrodzenie ryczałtowe]	450
Art. 66.	[Wynagrodzenie ryczałtowe za udział w rozprawie lub posiedzeniu]	452
Art. 67.	[Zawiadomienie o powołaniu, wypowiedzenie stosunku pracy]	454
Art. 68.	[Zwolnienie ze świadczenia pracy]	456
Art. 69.	[Zwrot kosztów przejazdu i noclegów]	457
Art. 70.	[Obsługa prawna i organizacyjna komisji i rzeczników]	457
Art. 71.	[Delegacja ustawowa]	459
DZIAŁ IV. Postępowanie w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych		460
Rozdział 1. Zasady postępowania w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych		460
Art. 72.	[Postępowanie w sprawie o naruszenie dyscypliny finansów publicznych]	460
Art. 73.	[Strony postępowania]	462
Art. 74.	[Prawo do obrony]	462
Art. 75.	[Obrońca obwinionego]	465
Art. 76.	[Zasady postępowania]	469

Art. 77.	[Uprawnienia osoby, wobec której wszczęto postępowanie wyjaśniające]	474
Art. 78.	[Przesłanki procesowe]	475
Art. 78a.	[Zawieszenie postępowania]	481
Art. 79.	[Łączne rozpoznawanie spraw]	483
Art. 80.	[Zasada ustalania prawdy obiektywnej i informowania uczestników postępowania]	484
Art. 81.	[Zasady kierowania wniosków o ukaranie i rozstrzygania sporów o właściwość]	486
Art. 82.	[Skierowanie sprawy do innej komisji orzekającej]	488
Art. 83.	[Wyłączenie członka komisji lub rzecznika]	489
Art. 84.	[Organy uprawnione do wyłączenia z rozpoznawania sprawy]	491
Art. 85.	[Postanowienie]	492
Art. 85a.	[Obowiązek sygnalizacji]	495
Art. 86.	[Pomoc specjalistyczna]	497
Rozdział 2. Dowody		499
Art. 87.	[Fakty mające znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy]	499
Art. 88.	[Fakty powszechnie znane]	500
Art. 89.	[Zebranie i ocena dowodów]	501
Art. 90.	[Obowiązek wskazania faktów i świadków]	505
Art. 91.	[Wezwanie świadka; prawo odmowy zeznań]	505
Art. 91a.	[Zwolnienie świadka z kosztów przejazdu i świadczenia pracy]	508
Art. 91b.	[Kara porządkowa]	509
Art. 91c.	[Wezwanie do przedstawienia informacji mających znaczenie dla sprawy]	512
Art. 92.	[Dodatkowe opinie organów lub instytucji]	513
Rozdział 3. Zawiadomienie o naruszeniu dyscypliny finansów publicznych		514
Art. 93.	[Uprawnieni do złożenia zawiadomienia o naruszeniu dyscypliny]	514
Art. 94.	[Treść zawiadomienia. uzupełnienie braków formalnych]	522
Art. 95.	[Postępowanie z informacją o naruszeniu]	532

Rozdział 4. Czynności sprawdzające i postępowanie wyjaśniające	545
Art. 96. [Istota czynności sprawdzających. Wezwanie do złożenia wyjaśnień i dokumentów]	545
Art. 96a. [Badanie właściwości. Przekazanie sprawy]	550
Art. 97. [Postanowienie o wszczęciu albo odmowie wszczęcia postępowania wyjaśniającego]	554
Art. 98. [Treść postanowienia o wszczęciu postępowania wyjaśniającego]	561
Art. 99. [Rozszerzenie postępowania wyjaśniającego]	566
Art. 100. [Odmowa wszczęcia postępowania wyjaśniającego]	570
Art. 101. [Zażalenie na postanowienie o odmowie wszczęcia postępowania wyjaśniającego]	577
Art. 101a. [Sposób postępowania z informacjami niestanowiącymi zawiadomienia o naruszeniu dyscypliny finansów publicznych]	581
Art. 102. [Doręczenie stronie postanowienia o wszczęciu postępowania wyjaśniającego]	583
Art. 103. [Obowiązek sporządzenia protokołu]	584
Art. 103a. [Zmiana postanowienia w zakresie kwalifikacji prawnej naruszenia]	586
Art. 104. [Terminy prowadzenia czynności sprawdzających i postępowania wyjaśniającego]	586
Art. 105. [Poinformowanie zawiadamiającego o złożeniu wniosku o ukaranie]	588
Art. 106. [Postanowienie o umorzeniu postępowania wyjaśniającego]	588
Art. 107. [Zakończenie postępowania wyjaśniającego wobec osób nieobjętych wnioskiem o ukaranie]	590
Art. 108. [Zaskarżenie postanowienia o umorzeniu postępowania wyjaśniającego]	591
Rozdział 5. Wniosek o ukaranie	593
Art. 109. [Podmiot uprawniony do wystąpienia z wnioskiem o ukaranie]	593
Art. 110. [Wniosek o ukaranie]	594
Rozdział 6. Postępowanie przed komisją orzekającą	599
Art. 111. [Badanie właściwości komisji orzekającej]	599
Art. 112. [Wstępna kontrola wniosku o ukaranie]	600

Art. 113.	[Skierowanie wniosku do rozpoznania]	602
Art. 113a.	[Rozstrzygnięcia procesowe przewodniczącego komisji]	605
Art. 114.	(uchylony).	606
Rozdział 7. Posiedzenie		606
Art. 115.	[Posiedzenie]	606
Art. 116.	[Przebieg posiedzenia]	607
Rozdział 8. Rozprawa		611
Art. 117.	[Rozprawa]	611
Art. 118.	[Wyznaczenie terminu rozprawy i składu orzekającego]	613
Art. 119.	[Jawność i wyłączenie jawności]	615
Art. 120.	[Organy uprawnione do wyłączenia jawności i dostęp do informacji niejawnych]	618
Art. 121.	[Obecność obwinionego na rozprawie]	619
Art. 122.	[Obowiązki przewodniczącego składu]	621
Art. 123.	[Protokół]	622
Art. 124.	[Forma działania stron i dopuszczalność wniosków dowodowych]	626
Art. 125.	[Odroczenie rozprawy]	627
Art. 126.	[Przeprowadzenie dowodu pomimo odroczenia rozprawy]	630
Art. 127.	[Czynności w ramach rozprawy]	632
Art. 128.	[Zasady przesłuchiwania świadków, uzupełnienie postępowania dowodowego]	634
Art. 129.	[Ujawnienie dowodów]	636
Art. 130.	[Rozszerzenie postępowania]	637
Art. 131.	[Zmiana kwalifikacji prawnej naruszenia podczas rozprawy]	639
Art. 132.	[Ciągłość rozprawy]	641
Art. 133.	[Przebieg rozprawy]	642
Art. 134.	[Głosowanie]	643
Art. 135.	[Orzeczenie]	645
Art. 136.	[Ogłoszenie orzeczenia]	651
Art. 137.	[Uzasadnienie]	653
Rozdział 9. Zażalenia i odwołania		661
Art. 138.	[Wnoszenie środków zaskarżenia]	661

Art. 139.	[Czynności po otrzymaniu zaskarżenia – kontrola międzyinstancyjna]	663
Art. 139a.	[Odmowa przyjęcia środka zaskarżenia przez organ drugiej instancji]	666
Art. 139b.	[Zawieszenie postępowania i wyłączenie sprawy do odrębnego postępowania przez organy drugiej instancji]	666
Art. 140.	[Cofnięcie środka zaskarżenia]	667
Art. 140a.	[Rozpoznanie zażalenia]	669
Art. 141.	[Prawomocność rozstrzygnięć komisji orzekającej pierwszej instancji]	670
Art. 142.	[Prawomocność rozstrzygnięć GKO]	671
Rozdział 10. Postępowanie odwoławcze przed Główną Komisją Orzekającą		672
Art. 143.	[Obowiązki przewodniczącego GKO związane ze złożeniem odwołania]	672
Art. 144.	[Posiedzenie GKO]	674
Art. 145.	[Zasady rozpatrywania odwołań]	676
Art. 146.	[Zakaz zaostżenia kary]	676
Art. 147.	[Orzeczenie GKO]	678
Art. 148.	[Uzasadnienie orzeczenia GKO]	686
Art. 149.	[Odpowiednie stosowanie przepisów]	688
Rozdział 11. Ponowne rozpoznanie sprawy		689
Art. 150.	[Granice przekazania sprawy do ponownego rozpoznania]	689
Art. 151.	[Pośredni zakaz orzekania na niekorzyść obwinionego]	691
Art. 152.	[Odpowiednie stosowanie przepisów w postępowaniu obejmującym ponowne rozpoznanie sprawy]	693
Rozdział 12. Wykonywanie prawomocnych orzeczeń w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych		694
Art. 153.	[Przekazanie prawomocnego orzeczenia]	694
Art. 154.	[Odpis i rozpoczęcie wykonywania kary zakazu pełnienia funkcji]	696
Art. 155.	[Wezwanie do uiszczenia kosztów postępowania i orzeczonych kar]	697
Art. 156.	[Zakaz pełnienia funkcji]	698

Rozdział 13. Stwierdzenie nieważności prawomocnych postanowień i orzeczeń	702
Art. 157. [Przesłanki nieważności. inicjatywa wszczęcia postępowania]	702
Art. 158. [Postanowienie w przedmiocie nieważności]	715
Art. 159. [Zakres stosowania przepisów o postępowaniu odwoławczym]	719
Art. 160. [Przedawnienie stwierdzenia nieważności]	722
Art. 161. [Zwrot kosztów lub kary pieniężnej]	728
Rozdział 14. Wznowienie postępowania	730
Art. 162. [Przesłanki wznowieniowe]	730
Art. 163. [Wniosek o wznowienie postępowania]	745
Art. 164. [Postanowienie o odmowie wznowienia postępowania albo o wznowieniu postępowania]	747
Art. 165. [Zakres stosowania przepisów o postępowaniu odwoławczym]	750
Art. 166. [Przedawnienie wznowienia postępowania]	752
Rozdział 15. Koszty postępowania, egzekwowanie kosztów postępowania i kar pieniężnych	754
Art. 167. [Koszty postępowania]	754
Art. 168. [Egzekucja kar i kosztów]	756
Rozdział 16. Skarga do sądu administracyjnego	757
Art. 169. [Skarga do sądu administracyjnego]	757
DZIAŁ V. Przepisy porządkowe	759
Rozdział 1. Sprostowania, udostępnianie akt, pisma, terminy	759
Art. 170. [Sprostowanie omyłki w rozstrzygnięciach lub ich uzasadnieniu]	759
Art. 171. [Sprostowanie omyłki w protokole rozprawy lub posiedzenia]	770
Art. 172. [Adnotacje w aktach sprawy]	777
Art. 173. [Gwarancje dostępu do akt sprawy]	779
Art. 173a. [Prawo dostępu do danych dla osoby, której one dotyczą]	782
Art. 174. [Formy składania oświadczeń wiedzy i woli]	783
Art. 175. [Pismo wniesione do niewłaściwego organu]	790
Art. 176. [Zasady obliczania terminów]	793
Art. 177. [Przesłanki przywrócenia terminu]	801

Art. 178.	[Organy właściwe, rozstrzygnięcie i zaskarżenie w przedmiocie przywrócenia terminu]	810
Rozdział 2.	Doręczenia	813
Art. 179.	[Wezwania, zawiadomienia, odpisy orzeczeń]	813
Art. 180.	[Doręczenie przez pocztę lub osoby upoważnione]	814
Art. 180a.	[Baza doręczeń elektronicznych]	815
Art. 180b.	[Skuteczność doręczeń elektronicznych]	816
Art. 181.	[Doręczenie osobiste]	816
Art. 182.	[Doręczenie organowi, pełnomocnikowi zawodowemu]	818
Art. 183.	[Obowiązek zawiadomienia o zmianie adresu]	820
Art. 184.	[Doręczenie zastępcze]	821
Art. 185.	[Doręczenie, potwierdzenie odbioru, odmowa przyjęcia]	821
Art. 186.	[Doręczenie, awizo]	823
Rozdział 3.	Przekazywanie prawomocnych rozstrzygnięć i rejestr ukaranych oraz sprawozdania z działalności organów właściwych w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych	824
Art. 187.	[Przekazywanie prawomocnych rozstrzygnięć]	824
Art. 188.	[Wpis do rejestru ukaranych]	827
Art. 189.	[Informacje o osobach odpowiedzialnych za naruszenie dyscypliny finansów publicznych w rejestrze ukaranych]	828
Art. 190.	[Usunięcie z rejestru ukaranych]	830
Art. 191.	[Udostępnianie informacji z rejestru ukaranych]	831
Art. 192.	[Sprawozdawczość]	832
Art. 193.	[Organ zapewniający obsługę rejestru ukaranych]	838
Rozdział 4.	Nadzór nad działalnością organów właściwych w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych	839
Art. 194.	[Nadzór administracyjny nad działalnością komisji orzekających]	839
Art. 195.	[Szczególne uprawnienia przewodniczącego GKO]	842
Art. 195a.	[Nadzór Głównego Rzecznika]	843
Art. 195b.	[Nadzór ministra finansów]	847

DZIAŁ VI. Zmiany w przepisach obowiązujących, przepisy przejściowe i końcowe	850
Rozdział 1. Zmiany w przepisach obowiązujących	850
Art. 196–198.	850
Rozdział 2. Przepisy przejściowe i końcowe	851
Art. 199. [Czyny dyscyplinarne popełnione przed wejściem w życie ustawy]	851
Art. 200. [Postępowania niezakończone przed wejściem w życie ustawy]	851
Art. 201. [Dotychczasowe kadencje organów dyscyplinarnych]	851
Art. 202. [Wejście w życie ustawy]	852
Bibliografia	853
Autorzy	859

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

k.c.	–	ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2020 r. poz. 1740 ze zm.)
k.k.	–	ustawa z 6.06.1997 r. – Kodeks karny (Dz.U. z 2020 r. poz. 1444 ze zm.)
k.k.s.	–	ustawa z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2021 r. poz. 408 ze zm.)
Konstytucja RP	–	Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
k.p.	–	ustawa z 26.06.1974 r. – Kodeks pracy (Dz.U. z 2020 r. poz. 1320 ze zm.)
k.p.a.	–	ustawa z 14.06.1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2021 r. poz. 735 ze zm.)
k.p.k.	–	ustawa z 6.06.1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz.U. z 2021 r. poz. 534 ze zm.)
k.w.	–	ustawa z 20.05.1971 r. – Kodeks wykroczeń (Dz.U. z 2021 r. poz. 281 ze zm.)
o.p.	–	ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.)
p.p.s.a.	–	ustawa z 30.08.2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2019 r. poz. 2325 ze zm.)

pr. pocz.	–	ustawa z 23.11.2012 r. – Prawo pocztowe (Dz.U. z 2020 r. poz. 1041 ze zm.)
p.z.p.	–	ustawa z 11.09.2019 r. – Prawo zamówień publicznych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1129 ze zm.)
r.d.o.o.	–	rozporządzenie Rady Ministrów z 5.07.2005 r. w sprawie działania organów orzekających w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych oraz organów właściwych do wypełniania funkcji oskarżyciela (Dz.U. z 2019 r. poz. 189).
RODO	–	rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z 27.04.2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (ogólne rozporządzenie o ochronie danych) (Dz.Urz. UE L 119, s. 1)
r.s.b.	–	rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 9.01.2018 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz.U. z 2020 r. poz. 1564 ze zm.)
r.s.j.s.f.p.	–	rozporządzenie Ministra Finansów z 17.12.2020 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych (Dz.U. poz. 2396)
r.s.p.g.f.	–	rozporządzenie Ministra Finansów z 7.12.2010 r. w sprawie sposobu prowadzenia gospodarki finansowej jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych (Dz.U. z 2019 r. poz. 1718)
u.d.e.	–	ustawa z 18.11.2020 r. o doręczeniach elektronicznych (Dz.U. poz. 2320 ze zm.)

u.d.l.	–	ustawa z 15.04.2011 r. o działalności leczniczej (Dz.U. z 2021 r. poz. 711 ze zm.)
u.f.	–	ustawa z 6.04.1984 r. o fundacjach (Dz.U. z 2020 r. poz. 2167)
u.f.p.	–	ustawa z 27.08.2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2021 r. poz. 305 ze zm.)
u.i.d.p.	–	ustawa z 17.02.2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne (Dz.U. z 2021 r. poz. 670 ze zm.)
u.n.d.f.p.	–	ustawa z 17.12.2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz.U. z 2021 r. poz. 289 ze zm.)
u.o.d.o.	–	ustawa z 10.05.2018 r. o ochronie danych osobowych (Dz.U. z 2019 r. poz. 1781)
u.p.e.a.	–	ustawa z 17.06.1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U. z 2020 r. poz. 1427 ze zm.)
u.p.s.w.n.	–	ustawa z 20.07.2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz.U. z 2021 r. poz. 478 ze zm.)
u.r.	–	ustawa z 29.09.1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2021 r. poz. 217 ze zm.)
u.s.c.	–	ustawa z 21.11.2008 r. o służbie cywilnej (Dz.U. z 2021 r. poz. 1233)
u.s.g.	–	ustawa z 8.03.1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. z 2021 r. poz. 1372)
u.s.z.r.p.	–	ustawa z 2.03.2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi okoliczności kryzysowych (Dz.U. z 2020 r. poz. 1842 ze zm.)
u.ś.z.ś.p.	–	ustawa z 27.08.2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków

- publicznych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1285 ze zm.)
- u.u.k.r.b. – ustawa z 21.10.2016 r. o umowie koncesji na roboty budowlane lub usługi (Dz.U. z 2021 r. poz. 541 ze zm.)
- u.z.f.ś.s. – ustawa z 4.03.1994 r. o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych (Dz.U. z 2021 r. poz. 746)

Sądy i organy państwowe

- GKO – Główna Komisja Orzekająca w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych
- KPRM – Kancelaria Prezesa Rady Ministrów
- Kancelaria Prezydenta RP – Kancelaria Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej
- NSA – Naczelny Sąd Administracyjny
- Prezes UZP – Prezes Urzędu Zamówień Publicznych
- Prezydent RP – Prezydent Rzeczypospolitej Polskiej
- RDFP – rzecznik dyscypliny finansów publicznych
- RIO – Regionalna Izba Obrachunkowa
- RKO – regionalna komisja orzekająca w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych
- SA – sąd apelacyjny
- SO – sąd okręgowy
- SN – Sąd Najwyższy
- UZP – Urząd Zamówień Publicznych
- WSA – wojewódzki sąd administracyjny

Czasopisma i publikatory

- BO – Baza orzecznictwa w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych, <https://>

	www.gov.pl/web/finanse/baza-orzecznictwa-gko
BOND FP	– Biuletyn orzecznictwa w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych, https://mf-arch2.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/finanse-publiczne/dyscyplina-finansow-publicznych/biuletyn-orzecznictwa
Dz.U.	– Dziennik Ustaw
Dz.Urz.MI	– Dziennik Urzędowy Ministerstwa Infrastruktury
Dz.Urz.MF	– Dziennik Urzędowy Ministerstwa Finansów
M.P.	– Monitor Polski
OSNC	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Cywilna
OSNwSK	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego w Sprawach Karnych
OSP	– Orzecznictwo Sądów Polskich
Prok. i Pr.	– Prokuratura i Prawo
ZNUJ	– Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Jagiellońskiego

Inne

KRUS	– Kasa Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego
NFZ	– Narodowy Fundusz Zdrowia
ZUS	– Zakład Ubezpieczeń Społecznych

USTAWA

z dnia 17 grudnia 2004 r.

o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych

(Dz.U. z 2021 r. poz. 289)

DZIAŁ I

Przepisy ogólne

Art. 1. [Zakres stosowania ustawy]

Ustawa określa zasady i zakres odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, organy właściwe oraz postępowanie w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

1. Aktualnie ustawa z 17.12.2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych reguluje całokształt spraw związanych z dochodzeniem odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (z wyjątkiem postępowania przed sądami administracyjnymi, które rozpoznają skargi na prawomocne orzeczenia i postanowienia GKO).

Komentowana ustawa określa:

- podmiotowy zakres odpowiedzialności (kto odpowiada),
- przedmiotowy zakres odpowiedzialności (za co odpowiada),
- kary za naruszenie dyscypliny finansów publicznych,
- zasady tej odpowiedzialności,
- postępowanie w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych,

- zasady powoływania, uprawnienia i obowiązki organów właściwych w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych,
- nadzór nad działalnością organów właściwych w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych,
- obowiązki organów, przy których powołano rzeczników dyscypliny finansów publicznych i ich zastępców oraz komisje orzekające,
- terminy, doręczenia, zasady udostępniania dokumentów.

Do ustawy wydano dwa akty wykonawcze:

- rozporządzenie Rady Ministrów z 5.07.2005 r. w sprawie rejestru prowadzonego przez Główną Komisję Orzekającą w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych¹,
- rozporządzenie Rady Ministrów z 5.07.2005 r. w sprawie działania organów orzekających w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych oraz organów właściwych do wypełniania funkcji oskarżyciela².

2. Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych nie obejmuje oczywiście wszystkich aspektów odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Rozstrzygając o odpowiedzialności, należy przede wszystkim, oprócz kwalifikacji prawnej naruszenia (art. 5–18c u.n.d.f.p.), obowiązkowo wskazywać naruszony, konkretny przepis prawa, np. ustawy z 29.09.1994 r. o rachunkowości, ustawy z 19.09.2019 r. – Prawo zamówień publicznych, ustawy z 27.08.2009 r. o finansach publicznych, ustawy z 13.10.1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych³. Należy też badać stan prawny w oparciu o przepisy obowiązujące w momencie popełnienia domniemanego naruszenia dyscypliny finansów publicznych, jak i w momencie rozstrzygania (art. 24 u.n.d.f.p.).

¹ Dz.U. z 2013 r. poz. 933.

² Dz.U. z 2019 r. poz. 189.

³ Dz.U. z 2021 r. poz. 423 ze zm.

3. Mimo „kompleksowego” uregulowania odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych nie można powiedzieć, aby kompleksowość regulacji oznaczała też optymalność. Najważniejsze przyczyny to, jak się wydaje:

1) ani w ustawie o finansach publicznych, ani w ustawie o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych nie zdefiniowano pojęcia dyscypliny finansów publicznych. Próbuując zaproponować racjonalną definicję, można stwierdzić, że dyscyplina finansów publicznych to przestrzeganie zasad gospodarowania środkami publicznymi. Zasady zostały określone przede wszystkim w ustawie o finansach publicznych. Są to m.in.:

- jawność (art. 33 u.f.p.),
- obowiązek ustalania należności pieniężnych, w tym mających charakter cywilnoprawny, oraz terminowego podejmowania w stosunku do zobowiązanych czynności zmierzających do wykonania zobowiązania (art. 42 ust. 5 u.f.p.),
- dokonywanie wydatków na cele i w wysokościach określonych w ustawie budżetowej, uchwale budżetowej jednostki samorządu terytorialnego, planie finansowym jednostki sektora finansów publicznych (art. 44 ust. 1 u.f.p.),
- dokonywanie wydatków zgodnie z przepisami dotyczącymi poszczególnych rodzajów wydatków (art. 44 ust. 2 u.f.p.),
- dokonywanie wydatków w sposób celowy i oszczędny, z zachowaniem zasad: uzyskiwania najlepszych efektów z danych nakładów, optymalnego doboru metod i środków służących osiągnięciu założonych celów, w sposób umożliwiający terminową realizację zadań, w wysokości i terminach wynikających z wcześniej zaciągniętych zobowiązań (art. 44 ust. 3 u.f.p.),
- zawieranie umów, których przedmiotem są usługi, dostawy lub roboty budowlane, na zasadach określonych w przepisach o zamówieniach publicznych, o ile odrębne przepisy nie stanowią inaczej (art. 44 ust. 4 u.f.p.),
- zaciąganie zobowiązań do sfinansowania w danym roku do wysokości wynikającej z planu wydatków lub kosztów jednostki, pomniejszonej o wydatki na wynagrodzenia i uposażenia, składki

na ubezpieczenie społeczne i Fundusz Pracy, inne składki i opłaty obligatoryjne oraz płatności wynikające z zobowiązań zaciągniętych w latach poprzednich (art. 46 u.f.p.).

Brak legalnej definicji dyscypliny finansów publicznych uwidacznia się szczególnie, jeśli przyjrzymy się zakresowi przedmiotowemu ustawy, tj. tzw. naruszeniom dyscypliny finansów publicznych, oraz próbom ich definiowania, jakie można znaleźć w orzecznictwie GKO. Główna Komisja Orzekająca niejednokrotnie podkreślała, że nie każde naruszenie przepisów finansowych skutkuje odpowiedzialnością za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, a przypisanie odpowiedzialności może mieć miejsce tylko w przypadku popełnienia czynu, zdefiniowanego *expressis verbis* w katalogu naruszeń⁴. To, że nie każde nieprzestrzeganie przepisów powinno być naruszeniem dyscypliny finansów publicznych, nie budzi wątpliwości. Zastanowienia wymagałoby jednak, czy aktualny katalog naruszeń na pewno jest adekwatny.

Brak przemyślanej definicji dyscypliny finansów publicznych powoduje m.in., że za naruszenie dyscypliny finansów publicznych uznano naruszenia o znacznym stopniu szkodliwości dla finansów publicznych, takie jak przekroczenie zakresu upoważnienia do dokonywania wydatków czy zaciągania zobowiązań, nieregulowanie zobowiązań w terminie, które skutkuje zapłatą odsetek, niedochodzenie należności budżetowych czy dopuszczenie do przedawnienia takich należności, naruszenie zasady uczciwej konkurencji przy udzielaniu zamówień publicznych. Jednak naruszeniem będzie też nieprzekazanie sprawozdania budżetowego w terminie czy wykazanie w sprawozdaniu danych niezgodnych z ewidencją księgową (jednak zamieszczenie danych nieprawdziwych, ale zgodnych z ewidencją, już naruszeniem dyscypliny nie będzie) czy niezatrudnienie audytora. Taki sposób skonstruowania katalogu naruszeń zaburza identyfikację wartości, jakie ustawodawca uznaje za ważne. Można zadawać kolejne pytania, np. dlaczego naruszeniem dyscypliny jest

⁴ Por. orzeczenia GKO: z 3.11.2003 r., DF/GKO/Odw-26/41/42/2003; z 21.04.2005 r., DG/GKO/Odw-107/145/2004/1325, niepubl.

dokonanie wydatku nieprzewidzianego w planie finansowym, ale decyzja o wydatku nieoszczędnym, takim, który świadczy o nieprzestrzeganiu zasady uzyskiwania najlepszych efektów z danych nakładów (art. 44 ust. 3 pkt 1 lit. a u.f.p.), już nie będzie podlegała odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych⁵.

Na konieczność pogłębionej analizy systemu i jego zmian wskazują przedstawiciele doktryny. System powinien stanowić skuteczną gwarancję prawidłowości funkcjonowania finansów publicznych i chronić interes finansowy państwa, koncentrować się na materialnym wymiarze dbałości o stan finansów państwa⁶.

Pod rozważę proponować wypada ustalenie, co rozumiemy przez dyscyplinę finansów publicznych, ale nie na poziomie budżetu w skali makro, tylko w poszczególnych jednostkach sektora finansów publicznych, co dokładnie chcemy chronić, jakie działania mogą być dysfunkcyjne i dlaczego, czy uchybienie terminowi np. przekazania cyklicznego sprawozdania powinno uruchamiać machinę dochodzenia odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych;

- 2) system kar za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, w szczególności w powiązaniu z podmiotowym zakresem odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Po pierwsze, skoro odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych może być ponoszona także przez osoby gospodarujące środkami publicznymi w jednostkach niezaliczonych do sektora finansów publicznych, to katalog kar nie jest adekwatny. Jedyną karą, która może oddziaływać na sprawcę spoza sektora, jest kara pieniężna, w wysokości zróżnicowanej w zależności od szkodliwości naruszenia. Nie powinno się osoby zatrudnionej w sektorze karać np. naganą, a tej spoza sektora karą pieniężną za naruszenia o porównywalnym stopniu szkodliwości.

⁵ Por. A. Kościńska-Paszkowska, T. Bolek, *Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych*, „Kontrola Państwowa” 2012/2, s. 8 i n.

⁶ Por. J. Szolno-Koguc, *Dyscyplina finansów publicznych – refleksje w świetle dotychczasowych doświadczeń*, BO 2015/1, poz. 30.

Drugi aspekt to fikcyjna dodatkowa represja związana z naganą lub karą pieniężną. Orzeczenie tych kar powinno się wiązać z dodatkowymi skutkami wynikającymi z ujemnej lub negatywnej oceny kwalifikacyjnej. Wypada zauważyć, że przecież większość przepisów regulujących zatrudnienie w sektorze finansów publicznych takich dodatkowych skutków albo nie przewiduje, albo jeśli przewiduje, to są różne wątpliwości co do zakresu ich stosowania wespół z karami w postępowaniu o naruszenie dyscypliny finansów publicznych, np. pozbawienie osoby ukaranej karą nagany dodatkowej, uznaniowej nagrody jest możliwe, jeśli w jednostce przewidziano regulamin przyznawania takich nagród Ponadto, jeśli przewidujemy „dodatkową sankcję”, to powinno się weryfikować, czy ona działa, czy dodatkowe, negatywne skutki związane z naganą w ogóle w praktyce występują. Brak jest jednak danych na ten temat, chociażby w corocznych sprawozdaniach.

Kolejne zagadnienie, które trzeba brać pod rozwagę, to skąd się bierze tak duża liczba „odstąpień od wymierzenia kary” i orzekanych od lat kar upomnienia. Być może wynika to z braku jasnych dyrektyw wymiaru kary albo ze sposobu konstrukcji katalogu naruszeń, który zawiera czyny o znacznym stopniu szkodliwości dla finansów publicznych, ale również takie, których wpływ, na sektor finansów publicznych jest znikomy lub nie ma go w ogóle, np. niezłożenie sprawozdania w terminie.

4. Sposób uregulowania odpowiedzialności (poza kwestiami nieadekwatnego katalogu naruszeń dyscypliny finansów publicznych czy kar) budziłby może mniej wątpliwości, gdyby przy tej okazji jednoznacznie rozstrzygnięto, jaki jest jej charakter. Nie zrobiono tego jednak i na bazie rozwiązań prawnych stosowanych do 2005 r. przygotowano przepisy, które miały być „kompleksowe”. I rzeczywiście ustawa reguluje większość kwestii, lecz ze względu na połączenie rozwiązań występujących w różnych reżimach odpowiedzialności powoduje wątpliwości przede wszystkim aksjologiczne. Wpływają one jednak na efektywność systemu dochodzenia odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

Podsumowując, nie ma wątpliwości, że odpowiedzialność na charakter represyjny, ale poszczególne elementy tego systemu pochodzą z różnych reżimów odpowiedzialności. Przykładowo, katalog kar i konstrukcja organów właściwych do dochodzenia odpowiedzialności są zbliżone do występujących w postępowaniach dyscyplinarnych, czyli służących karaniu za przewinienia dyscyplinarne danej grupy zawodowej, np. lekarzy, adwokatów, pracowników służby cywilnej. Zakres podmiotowy odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych nie ma jednak takiego charakteru. Podlegają jej nie tylko pracownicy jednostek sektora finansów publicznych, ale także pracownicy jednostek spoza tego sektora, którzy gospodarują środkami publicznymi przekazanymi im np. w formie dotacji. Oznaczałoby to powszechny reżim odpowiedzialności służący ochronie środków publicznych. Kontroli sądowej rozstrzygnięć wydanych w drugiej instancji przez GKO nie sprawują sądy pracy, jak to zazwyczaj jest w postępowaniach dyscyplinarnych. Kontrolę tę wykonują sądy administracyjne.

Na związki odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych z odpowiedzialnością wskazuje m.in. orzecznictwo sądów administracyjnych. Przykładowo, Naczelny Sąd Administracyjny w postanowieniu z 22.09.2011 r., II GSK 1595/11⁷, zwrócił uwagę, że postępowanie w sprawie o naruszenie dyscypliny finansów publicznych toczy się w trybie administracyjnym, tyle że na podstawie ustawy szczególnej (u.n.d.f.p.), a nie przepisów ogólnych Kodeksu postępowania administracyjnego, a wydając rozstrzygnięcie, jako organ drugiej instancji, Przewodniczący GKO występuje jako organ administracyjny realizujący wobec strony postępowania przyznane mu przez ustawodawcę uprawnienie.

Ponadto warto zwrócić uwagę, że nadzór administracyjny nad postępowaniem w sprawie o naruszenie dyscypliny finansów publicznych należy do Ministra Finansów. Główny Rzecznik Dyscypliny Finansów Publicznych (powoływany przez Prezesa Rady Ministrów na wniosek Ministra

⁷ LEX nr 948985.

Finansów) oraz jego podwładni (rzecznicy dyscypliny finansów publicznych i ich zastępcy) mają obowiązek działania na rzecz finansów publicznych i reprezentują w prowadzonym postępowaniu interesy Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego i innych jednostek sektora finansów publicznych (art. 59 u.n.d.f.p.).

5. Pogłębionej analizie wpływu postępowania o naruszenie dyscypliny finansów publicznych na finanse publiczne nie sprzyja przyjęty system sprawozdawczości. Z rocznych sprawozdań można uzyskać wiele informacji statystycznych, np. o liczbie złożonych zawiadomień o naruszeniu dyscypliny finansów publicznych, wydanych postanowieniach o odmowie wszczęcia postępowania wyjaśniającego, o umorzeniu postępowania wyjaśniającego, wniesionych wnioskach o ukaranie czy odwołaniach od rozstrzygnięć komisji orzekającej pierwszej instancji złożonych przez rzeczników dyscypliny finansów publicznych, rodzajach i liczbie rozstrzygnięć oraz kar orzeczonych przez komisje orzekające pierwszej instancji, liczbie naruszeń dyscypliny finansów publicznych stwierdzonych przez komisje orzekające. Są też informacje o zasadach powoływania rzeczników, ich liczbie, szkoleniach, w których uczestniczyli, jak również członkach komisji orzekających, liczbie zgłoszeń do rejestru ukaranych oraz o przykładach działalności nadzorczo-administracyjnej Przewodniczącego GKO, ewentualnie okresowej ocenie rzeczników przez Głównego Rzecznika. Brak jest w sprawozdaniach niestety informacji, które pokazywałyby skutki stwierdzanych nieprawidłowości i wpływ postępowania o naruszenie dyscypliny finansów publicznych na ład finansów publicznych czy ryzyka w jednostkach sektora finansów publicznych związane z gospodarowaniem środkami publicznymi. Nie ma także informacji o stwierdzonych nieprawidłowościach, które co prawda nie musiały być uznane za naruszenia finansów publicznych, ale mogą być istotne z punktu widzenia ładu i organizacji sektora, zatem warto byłoby zwrócić na nie uwagę.

Art. 2. [Odesłanie do definicji określonych w ustawie o finansach publicznych]

Określenia zawarte w dziale II: „finanse publiczne”, „środki publiczne”, „jednostka sektora finansów publicznych”, „budżet”, „plan finansowy”, „wydatek”, „dotacja”, „rezerwa”, „sprawozdanie z wykonania procesów gromadzenia środków publicznych i ich rozdysponowania” oraz „kontrola zarządcza” mają znaczenie nadane im w ustawie z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2019 r. poz. 869, z późn. zm.).

1. Fakt odwołania do pojęć zdefiniowanych w ustawie o finansach publicznych nie budzi wątpliwości. Ustawa reguluje funkcjonowanie całego sektora finansów publicznych, w tym zasady gospodarowania środkami publicznymi. Ich adresatami są wszyscy, którzy środkami publicznymi gospodarują jako decydenci i wykonawcy zadań publicznych (w sektorze finansów publicznych i poza nim).
2. Podkreślenia wymaga, że ustawa o finansach publicznych, choć jest uznawana za konstytucję finansów publicznych, nie zawiera definicji dyscypliny finansów publicznych, chociaż osobną ustawą (ustawą o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych) uregulowano dochodzenie odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Pojęcie dyscypliny finansów publicznych nie zostało również określone w ustawie o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Przyjęło się, że naruszeniem dyscypliny finansów publicznych są czyny (działania lub zaniechania) określone w art. 5–18c u.n.d.f.p. Jak się wydaje, wszystkie one powinny charakteryzować się zbliżonym stopniem szkodliwości dla finansów publicznych, z założenia wyższym niż znikomy. Skoro nie każde naruszenie przepisów regulujących gospodarowanie środkami publicznymi jest naruszeniem dyscypliny finansów publicznych, to tak racjonalnie powinno być.

Aktualny *modus operandi* powoduje różnorakie konsekwencje. Za naruszenie dyscypliny finansów publicznych można, projektując przepisy, uznać praktycznie wszystko. Jest nim przecież zarówno wydatkowanie czy zaciąganie zobowiązań bez upoważnienia czy wykorzystanie dotacji niezgodnie z przeznaczeniem, jak i nieterminowe przekazanie sprawozdania budżetowego czy niezatrudnienie audytora itd. Ten melanz ma wpływ na efektywność systemu dochodzenia odpowiedzialności. Trudno się temu dziwić, skoro sam prawodawca nie potrafi zhierarchizować wagi nieprawidłowości i wybrać tylko takich naruszeń, które mogą mieć faktyczny wpływ na dyscyplinę finansów publicznych (szerzej zob. komentarz do art. 1, pkt 3).

3. Ustawodawca zdecydował, że określenia „finanse publiczne”, „środki publiczne”, „jednostka sektora finansów publicznych”, „budżet”, „plan finansowy”, „wydatek”, „dotacja”, „rezerwa”, „sprawozdanie z wykonania procesów gromadzenia środków publicznych i ich rozdysponowania” oraz „kontrola zarządcza” mają znaczenie nadane im w ustawie o finansach publicznych. Niektóre z tych pojęć są ważne ze względu na dochodzenie odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych *en bloc*, inne ze względu na konkretne naruszenia dyscypliny finansów publicznych, w tym:
- **finanse publiczne** obejmują procesy związane z gromadzeniem środków publicznych oraz ich rozdysponowywaniem (art. 3 u.f.p.);
 - **środki publiczne** (art. 5 u.f.p.);
 - **jednostka sektora finansów publicznych** (w art. 9 u.f.p.);
 - **kontrola zarządcza** – ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy (art. 68 u.f.p.). Celem kontroli zarządczej jest w szczególności zapewnienie: zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi, skuteczności i efektywności działania, wiarygodności sprawozdań, ochrony zasobów, przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania, efektywności i skuteczności przepływu informacji, zarządzania ryzykiem.

Nie mamy tu do czynienia z nowym rodzajem kontroli, do której zobowiązany jest kierownik jednostki. W mojej opinii jest to szeroko rozumiany system zarządzania jednostką, rozumiany jako zorganizowanie pracy w jednostce, w tym system upoważnień i delegowania zadań oraz rozliczania z ich wykonania w różnych obszarach aktywności jednostki (zadania merytoryczne i tzw. *back office* – sprawy administracyjne, kadrowe, finansowe, informatyka). Celem tego systemu jest zapewnienie osiągnięcia celów przez jednostkę zgodnie z prawem i terminowo. Ustawa wskazuje jeszcze kryterium efektywności i oszczędności. Moim zdaniem kryterium efektywności mieści w sobie m.in. oszczędne gospodarowanie zasobami.

Pojęcia ważne ze względu na naruszenie dyscypliny finansów publicznych, o którym mowa w art. 18c u.n.d.f.p. to:

- 1) **dotacja** – podlega szczególnym zasadom rozliczania środków z budżetu państwa, budżetu jednostek samorządu terytorialnego oraz z państwowych funduszy celowych przeznaczonych na podstawie ustawy o finansach publicznych, odrębnych ustaw lub umów międzynarodowych na finansowanie lub dofinansowanie realizacji zadań publicznych (art. 126 u.f.p.). Rodzaje dotacji zostały uregulowane w kolejnych artykułach ustawy o finansach publicznych – dotacja celowa – art. 127 u.f.p., dotacja celowa dla jednostki samorządu terytorialnego – art. 128 u.f.p., dotacja celowa na zadania zlecone jednostkom samorządu terytorialnego – art. 129 u.f.p., dotacja przedmiotowa – art. 130 u.f.p., dotacja podmiotowa – art. 131 u.f.p. Pojęcia te są ważne ze względu na naruszenia dyscypliny finansów publicznych, o których mowa w art. 8–9 u.n.d.f.p.;
- 2) **budżet** – budżet państwa i budżet jednostki samorządu terytorialnego. Zakres przedmiotowy budżetu państwa został określony w art. 110 u.f.p.
Budżet jednostki samorządu terytorialnego jest rocznym planem dochodów i wydatków oraz przychodów i rozchodów (art. 211 ust. 1 i art. 212 u.f.p.);
- 3) **plan finansowy** – podstawa gospodarki finansowej jednostek innych niż państwo lub jednostki samorządu terytorialnego. Pojęcie planu

finansowego nie zostało zdefiniowane w ustawie jako pojęcie wspólne. Plan finansowy definiowany jest odrębnie dla każdej jednostki sektora finansów publicznych, np.:

- a) jednostka budżetowa – plan finansowy to plan dochodów i wydatków (art. 11 ust. 3 u.f.p.),
 - b) samorządowy zakład budżetowy – plan finansowy obejmuje przychody, w tym dotacje z budżetu jednostki samorządu terytorialnego, koszty i inne obciążenia, stan środków obrotowych, stan należności i zobowiązań na początek i koniec okresu oraz rozliczenia z budżetem jednostki samorządu terytorialnego (art. 15 ust. 2 u.f.p.),
 - c) agencja wykonawcza – plan finansowy obejmuje:
 - przychody z prowadzonej działalności;
 - dotacje z budżetu państwa;
 - zestawienie kosztów:
 - funkcjonowania agencji wykonawczej,
 - realizacji zadań ustawowych, z wyszczególnieniem kosztów realizacji tych zadań przez inne podmioty – z wyszczególnieniem wynagrodzeń i składek od nich naliczanych, płatności odsetkowych wynikających z zaciągniętych zobowiązań oraz zakupu towarów i usług;
 - wynik finansowy;
 - środki na wydatki majątkowe;
 - środki przyznane innym podmiotom;
 - stan należności i zobowiązań na początek i koniec roku;
 - stan środków pieniężnych na początek i koniec roku;
 - d) państwowe i samorządowe osoby prawne (art. 30 i 31 u.f.p.);
- 4) **sprawozdanie z wykonania procesów gromadzenia środków publicznych i ich rozdysponowania** – jednostki sektora finansów publicznych sporządzają sprawozdania z wykonania procesów, o których mowa w art. 3 u.f.p. Rodzaje, formy, terminy i sposoby sporządzania sprawozdań są określane przez Ministra Finansów, po zasięgnięciu opinii Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego, w drodze rozporządzenia. Pojęcie ważne ze względu na naruszenie

dyscypliny finansów publicznych, o którym mowa w art. 18 pkt 2 u.n.d.f.p.;

- 5) **rezerwa** – środki zabezpieczone w budżecie na przewidywalne lub nieprzewidziane wydatki. Rezerwa ogólna i rezerwy celowe są ujmowane w odrębnych częściach budżetu państwa (art. 114 ust. 2 pkt 2 i 3 u.f.p.).

W budżecie państwa tworzy się **rezerwę ogólną** nie wyższą niż 0,2% wydatków budżetu.

W budżecie państwa mogą być tworzone rezerwy celowe:

- **na wydatki**, których szczegółowy podział na pozycje klasyfikacji budżetowej nie jest możliwy do dokonania w okresie opracowywania projektu ustawy budżetowej,
 - **na wydatki**, których realizacja jest uwarunkowana zaciągnięciem kredytu w międzynarodowej instytucji finansowej lub pozyskaniem środków z innych źródeł,
 - **na wydatki** związane z realizacją programów współfinansowanych ze środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej oraz niepodlegających zwrotowi środków z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu,
- lub gdy odrębne ustawy tak stanowią.

Rezerwą ogólną dysponuje Rada Ministrów. Rada Ministrów może upoważnić, w drodze rozporządzenia, Prezesa Rady Ministrów i Ministra Finansów do dysponowania rezerwą ogólną do wysokości określonych kwot, uwzględniając zróżnicowanie tych kwot (art. 155 u.f.p.).

Rezerwy celowe przeznacza się na wydatki, których szczegółowy podział na pozycje klasyfikacji budżetowej nie jest możliwy do dokonania w okresie opracowywania projektu ustawy budżetowej. Rezerwy celowe mogą być przeznaczone wyłącznie na cel, na jaki zostały utworzone, oraz wykorzystane zgodnie z klasyfikacją wydatków. Minister Finansów może, po uzyskaniu pozytywnej opinii sejmowej komisji właściwej do spraw budżetu, dokonać zmiany przeznaczenia rezerwy celowej.

Pojęcie rezerwy celowej jest ważne ze względu na naruszenie dyscypliny finansów publicznych, o którym mowa w art. 12 u.n.d.f.p.

4. Definicja **wydatku** – ustawa o finansach publicznych nie wyjaśnia wprost tego pojęcia. Według art. 6 ust. 1 pkt 1 u.f.p. środki publiczne przeznaczane są na wydatki publiczne. Zgodnie z art. 7 ust. 1 u.f.p. dodatnia różnica między dochodami publicznymi a wydatkami publicznymi, ustalona dla okresu rozliczeniowego, stanowi nadwyżkę sektora finansów publicznych, zaś ujemna różnica jest deficytem sektora finansów publicznych. Przepis art. 44 stanowi m.in., że wydatki publiczne mogą być ponoszone na cele i w wysokościach ustalonych w ustawie budżetowej, uchwale budżetowej jednostki samorządu terytorialnego, planie finansowym jednostki sektora finansów publicznych, a jednostki sektora finansów publicznych dokonują wydatków zgodnie z przepisami dotyczącymi poszczególnych rodzajów wydatków.
5. Nie kwestionując zasadności odwołania się przez ustawodawcę w art. 2 u.f.p. do wybranych przepisów tej ustawy, wydaje się, że należałoby doprecyzować brzmienie przynajmniej niektórych z tych przepisów (definicji).

Art. 3. [Wyłączenie stosowania ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych]

Przepisów ustawy, z zastrzeżeniem art. 16, nie stosuje się do określenia ustalenia, poboru lub wpłaty należności celnych i należności z tytułu podatków i opłat, o których mowa w art. 2 § 1 pkt 1 i 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2020 r. poz. 1325, 1423, 2122, 2123 i 2320 oraz z 2021 r. poz. 72), stanowiących dochody budżetu państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, w tym odsetek za zwłokę, a także udzielania ulg i zwolnień w zakresie tych należności oraz dochodzenia należności z tytułu daniny solidarnościowej, o której mowa w art. 30h ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1426, z późn. zm.).

1. Artykuł 3 u.n.d.f.p. wyłącza stosowanie przepisów ustawy, z zastrzeżeniem art. 16, do ustalenia, 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,oraz dochodzenia należności z tytułu daniny solidarnościowej, o której mowa w art. 30h ustawy z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁸.
2. Pojęcie „ustalić” oznacza stwierdzić coś po uprzednim zbadaniu⁹.

W art. 21 § 1 pkt 1 oraz § 3 o.p. wskazano sytuacje, kiedy organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa wysokość zobowiązania podatkowego. Decyzja określająca ma charakter deklaratoryjny. Przekształcenie obowiązku podatkowego w zobowiązanie podatkowe następuje z mocy prawa.

Natomiast art. 21 § 1 pkt 2 i § 5 o.p. reguluje kwestie decyzji ustalających zobowiązania podatkowe. Z wydaniem decyzji ustalającej związane jest powstanie zobowiązania podatkowego. Zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania.

Na płaszczyźnie Ordynacji podatkowej wyraźnie rozróżniono określanie oraz ustalanie zobowiązań podatkowych. Są to odrębne pojęcia.

Komentowany przepis nie odwołuje się do pojęcia ustalania w znaczeniu nadanym w przepisach Ordynacji podatkowej, ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych nie zawiera również definicji tego pojęcia. Stąd należy przyjąć, że „ustalać” oznacza stwierdzić coś, zarówno ustalić, jak i określić. Wyłączenie odpowiedzial-

⁸ Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.

⁹ Zob. <https://sjp.pwn.pl/slowniki/ustalic.html> (dostęp: 16.08.2021 r.).

ności dotyczy stanów faktycznych związanych z zachowaniami, które w Ordynacji podatkowej wiążą się z wydawaniem decyzji zarówno ustalających, jak i określających zobowiązania podatkowe. Zasadnym byłoby *de lege ferenda* dokonanie zmiany w art. 3 u.n.d.f.p. poprzez dodanie po słowie „określenia” przecinka. Aktualne sformułowanie jest nieprecyzyjne i niezrozumiałe nawet w języku potocznym.

Pobór to pobieranie opłat, czerpanie z jakiegoś źródła¹⁰.

Wpłata to wpłacenie pieniędzy, wpłacona suma pieniędzy¹¹.

Wskazane znamiona czasownikowe obejmują zachowania związane z gromadzeniem środków określonych w art. 3 u.n.d.f.p. i procesy związane z regulowaniem tych należności przez zobowiązanych.

3. Według przepisów art. 5 pkt 20 i pkt 21 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z 9.10.2013 r. ustanawiającego unijny kodeks celny¹² pojęcia „należności celne przywozowe” oznaczają należności celne płatne przy przywozie towarów, a „należności celne wywozowe” to należności celne płatne przy wywozie towarów. Natomiast art. 23 ust. 1 ustawy z 19.03.2004 r. – Prawo celne¹³ stanowi, iż zgłaszający oblicza i wykazuje w zgłoszeniu celnym kwotę należności przywozowych lub wywozowych.

Zwolnienia celne mają charakter zarówno podmiotowy, jak i przedmiotowy. Wspólnotowy system zwolnień celnych został określony w rozporządzeniu Rady (WE) nr 1186/2009 z 16.11.2009 r. ustanawiającym wspólnotowy system zwolnień celnych¹⁴. Na gruncie polskiego prawa celnego problematykę zwolnień celnych uregulowano w przepisach Pra-

¹⁰ Zob. <https://sjp.pwn.pl/sjp/pobor;2501602.html> (dostęp: 16.08.2021 r.).

¹¹ Zob. <https://sjp.pwn.pl/szukaj/wpłata.html> (dostęp: 16.08.2021 r.).

¹² Dz.Urz. UE L 269, s. 1, ze zm.

¹³ Dz.U. z 2020 r. poz. 1382 ze zm.

¹⁴ Dz.Urz. UE L 324, s. 23.

wa celnego. Mają one charakter pomocniczy, uzupełniają katalog zwolnień celnych na poziomie unijnym.

Ulga celna stanowi zmniejszenie obciążenia celnego polegające na zastosowaniu niższych stawek celnych, stawki celnej zerowej lub instytucji zawieszenia poboru cła¹⁵.

4. Podatkiem jest publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej – art. 6 o.p. Przez podatek rozumie się również: zaliczki na podatki, raty podatków, jeżeli przepisy prawa podatkowego przewidują płatność podatku w ratach, opłaty oraz niepodatkowe należności budżetowe (art. 3 pkt 3 o.p.).

Norma art. 3 u.n.d.f.p. odwołuje się do pojęcia podatku z art. 2 § 1 pkt 1 o.p., który nie zawiera definicji podatku – jest ona zawarta w innych przepisach tej ustawy. Wobec powyższego pojęcie to definiować należy zgodnie ze znaczeniem nadanym w Ordynacji podatkowej – w art. 6, ale również w art. 3 pkt 3 o.p.

Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych zostały uregulowane w kwestiach zasadniczych w art. 67a–67e o.p. Przez ulgi podatkowe należy rozumieć przewidziane w przepisach prawa podatkowego zwolnienia, odliczenia, obniżki albo zmniejszenia, których zastosowanie powoduje obniżenie podstawy opodatkowania lub wysokości podatku, z wyjątkiem obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, oraz innych odliczeń stanowiących element konstrukcji tego podatku (art. 3 pkt 6 o.p.).

Zwolnienia podatkowe dotyczą wskazania kategorii podmiotów lub przedmiotów z nich korzystających. Przykładowo, zwolnienia przedmiotowe zostały uregulowane w art. 21 u.p.d.o.f. (m.in. odszkodowania

¹⁵ K. Włodkowski, *Zasada powszechności cła i jej ograniczenia w Polsce, Unii Europejskiej oraz wybranych krajach Europy Wschodniej*, Toruń 2009, s. 135.

otrzymane na podstawie przepisów Prawa geologicznego i górniczego), a zwolnienia podmiotowe w art. 6 u.p.d.o.f. (zwalnia się od podatku m.in. Skarb Państwa i Narodowy Bank Polski).

Natomiast ulga wymaga określenia trybu jej wprowadzenia, warunków umożliwiających skorzystanie oraz wysokość świadczenia.

5. W uregulowaniach art. 2 § 1 pkt 1 i 3 o.p. wskazano, iż przepisy ustawy stosuje się do podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetu państwa oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego, do których ustalania lub określania uprawnione są organy podatkowe; opłaty skarbowej oraz opłat, o których mowa w przepisach o podatkach i opłatach lokalnych.

Główna Komisja Orzekająca w orzeczeniu z 7.08.2014 r., BDF1/4900/74/74/RN-19/14¹⁶, zdefiniowała zasady wyłączenia od stosowania przedmiotowej ustawy opłaty, o której mowa w art. 2 § 1 pkt 1 i 3 ustawy – Ordynacja podatkowa, stanowiącej dochody budżetu państwa lub jednostki samorządu terytorialnego. Komisja oceniła, iż „Opłatę eksploatacyjną regulują przepisy – ustawy Prawo geologiczne i górnicze... W art. 142 tej ustawy postanowiono, iż do opłat, o których mowa w niniejszym dziale, stosuje się odpowiednio przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa dotyczące zobowiązań podatkowych. Analizując charakter prawny opłaty eksploatacyjnej z uwagi na wyłączenie, o którym mowa w art. 3 udfp należy rozważyć, czy wskazana opłata posiada cechy uprawniające zaliczenie jej do opłat, o których mowa w art. 2 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej. Jakkolwiek Ordynacja podatkowa nie zawiera definicji opłaty, odwołać należy się w tym względzie m.in. do orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, który podejmował powyższe kwestie w swoich orzeczeniach, jak również do poglądów doktryny prawa finansowego”.

¹⁶ LEX nr 1551325.

Komisja w cytowanym orzeczeniu odwołała się do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 10.12.2002 r., P 6/02¹⁷, w którym stwierdzono, iż opłata jest daniną publicznoprawną charakteryzującą się cechami podobnymi do podatku i cła, z tym że w przeciwieństwie do podatków i ceł opłata jest świadczeniem odpłatnym. Podobnie jak podatki są świadczeniami pieniężnymi, powszechnymi, bezzwrotnymi, ustalonymi jednostronnie przez państwo. Trybunał Konstytucyjny zwrócił również uwagę, iż jeżeli opłata pobierana jest za określoną usługę – może zawierać pewne cechy ceny, jeżeli zaś jest świadczeniem dodatkowym, pobieranym w wysokości wyższej niż wartość faktycznie świadczonej usługi – zawiera cechy podatku. Dla uznania opłat za dochody i daniny publiczne kluczowe znaczenie mają nie tylko wskazane wyżej cechy, ale także okoliczność, że przeznaczane są na cele publiczne albo związane są z realizacją takich celów. Cele te określają ustawy szczególne.

W cytowanym orzeczeniu GKO odwołano się również do literatury podatkowej, gdzie omawiając cechy opłat publicznoprawnych, podkreśla się ich trzy podstawowe elementy kształtujące tożsamość prawną tej należności publicznoprawnej. Podnosi się, iż „opłata publiczna opiera się na trzech elementach:

- 1) jest nakładana przymusowo przez korporacje publicznoprawne (państwo i samorząd terytorialny),
- 2) w przeciwieństwie do grzywien i kar pieniężnych jest nakładana w celu pokrycia publicznych potrzeb finansowych,
- 3) stanowi rodzaj świadczenia wzajemnego na rzecz korporacji publicznoprawnych w zamian za oferowane przez nie świadczenia lub urządzenia, które w całości lub w części w sposób szczególny służą jednostkom lub określonym grupom osób, przysparzając im korzyści”¹⁸.

¹⁷ LEX nr 57100.

¹⁸ C. Kosikowski [w:] C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 38.

W doktrynie prawa finansowego podkreśla się, że gdy „świadczenie występujące pod nazwą opłaty, nie zobowiązuje podmiotu publicznoprawnego do żadnego wzajemnego zachowania się, taka opłata ma w istocie charakter nieodpłatny i nabiera cech podatku”¹⁹.

W ocenie GKO, „biorąc pod uwagę wcześniejsze sformułowania, dotyczące charakteru i szerszego znaczenia odpłatności, a zatem nie związanego wyłącznie z działaniem organów administracji publicznej, stwierdzić należy, iż opłata eksploatacyjna wiąże się z odpłatnością rozumianą jako wynagrodzenie za korzystanie ze środowiska naturalnego, którego dysponentem są podmioty publiczne. Należy bowiem zauważyć, iż cechą odpłatności nie należy rozumieć zbyt wąsko co po pierwsze koresponduje z brakiem ustawowego katalogu opłat publicznoprawnych, a po drugie kontrastuje z brakiem tej cechy w konstrukcji prawnej podatku”²⁰.

Potwierdzeniem tego, że opłata eksploatacyjna mieści się w katalogu określonym w art. 2 § 1 pkt 1 o.p., są także regulacje odnoszące się do organów, o których mowa w powoływanym przepisie. Zgodnie z art. 138 Prawa geologicznego i górniczego w razie stwierdzenia, że przedsiębiorca nie dokonał wpłaty opłaty w terminie albo dokonał wpłaty w wysokości innej niż należna, organ koncesyjny (marszałek województwa) określa, w drodze decyzji, wysokość należnej opłaty, stosując stawkę obowiązującą w okresie rozliczeniowym, którego opłata dotyczy. Odnosząc się do powyższego, stwierdzić bezsprzecznie należy, iż wydając decyzję, na podstawie art. 138 u.n.d.f.p., marszałek województwa działa w ramach stosunku zobowiązaniowego, a zatem występuje w pozycji organu, o którym mowa w art. 13 § 1 pkt 1 o.p. – organu podatkowego.

Powyższe uzasadnia twierdzenie, iż skoro, jak wyżej wskazano, opłata eksploatacyjna jest opłatą, o której mowa w art. 2 § 1 pkt 1 o.p., w sto-

¹⁹ E. Ruśkowski, J.M. Salachna, *Ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego. Komentarz*, Warszawa 2004, s. 86. Zob. również A. Huchla, *Pojęcie i rodzaj opłat publicznych* [w:] *Prawo finansowe*, red. R. Mastalski, E. Fojcik-Mastalska, Warszawa 2013, s. 465 i 470.

²⁰ Orzeczenie GKO z 7.08.2014 r., BDF1/4900/74/74/RN-19/14.

sunku do tej należności publicznoprawnej ma zastosowanie wyłączenie z art. 3 u.n.d.f.p.

Nie każda opłata, do której stosuje się przepisy Ordynacji podatkowej, powoduje jednak wyłączenie odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych na podstawie art. 3 u.n.d.f.p.

Nie ulega wątpliwości daninowy charakter opłaty paliwowej i opłaty emisyjnej, przewidzianych odpowiednio w art. 37h ustawy z 7.10.1994 r. o autostradach płatnych oraz Krajowym Funduszu Drogowym²¹ oraz w art. 321a ustawy z 27.04.2001 r. – Prawo ochrony środowiska²². Opłaty te nie mają charakteru ekwiwalentnego. Opłata paliwowa stanowi przychód Krajowego Funduszu Drogowego, wskazanego w ustawie z 16.12.2005 r. o Funduszu Kolejowym²³, oraz funduszu, o którym mowa w ustawie z 16.05.2019 r. o Funduszu rozwoju przewozów autobusowych o charakterze użyteczności publicznej²⁴. Opłata emisyjna stanowi przychód Narodowego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej, Funduszu Niskoemisyjnego Transportu, o którym mowa w art. 28z ustawy z 25.08.2006 r. o biokomponentach i biopaliwach ciekłych²⁵, oraz Funduszu rozwoju przewozów autobusowych o charakterze użyteczności publicznej.

Zgodnie z art. 37q ustawy o autostradach płatnych oraz o Krajowym Funduszu Drogowym do opłaty paliwowej stosuje się odpowiednio przepisy Ordynacji podatkowej, z zastrzeżeniem art. 37o. Opłata paliwowa jest dodatkiem do akcyzy za paliwo i obie te należności publicznoprawne są ze sobą powiązane. Opłata paliwowa jest co do zasady następstwem opodatkowania paliw akcyzą. Do przedawnienia obowiązku

²¹ Dz.U. z 2020 r. poz. 2268 ze zm.

²² Dz.U. z 2020 r. poz. 1219 ze zm.

²³ Dz.U. z 2017 r. poz. 510 ze zm.

²⁴ Dz.U. z 2021 r. poz. 717.

²⁵ Dz.U. z 2021 r. poz. 1355.

zapłaty opłaty paliwowej odpowiednio stosuje się przepisy ustawy – Ordynacja podatkowa określające np. warunki przerwania jej biegu²⁶.

Wprowadzenie na rynek krajowy paliw silnikowych podlega opłacie emisyjnej (art. 321a u.p.o.ś.). Do ponoszenia opłat za korzystanie ze środowiska oraz administracyjnych kar pieniężnych stosuje się odpowiednio przepisy działu III Ordynacji podatkowej, z tym że uprawnienia organów podatkowych przysługują marszałkowi województwa albo wojewódzkiemu inspektorowi ochrony środowiska (art. 321a u.p.o.ś.).

Motywy regulacji art. 3 u.n.d.f.p. upatrywane są w penalizacji zachowań dotyczących podatków i opłat w Kodeksie karnym skarbowym. Główna Komisja Orzekająca w orzeczeniu z 18.06.2007 r., DF/GKO-4900-29/33/07/1561²⁷, rozpoznając kwestię odpowiedzialności za nieodprowadzenie zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych, zwróciła uwagę na to, że zagadnienia związane z nieprawidłowościami dotyczącymi opłacania podatków sankcjonuje ustawa z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy.

Na podstawie art. 53 § 30 k.k.s. zakresem odpowiedzialności karnoskarbowej objęto m.in. opłaty, inne niepodatkowe należności budżetu państwa o podobnym charakterze daninowym oraz daninę solidarnościową, o której mowa w art. 30h u.p.d.o.f. Opłata paliwowa, opłata emisyjna i żadna inna należność państwowego funduszu celowego poza daniną solidarnościową nie może zostać uznana za podatek w rozumieniu Kodeksu karnego skarbowego, a tym samym wyczerpujący znamiona czynów zabronionych wskazanych w tej ustawie.

Ustalenie, pobór lub wpłaty, w tym odsetki za zwłokę, a także udzielanie ulg i zwolnień – opłat paliwowych i opłat emisyjnych nie podlega wyłączeniu

²⁶ Por. wyrok NSA z 28.06.2016 r., I GSK 1785/14, LEX nr 2082342; wyrok WSA w Warszawie z 11.05.2016 r., V SA/Wa 3023/15, LEX nr 2159521; wyroki NSA: z 19.11.2015 r., I GSK 485/14, LEX nr 1989683; z 27.05.2015 r., I GSK 803/13, LEX nr 2089719, oraz z 18.07.2018 r., II FSK 1973/16, LEX nr 2532660.

²⁷ LEX nr 332825.

czeniu od stosowania odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych na podstawie art. 3 u.n.d.f.p. Do opłat tych stosuje się przepisy Ordynacji podatkowej, ale nie stanowią one dochodu budżetu państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, co jest warunkiem koniecznym wyłączenia odpowiedzialności.

6. Norma art. 60 u.f.p. definiuje, iż środkami publicznymi stanowiącymi niepodatkowe należności budżetowe o charakterze publicznoprawnym są w szczególności następujące dochody budżetu państwa, dochody budżetu jednostki samorządu terytorialnego albo przychody państwowych funduszy celowych:
- 1) kwoty dotacji podlegające zwrotowi w przypadkach określonych w niniejszej ustawie;
 - 2) należności z tytułu gwarancji i poręczeń udzielonych przez Skarb Państwa i jednostki samorządu terytorialnego;
 - 3) wpłaty nadwyżek środków obrotowych samorządowych zakładów budżetowych;
 - 4) wpłaty nadwyżek środków finansowych agencji wykonawczych;
 - 5) wpłaty środków z tytułu rozliczeń realizacji programów przedakcesyjnych;
 - 6) należności z tytułu zwrotu środków przeznaczonych na realizację programów finansowanych z udziałem środków europejskich oraz inne należności związane z realizacją projektów finansowanych z udziałem tych środków, a także odsetki od tych środków i od tych należności;
 - 6a) należności z tytułu grzywien nałożonych w drodze mandatu karnego w postępowaniu w sprawach o wykroczenia oraz w postępowaniu w sprawach o wykroczenia skarbowe;
 - 7) dochody pobierane przez państwowe i samorządowe jednostki budżetowe na podstawie odrębnych ustaw;
 - 8) pobrane przez jednostkę samorządu terytorialnego dochody związane z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych jednostkom samorządu terytorialnego odrębnymi ustawami i nieodprowadzone na rachunek dochodów budżetu państwa.

7. Zgodnie z art. 1 ustawy z 16.11.2006 r. o opłacie skarbowej²⁸ opłacie skarbowej podlega:
- 1) w sprawach indywidualnych z zakresu administracji publicznej:
 - a) dokonanie czynności urzędowej na podstawie zgłoszenia lub na wniosek,
 - b) wydanie zaświadczenia na wniosek,
 - c) wydanie zezwolenia (pozwolenia, koncesji);
 - 2) złożenie dokumentu stwierdzającego udzielenie pełnomocnictwa lub prokury albo jego odpisu, wypisu lub kopii – w sprawie z zakresu administracji publicznej lub w postępowaniu sądowym.

Opłacie skarbowej podlega również dokonanie czynności urzędowej, wydanie zaświadczenia oraz zezwolenia (pozwolenia) przez podmiot inny niż organ administracji rządowej i samorządowej w związku z wykonywaniem zadań z zakresu administracji publicznej, a także złożenie w takim podmiocie dokumentu stwierdzającego udzielenie pełnomocnictwa lub prokury albo jego odpisu, wypisu lub kopii.

8. Ustawa z 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych²⁹ normuje: opłatę targową; opłatę miejscową; opłatę uzdrowiskową; opłatę reklamową; opłatę od posiadania psów.
9. Danina solidarnościowa stanowi przychód państwowego funduszu celowego, o którym jest mowa w art. 1 ustawy z 23.10.2018 r. o Funduszu Solidarnościowym³⁰. Jest opłatą na rzecz funduszu celowego, a zatem należnością inną niż budżetowa. Odnośnie do daniny solidarnościowej nie ma zastrzeżenia w art. 3 u.n.d.f.p., iż ma stanowić dochody budżetu państwa lub jednostki samorządu terytorialnego. Czynności wskazane w art. 3 u.n.d.f.p. dotyczące daniny solidarnościowej podlegają wyłączeniu od odpowiedzialności.

²⁸ Dz.U. z 2020 r. poz. 1546 ze zm.

²⁹ Dz.U. z 2019 r. poz. 1170 ze zm.

³⁰ Dz.U. z 2020 r. poz. 1787 ze zm.

10. Podatek jako element transakcji nie wyłącza stosowania ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Podatek VAT jako składowa należność nie powinien być brany pod uwagę w kontekście regulacji art. 3 u.n.d.f.p. Zasługuje na aprobatę stanowisko wyrażone przez Główną Komisję Orzekającą w orzeczeniu z 23.04.2015 r., BDF1/4900/126/133-134/14³¹: „Jako najdalej idący należy rozpoznać zarzut braku możliwości zastosowania ustawy ze względu na fakt, iż zapłacone należności to pokrycie podatku VAT na fakturach. Zarzut, iż zapłata tej części należności jest poza zakresem ustawy ze względu na normę art. 3 jest wyłącznie efektem strategii procesowej strony i nie ma żadnego uzasadnienia jurydycznego. Wprost z gramatycznego brzmienia tego przepisu wynika jednoznacznie, iż jest kierowany do organów celnych i skarbowych oraz innych podmiotów określonych w ustawie Ordynacja podatkowa i ustawach szczególnych (np. płatników), które dokonują wskazanych w art. 3 czynności. Wyłączenie ma zastosowanie do «określenia, ustalenia, poboru lub wpłaty» należności, a więc do czynności związanych z egzekwowaniem należności jako przychodów jednostek sektora finansów publicznych. Nie ma zastosowania do czynności związanych z rozchodami”.

Użyte w art. 3 u.n.d.f.p. sformułowanie „określenia ustalenia, poboru lub wpłaty” ogranicza więc stosowanie regulacji do czynów wyczerpujących znamiona naruszeń z art. 5 i art. 6 u.n.d.f.p. oraz związanego z nimi niewykonania lub nienależytego wykonania przez kierownika jednostki sektora finansów publicznych obowiązków w zakresie kontroli zarządczej w jednostce sektora finansów publicznych (art. 18c u.n.d.f.p.).

11. Regulacja art. 3 u.n.d.f.p. uwzględnia możliwość prowadzenia postępowania na zasadach określonych w art. 16 u.n.d.f.p. dotyczących niewykonania w terminie zobowiązania jednostki sektora finansów publicznych w zakresie zwrotu należności celnej, podatku, nadpłaty, którego skutkiem jest zapłata odsetek, kar lub opłat albo oprocentowanie tych należności.

³¹ LEX nr 2500166.

W wyroku Naczelnego Sądy Administracyjnego z 9.07.2015 r., II GSK 998/14³², stwierdzono, że: „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.n.d.f.p. dokonana wyżej wskazaną ustawą z (...). Zastąpienie przez ustawodawcę zwrotu «należności podatkowe» sformułowaniem «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”.

Regulacja art. 3 u.n.d.f.p. podlega wąskiej interpretacji jako wyjątek od stosowania ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Nie mieszczą się w niej, jak wskazał Naczelny Sąd Administracyjny, m.in. subwencje ogólne, które nie są zobowiązaniami w ujęciu cywilistycznym.

Art. 3a. [Zasady przetwarzania danych osobowych w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych]

1. Podmioty zapewniające organom właściwym w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych siedzibę, obsługę prawną i administracyjno-techniczną są administratorami danych przetwarzanych przez te organy.

2. Administratorzy danych upoważniają do przetwarzania danych osobowych osoby zapewniające obsługę prawną i administracyjno-techniczną organom właściwym w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych w zakresie niezbędnym do realizacji po-

³² LEX nr 1796018.

wierzonych zadań. Upoważnienie jest wydawane w formie pisemnej w drodze imiennego upoważnienia, upoważnienia stanowiskowego lub aktu wewnętrznego, chyba że przepis szczególny stanowi inaczej.

3. Administratorzy danych prowadzą rejestr osób uprawnionych do przetwarzania danych osobowych na podstawie upoważnień lub w związku z pełnieniem funkcji w organach właściwych w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

4. Jeżeli przepisy szczególne nie stanowią inaczej, osoby przetwarzające dane są obowiązane zachować w poufności dane osobowe oraz sposoby ich zabezpieczenia.

5. Przekazywanie informacji, o których mowa w art. 13 ust. 1 i 2 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z dnia 27 kwietnia 2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (ogólne rozporządzenie o ochronie danych) (Dz. Urz. UE L 119 z 04.05.2016, s. 1, z późn. zm.), zwanego dalej „rozporządzeniem 2016/679”, odbywa się niezależnie od obowiązków organów przewidzianych w ustawie i nie wpływa na przebieg i wynik prowadzonych postępowań.

6. Administrator danych przekazuje informacje, o których mowa w art. 13 ust. 1 i 2 rozporządzenia 2016/679, przy pierwszej czynności organu skierowanej do osoby, której dane dotyczą, chyba że osoba posiada te informacje, a ich zakres lub treść nie uległy zmianie.

7. Wystąpienie z żądaniem, o którym mowa w art. 18 ust. 1 rozporządzenia 2016/679, nie wstrzymuje, ani nie ogranicza wykonywania przez organy właściwe w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych realizacji zadań wynikających z przepisów prawa.

1. Administratorami danych osobowych są osoby fizyczne lub prawne, organy publiczne, jednostki lub inny podmiot, które samodzielnie lub wspólnie z innymi ustalają cele i sposoby przetwarzania danych osobowych; jeżeli cele i sposoby takiego przetwarzania są określone w prawie Unii lub w prawie państwa członkowskiego, to również w prawie Unii lub w prawie państwa członkowskiego może zostać wyznaczony admi-

nistrator lub mogą zostać określone konkretne kryteria jego wyznaczania (art. 4 pkt 7 RODO).

Obowiązki związane z ochroną danych osobowych spoczywają przede wszystkim na administratorze, który zapewnia zgodne z prawem przetwarzanie danych osobowych. Jednocześnie ponosi odpowiedzialność za działania wszystkich osób, którym nadał upoważnienia do przetwarzania danych osobowych.

W art. 3a u.n.d.f.p. wprost wskazano administratora – jest to podmiot zapewniający siedzibę, obsługę prawną i administracyjno-techniczną organom właściwym w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych, czyli komisji orzekającej oraz rzecznikowi i jego zastępcy właściwym w sprawach tej komisji. Podmioty te określono w art. 70 u.n.d.f.p. – Szef Kancelarii Prezydenta RP, Szef KPRM, ministrowie, przy których działają międzyresortowe komisje orzekające, oraz prezesi regionalnych izb obrachunkowych. Minister właściwy do spraw finansów publicznych zapewnia siedzibę, obsługę prawną i organizacyjno-techniczną Główniej Komisji Orzekającej, Głównego Rzecznika i jego zastępców.

Podmiot przetwarzający (art. 4 pkt 8 RODO) oznacza „osobę fizyczną lub prawną, organ publiczny, jednostkę lub inny podmiot, który przetwarza dane osobowe w imieniu administratora”.

2. Dane osobowe w znaczeniu nadanym w rozporządzeniu Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z 27.04.2016 r. to wszelkie informacje o zidentyfikowanej lub możliwej do zidentyfikowania osobie fizycznej („osobie, której dane dotyczą”); możliwa do zidentyfikowania osoba fizyczna to osoba, którą można bezpośrednio lub pośrednio zidentyfikować, w szczególności na podstawie takiego identyfikatora, jak imię i nazwisko, numer identyfikacyjny, dane o lokalizacji, identyfikator internetowy lub jeden bądź kilka szczególnych czynników określających fizyczną, fizjologiczną, genetyczną, psychiczną, ekonomiczną, kulturową lub społeczną tożsamość osoby fizycznej (art. 4 pkt 1 RODO).

Przetwarzanie – oznacza operację lub zestaw operacji wykonywanych na danych osobowych lub zestawach danych osobowych w sposób zautomatyzowany lub niezautomatyzowany, taką jak zbieranie, utrwalanie, organizowanie, porządkowanie, przechowywanie, adaptowanie lub modyfikowanie, pobieranie, przeglądanie, wykorzystywanie, ujawnianie poprzez przesłanie, rozpowszechnianie lub innego rodzaju udostępnianie, dopasowywanie lub łączenie, ograniczanie, usuwanie lub niszczenie (art. 4 pkt 2 RODO).

W art. 5 ust. 1 lit. c RODO przyjęto zasadę „minimalizacji danych”, które muszą być adekwatne, stosowne oraz ograniczone do tego, co niezbędne do celów, w których są przetwarzane.

3. Norma art. 30 RODO przewiduje, że administratorzy danych oraz podmioty przetwarzające mają obowiązek prowadzenia odpowiednio rejestru czynności lub rejestru kategorii czynności i wskazuje ich obligatoryjne składniki. Obowiązki te nie mają zastosowania do podmiotu zatrudniającego mniej niż 250 osób, chyba że przetwarzanie, którego dokonują, może powodować ryzyko naruszenia praw lub wolności osób, których dane dotyczą, nie ma charakteru sporadycznego lub obejmuje szczególne kategorie danych osobowych, o których mowa w art. 9 ust. 1 RODO, lub dane osobowe dotyczące wyroków skazujących i czynów zabronionych, o czym mowa w art. 10 RODO.

Grupa Robocza, powołana na mocy art. 29 RODO, skupiająca unijnych rzeczników ochrony danych osobowych, w tym Prezesa Urzędu Ochrony Danych Osobowych, przyjęła stanowisko, w którym wskazuje, w jakich przypadkach administratorzy lub podmioty przetwarzające zatrudniające mniej niż 250 pracowników muszą prowadzić rejestr czynności przetwarzania³³. Obowiązek ten trzeba realizować, gdy zachodzi którakolwiek z sytuacji – przetwarzanie:

- może powodować ryzyko naruszenia praw lub wolności osób, których dane dotyczą,

³³ Zob. <https://www.uodo.gov.pl/pl/383/214> (dostęp: 16.08.2021 r.).

- nie ma charakteru sporadycznego,
 - obejmuje szczególne kategorie danych osobowych, o których mowa w art. 9 ust. 1, lub dane osobowe dotyczące wyroków skazujących i czynów zabronionych³⁴.
4. Przetwarzanie danych osobowych jest dopuszczalne na zasadach określonych m.in. w:
- art. 6 ust. 1 lit. c RODO – przetwarzanie jest niezbędne do wypełnienia obowiązku prawnego ciążącego na administratorze,
 - art. 6 ust. 1 lit. f RODO – przetwarzanie jest niezbędne do celów wynikających z prawnie uzasadnionych interesów realizowanych przez administratora lub przez stronę trzecią, z wyjątkiem sytuacji, w których nadrzędny charakter wobec tych interesów mają interesy lub podstawowe prawa i wolności osoby, której dane dotyczą, wymagające ochrony danych osobowych, w szczególności gdy osoba, której dane dotyczą, jest dzieckiem.
5. Obowiązek zachowania poufności danych osobowych oraz sposobów ich zabezpieczenia (art. 3a ust. 4 u.n.d.f.p.) jest rozpatrywany w kontekście przepisów (szczególnych), które mogą dopuszczać ich ujawnianie. Są to przepisy zarówno ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, jak i innych ustaw (np. ustawy o dostępie do informacji publicznej).

W art. 110 ust. 1 pkt 2 u.n.d.f.p. przewidziano, iż wnioszek o ukaranie zawiera adres zamieszkania obwinionego. Rozprawa rozpoczyna się od sprawdzenia obecności zawiadomionych i wezwanych osób. Przewodniczący składu orzekającego zarządza opuszczenie sali rozpraw przez świadków, a następnie zarządza odczytanie przez rzecznika dyscypliny wniosku o ukaranie (art. 127 ust. 1 u.n.d.f.p.). Rozprawa przed komisją orzekającą jest co do zasady jawna (art. 119 ust. 1 u.n.d.f.p.). Przytoczone regulacje upoważniają do ujawnienia na rozprawie adresu zamieszkania obwinionego, choć w kontekście regulacji RODO nie wydaje się to ani

³⁴ Zob. <https://www.uodo.gov.pl/pl/383/214> (dostęp: 16.08.2021 r.).

celowe, ani niezbędne. Warte rozważenia jest wprowadzenie załączników adresowych do wniosku o ukaranie (zawierających adresy obwinionych i świadków) do wyłącznej wiadomości składu komisji orzekającej rozpoznającej sprawę oraz osób zapewniające obsługę prawną i administracyjno-techniczną komisji.

6. Każda osoba, która poniosła szkodę majątkową lub niemajątkową w wyniku naruszenia przepisów rozporządzenia, ma prawo uzyskać od administratora lub podmiotu przetwarzającego odszkodowanie za poniesioną szkodę (art. 82 ust. 1 RODO). Administrator uczestniczący w przetwarzaniu odpowiada za szkody spowodowane przetwarzaniem naruszającym omawiane rozporządzenie. Podmiot przetwarzający odpowiada za szkody spowodowane przetwarzaniem wyłącznie wtedy, gdy nie dopełnił obowiązków, które rozporządzenie nakłada bezpośrednio na podmioty przetwarzające, lub gdy działał poza zgodnymi z prawem instrukcjami administratora lub wbrew tym instrukcjom (ust. 2). Administrator lub podmiot przetwarzający zostają zwolnieni z odpowiedzialności, jeżeli udowodnią, że w żaden sposób nie ponoszą winy za zdarzenie, które doprowadziło do powstania szkody (ust. 3).
7. Przepis art. 9 u.o.d.o. przewiduje, że do organów i podmiotów publicznych obowiązanych do wyznaczenia inspektora, o którym mowa w art. 37 ust. 1 lit. a RODO, należą m.in. jednostki sektora finansów publicznych.

W związku z koniecznością zapewnienia niezależności inspektora ochrony danych przy wykonywaniu należących do niego zadań RODO wymaga usytuowania go pod bezpośrednim nadzorem kierownika jednostki zapewniającej organom właściwym w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych siedzibę, obsługę prawną i administracyjno-techniczną.

Zgodnie z art. 10 u.o.d.o. podmiot, który wyznaczył inspektora, zawiadamia Prezesa Urzędu Ochrony Danych Osobowych o jego wyznaczeniu w terminie 14 dni od dnia wyznaczenia, wskazując imię, nazwisko oraz

adres poczty elektronicznej lub numer telefonu inspektora. W zawiadomieniu oprócz danych, o których mowa powyżej, dyrektor izby administracji skarbowej będzie zobowiązany do wskazania pełnej nazwy i adresu siedziby izby oraz numeru identyfikacyjnego REGON. Prezesa Urzędu zawiadamia się także o każdej zmianie danych, o których mowa powyżej, oraz o odwołaniu inspektora, w terminie 14 dni od dnia zaistnienia zmiany lub odwołania.

Kolejny przepis tej ustawy, tj. art. 11 u.o.d.o., stanowi, że podmiot, który wyznaczył inspektora, udostępnia dane inspektora, o których mowa w art. 10 ust. 1 u.o.d.o., niezwłocznie po jego wyznaczeniu, na swojej stronie internetowej, a jeżeli nie prowadzi własnej strony internetowej, w sposób ogólnie dostępny w miejscu prowadzenia działalności.

8. Administrator danych przekazuje informacje, o których mowa w art. 13 ust. 1 i 2 RODO, przy pierwszej czynności organu skierowanej do osoby, której dane dotyczą, chyba że osoba posiada te informacje, a ich zakres lub treść nie uległy zmianie.

Informacje, o których mowa w art. 13 ust. 1 i 2 RODO, to m.in.: tożsamość i dane kontaktowe administratora oraz, gdy ma to zastosowanie, tożsamość i dane kontaktowe przedstawiciela administratora. W praktyce przekazanie informacji możliwe jest przez rzecznika dyscypliny i komisję orzekającą (jej skład). Administrator danych nie ma wpływu na czynności tych organów i nie ma co do zasady wiedzy o pierwszej czynności organu skierowanej do osoby, której dane dotyczą (np. przesłuchanie osoby przez rzecznika). Pierwsza czynność każdego organu skierowana do tej samej osoby (przykładowo obwinionego) wymaga przekazania informacji, o których mowa w art. 13 ust. 1 i 2 RODO, zarówno przez rzecznika, jak i później przez komisję orzekającą.

9. Żądanie od administratora ograniczenia przetwarzania danych (art. 18 ust. 1 RODO) nie wstrzymuje ani nie ogranicza wykonywania przez organy właściwe w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych realizacji zadań wynikających z przepisów prawa. Regulacja ta

gwarantuje możliwość efektywnego prowadzenia postępowania o naruszenie dyscypliny finansów publicznych, zabezpieczając płynność jego toku przed obstrukcją procesową.

DZIAŁ II

Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych

ROZDZIAŁ 1

Zakres odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych

Art. 4. [Podmiotowy zakres odpowiedzialności]

1. Odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych podlegają, z zastrzeżeniem art. 4a:

- 1) osoby wchodzące w skład organu wykonującego budżet lub plan finansowy jednostki sektora finansów publicznych albo organu zarządzającego podmiotu niezaliczanego do sektora finansów publicznych, któremu przekazano do wykorzystania**

- lub dysponowania środki publiczne, lub zarządzającego mieniem tych jednostek lub podmiotów;
- 2) kierownicy jednostek sektora finansów publicznych;
 - 3) pracownicy jednostek sektora finansów publicznych lub inne osoby, którym odrębną ustawą lub na jej podstawie powierzono wykonywanie obowiązków w takiej jednostce, których niewykonanie lub nienależyte wykonanie stanowi czyn naruszający dyscyplinę finansów publicznych, z zastrzeżeniem ust. 2;
 - 4) 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.

2. W przypadku naruszenia dyscypliny finansów publicznych określonego w art. 17, osoba obowiązana lub upoważniona do działania w imieniu podmiotu publicznego lub prywatnego, który oferuje pomocnicze działania zakupowe na rynku, któremu kierownik zamawiającego powierzył przygotowanie lub przeprowadzenie postępowania o udzielenie zamówienia publicznego lub przeprowadzenie konkursu, podlega odpowiedzialności za to naruszenie, jeżeli zamawiający jest jednostką sektora finansów publicznych lub udzielane zamówienie publiczne lub konkurs są finansowane ze środków publicznych.

Art. 4a. [Zakres podmiotowy odpowiedzialności za nieprawidłowości w gospodarowaniu środkami unijnymi lub zagranicznymi]

Odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych określone w art. 13 podlegają:

- 1) osoby zobowiązane lub upoważnione do działania w imieniu podmiotu, któremu odrębną ustawą lub na jej podstawie albo na podstawie umowy lub w drodze porozumienia powierzono określone zadania związane z realizacją programu finansowego z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Euro-

pejskiej, niepodlegających zwrotowi środków z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA) lub innych środków pochodzących ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi, zwanych dalej „środkami unijnymi lub zagranicznymi”;

- 2) osoby zobowiązane do realizacji projektu finansowanego z udziałem środków unijnych lub zagranicznych, którym przekazano środki publiczne przeznaczone na realizację tego projektu lub które wykorzystują takie środki;
 - 3) osoby zobowiązane lub upoważnione do działania w imieniu podmiotu zobowiązanego do realizacji projektu finansowanego z udziałem środków unijnych lub zagranicznych, któremu przekazano środki publiczne przeznaczone na realizację tego projektu lub który wykorzystuje takie środki.
1. Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych nie jest „powszechna”, lecz ma charakter indywidualny. Mogą ją ponieść wyłącznie – w określonych warunkach – osoby fizyczne. Przykładowo, odpowiedzialność może ponieść kierownik jednostki sektora finansów publicznych (jest ona powiązana z pełnieniem tej funkcji). Nie oznacza to, że kierownik zawsze będzie odpowiedzialny za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Ukarać, po stwierdzeniu odpowiedzialności, można też pracownika, jeśli zgodnie z odrębną ustawą lub na jej podstawie powierzono mu wykonywanie określonych obowiązków. *A contrario* nieupoważniony pracownik nie poniesie odpowiedzialności, nawet jeśli naruszył dyscyplinę finansów publicznych, albowiem nie był upoważniony do określonych czynności w ramach gospodarki finansowej lub udzielaniu zamówień publicznych, które następnie skutkowały naruszeniem omawianej dyscypliny. Przykładowo, jeśli wydatek w kwocie wyższej niż wynikająca z planu finansowego zatwierdzi do wypłaty nieupoważniony pracownik, to pomimo wypełnienia przedmiotowych znamion naruszenia dyscypliny finansów publicznych, o którym mowa w art. 11 u.n.d.f.p. (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), nie poniesie on odpowiedzialności. Ewentualna odpowiedzialność za zatwierdzenie wydatku do wypłaty w kwocie wyższej niż wynikająca z planu finansowego jednostki mogłaby zostać poniesiona przez kierownika jednostki, w której doszło do takiego naruszenia. Konieczne byłoby jednak wykazanie, że mamy do czynienia z niewykonaniem lub nienależytym wykonaniem przez kierownika jednostki sektora finansów publicznych obowiązków w zakresie kontroli zarządczej w jednostce sektora finansów publicznych, które miało wpływ na dokonanie, w zakresie gospodarki finansowej, czynności naruszającej dyscyplinę finansów publicznych przez osobę nieupoważnioną (taką, której kierownik nie upoważnił pisemnie do dokonywania czynności w ramach gospodarki finansowej, ale dopuścił do wykonania takich czynności – art. 18c pkt 12 u.n.d.f.p.). Dokonywanie tego rodzaju czynności przez nieupoważnionych pracowników jest zaniedbaniem kontroli zarządczej. Oznacza, że gospodarować środkami i mieniem publicznym może w jednostce każdy, bo kierownik, przez nieustalenie i nieprzestrzeganie procedur, dopuszcza do tego.

2. Zdolności dyscyplinarnej nie ogranicza pełnienie funkcji, z którymi związany jest przywilej immunitetu, np. funkcji posła na Sejm, sędziego, prokuratora. Immunitet formalny obejmuje odpowiedzialność karną i odpowiedzialność za wykroczenia. Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych nie ma takiego charakteru³⁵.
3. Zdolność do poniesienia odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych należy oceniać na dzień, w którym miało miejsce naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Fakt, że po naruszeniu dyscypliny finansów publicznych osoba odpowiedzialna przestała pracować w danej jednostce sektora finansów publicznych lub w ogóle w sektorze czy przeszła na emeryturę, nie wpływa na zdolność dyscyplinarną. Dalej podlega ona odpowiedzialności.

³⁵ Por. orzeczenia GKO: z 8.02.2010 r., BDF1/4900/96/97/09/3394, LEX nr 794558, oraz z 2.12.2010 r., BDF1/4900/100/110/10/2685, LEX nr 794486.

- 4. Odpowiedzialność kierownika jednostki.** Odpowiedzialność kierownika jednostki wynika z art. 53 ust. 1 u.f.p. Zgodnie z tym przepisem kierownik jednostki sektora finansów publicznych jest odpowiedzialny za całość gospodarki finansowej tej jednostki.

Pojęcie gospodarki finansowej nie zostało wprost zdefiniowane w ustawie o finansach publicznych. Po dokonaniu wykładni funkcjonalnej można stwierdzić, że gospodarka finansowa obejmuje wszystkie procesy w jednostce, począwszy od planowania budżetu, przez jego wykonanie (w tym zaciąganie zobowiązań, dokonywanie wydatków, odpłacanie danin publicznych), po sprawozdawczość. Gospodarka finansowa powinna być prowadzona na podstawie przepisów prawa, w tym celowo i oszczędnie. Oczywiście złamanie niektórych zasad nie będzie skutkowało naruszeniem dyscypliny finansów publicznych, gdyż nie są one przewidziane w katalogu czynów zabronionych (nie jest naruszeniem dyscypliny finansów publicznych działanie lub zaniechanie niezdefiniowane w art. 5–18c u.n.d.f.p.).

Odpowiedzialność kierownika jednostki nie jest automatyczna. Do jej poniesienia konieczne jest przypisanie winy. Nie można jej przypisać, jeżeli naruszenia nie można było uniknąć mimo dołożenia staranności wymaganej od osoby odpowiedzialnej za wykonanie obowiązku, którego niewykonanie lub nienależyte wykonanie stanowi czyn naruszający dyscyplinę finansów publicznych. Z dotychczasowego orzecznictwa nie wynika czytelny wzorzec zachowania kierownika jednostki sektora finansów publicznych. Mimo to warto odnotować, że dotychczasowe orzeczenia wskazują m.in., że obowiązkiem kierownika jest – co nie powinno budzić wątpliwości – znajomość przepisów określających funkcjonowanie jednostki, którą kieruje:

- niewiedza nie zwalnia od odpowiedzialności. Nie można tłumaczyć się nieznajomością przepisów finansowych, argumentując, że kierownik tylko podpisuje sprawozdanie, a przygotowuje je ktoś inny. Podpisu-

jąc, kierownik potwierdza, że się zgadza i odpowiada za informacje przedstawione w dokumencie³⁶;

- „Obwiniony powinien znać obowiązujące terminy składania sprawozdań i je składać. Ponadto przed podpisaniem sprawozdań powinien upewnić się, że są one zgodne z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej. Skoro tego nie uczynił, co wprost wynika z jego oświadczeń, a okazało się, że sprawozdania nie zostały złożone w terminie a dane wykazane w sprawozdaniach są niezgodne z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej, to przypisanie mu winy i odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych musi być uznane za w pełni zgodne z prawem”³⁷;
- „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”³⁸.

5. Naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest niewykonanie lub nienależyte wykonanie przez kierownika jednostki sektora finansów publicznych obowiązków w zakresie kontroli zarządczej w jednostce sektora finansów publicznych, jeżeli miało ono wpływ na:

- uszczuplenie wpływów należnych tej jednostce, Skarbowi Państwa lub jednostce samorządu terytorialnego;
- dokonanie wydatku powodującego przekroczenie kwoty wydatków ustalonej w planie finansowym jednostki;
- zaciągnięcie zobowiązania bez upoważnienia określonego ustawą budżetową, uchwałą budżetową lub planem finansowym albo z przekroczeniem zakresu tego upoważnienia lub z naruszeniem przepisów

³⁶ Por. wyrok NSA z 14.11.2014 r., II GSK 1533/13, LEX nr 1769684.

³⁷ Orzeczenie GKO z 5.11.2019 r., BDF1.4800.77.2019, LEX nr 3107083.

³⁸ Orzeczenie GKO z 15.06.2015 r., BDF1.4800.28.2015, LEX nr 2071026.

dotyczących zaciągania zobowiązań przez jednostkę sektora finansów publicznych;

- niewykonanie w terminie zobowiązania jednostki, w tym obowiązku zwrotu należności celnej, podatku, nadpłaty lub nienależnie opłaconych składek na ubezpieczenie społeczne lub zdrowotne;
- udzielenie zamówienia publicznego wykonawcy, który nie został wybrany w trybie określonym w przepisach o zamówieniach publicznych;
- zawarcie umowy ramowej bez przeprowadzenia postępowania w trybie określonym w przepisach o zamówieniach publicznych;
- zawarcie umowy w sprawie zamówienia publicznego lub umowy ramowej z naruszeniem przepisów o zamówieniach publicznych dotyczących formy pisemnej umowy, okresu, na który umowa może być zawarta, lub – w przypadku wniesienia odwołania – terminu jej zawarcia;
- niewyłączenie z postępowania o udzielenie zamówienia publicznego osoby podlegającej wyłączeniu z takiego postępowania na podstawie przepisów o zamówieniach publicznych;
- unieważnienie postępowania o udzielenie zamówienia publicznego z naruszeniem przepisów o zamówieniach publicznych określających przesłanki unieważnienia tego postępowania;
- zawarcie umowy koncesji na roboty budowlane lub usługi z koncesjonariuszem, który nie został wybrany zgodnie z przepisami o umowie koncesji na roboty budowlane lub usługi;
- zawarcie umowy koncesji na roboty budowlane lub usługi z naruszeniem przepisów o umowie koncesji na roboty budowlane lub usługi dotyczących formy pisemnej umowy, okresu, na który umowa może być zawarta, lub – w przypadku wniesienia odwołania na czynność wyboru najkorzystniejszej oferty – terminu jej zawarcia;
- unieważnienie postępowania o zawarcie umowy koncesji na roboty budowlane lub usługi z naruszeniem przepisów o umowie koncesji na roboty budowlane lub usługi;
- dokonanie, w zakresie gospodarki finansowej lub w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego lub przygotowaniu tego postępowania albo w postępowaniu o zawarcie umowy koncesji na roboty

- budowlane lub usługi, czynności naruszającej dyscyplinę finansów publicznych przez osobę nieupoważnioną do wykonania tej czynności;
- działanie lub zaniechanie skutkujące zapłatą ze środków publicznych kary, grzywny lub opłaty stanowiącej sankcję finansową, do których stosuje się przepisy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (art. 18c).

Analizując konstrukcję przepisu, należy zwrócić uwagę, że o naruszeniu możemy mówić dopiero wtedy, gdy określona nieprawidłowość powstała, bo kierownik jednostki sektora finansów publicznych wykonywał lub nienależycie wykonywał kontrolę zarządczą – niewłaściwie zarządzał jednostką. Przepis wskazuje wprost, że odpowiedzialnym za to naruszenie jest kierownik jednostki sektora finansów publicznych. Taką interpretację potwierdza wyrok WSA w Warszawie z 14.05.2012 r., V SA/Wa 216/12³⁹, zgodnie z którym: „Kierownik jednostki nie wyzbywa się odpowiedzialności w zakresie kontroli zarządczej przez upoważnienie pracowników tej jednostki do czynności w zakresie kontroli zarządczej. Kierownik jednostki, nawet gdy skutecznie przekazuje określone uprawnienia i obowiązki swoim pracownikom to nie wyzbywa się odpowiedzialności za brak kontroli zarządczej. Przeciwna teza byłaby sprzeczna z obowiązującymi przepisami i prowadziłaby do wniosku, że kierownik jednostki może tak ukształtować regulaminy i upoważnienia w jednostce, że za nic nie będzie ponosił odpowiedzialności”.

Szczególnego podkreślenia wymaga odpowiedzialność kierownika jednostki, który dopuszcza do dokonywania czynności w zakresie gospodarki finansowej lub zamówień publicznych przez nieupoważnionego pracownika, a skutkiem działań pracownika jest naruszenie dyscypliny finansów publicznych (art. 18c ust. 1 pkt 12). Dobrym przykładem przybliżającym tę kwestię może być orzeczenie GKO z 19.03.2018 r., BDF1.4800.84.2017⁴⁰. Burmistrzowi zarzucono m.in. popełnienie naruszenia określonego w art. 18c ust. 1 pkt 12 u.n.d.f.p. polegającego na

³⁹ LEX nr 1297705.

⁴⁰ LEX nr 2490877.

niewykonaniu lub nienależytym wykonaniu przez kierownika jednostki sektora finansów publicznych obowiązków w zakresie kontroli zarządczej w jednostce sektora finansów publicznych, które miało wpływ na dokonanie w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego i przygotowaniu tego postępowania czynności naruszającej dyscyplinę finansów publicznych w rozumieniu art. 17 ust. 1 pkt 2 oraz art. 17 ust. 1b pkt 1 przez osobę nieupoważnioną do czynności związanych z udzieleniem zamówień publicznych. Nieupoważniony przez burmistrza jego II zastępcą m.in.:

- ustalił wartość dwóch robót budowlanych w takiej wysokości, że wartość szacunkową każdego zadania określono poniżej kwoty 30 000 euro. Powyższe działanie było sprzeczne z przepisami art. 7 ust. 3 i art. 32 ust. 1 obowiązującej wówczas ustawy z 29.01.2004 r. – Prawo zamówień publicznych⁴¹;
- udzielił 8 i 16.07.2015 r. dwóch zamówień na roboty budowlane realizowane w jednym budynku (dwie umowy z firmą o łącznej wartości 197 953,00 zł, tj. 46 687,00 euro brutto) bez stosowania przepisów ówczesnej ustawy – Prawo zamówień publicznych, co stanowiło naruszenie przepisów art. 44 ust. 4 u.f.p. w zw. z art. 4 pkt 8 i art. 10 ustawy z 29.01.2004 r. – Prawo zamówień publicznych;
- udzielił 30.07.2015 r. dwóch zamówień na roboty budowlane realizowane w jednym budynku (dwie umowy z firmą o łącznej wartości 298 000,00 zł, tj. 70 534,21 euro brutto) bez stosowania przepisów ówczesnej ustawy – Prawo zamówień publicznych, co stanowiło naruszenie przepisów art. 44 ust. 4 u.f.p. w zw. z art. 4 pkt 8 i art. 10 ustawy z 29.01.2004 r. – Prawo zamówień publicznych.

Główna Komisja Orzekająca oceniła, że gdyby burmistrz właściwie zorganizował system kontroli zarządczej w kierowanej przez siebie jednostce, zapobiegłby w ten sposób powtarzającym się naruszeniom dyscypliny finansów publicznych związanym z kilkakrotnym, a nie jednorazowym udzieleniem zamówienia publicznego z jawnym lekceważeniem obowiązku stosowania przepisów wówczas obowiązującej ustawy – Prawo

⁴¹ Dz.U. z 2019 r. poz. 1843 ze zm.

zamówień publicznych. Komisja podkreśliła, że w sprawie chodzi o czynności realizowane przez zastępcę kierownika jednostki (zastępcę burmistrza) oraz o udzielenie przez niego zamówień publicznych znacznej wartości z naruszeniem podstawowych zasad zamówień publicznych (zakaz dzielenia zamówień na części w celu uniknięcia procedur przewidzianych w ustawie – Prawo zamówień publicznych). Jednocześnie GKO stwierdziła, że o ile zasadne mogłoby być powołanie się na okoliczność, że burmistrz nie ma możliwości bezpośredniego kontrolowania każdego pracownika, o tyle nie można tego powiedzieć w odniesieniu do realizacji obowiązków przez jego zastępców, i to w przypadku zamówień publicznych na poważne kwoty. Komisja odniosła się także do istoty kontroli zarządczej, podkreślając, że „na tym właśnie polega kontrola zarządcza. Nie chodzi bowiem o samo rozdzielenie zadań – co oczywiście jest kwestią istotną, ale nie wystarczającą do uznania, że obowiązki w zakresie tej kontroli zostały zrealizowane należycie. Chodzi przede wszystkim o to, by sprawdzać, w jaki sposób obowiązki te są realizowane”.

6. Kierownik jednostki może odpowiadać jako tzw. kierownik zamawiającego (art. 7 pkt 7 p.z.p.). Zgodnie z tym przepisem kierownikiem zamawiającego jest osoba lub organ, który zgodnie z obowiązującymi przepisami, statutem lub umową jest uprawniony do zarządzania zamawiającym, z wyłączeniem pełnomocników ustanowionych przez zamawiającego. W jednostkach sektora finansów publicznych kierownikiem zamawiającego jest kierownik jednostki (w rozumieniu art. 53 ust. 1 u.f.p.). W jednostkach administracji publicznej, w których utworzono stanowisko dyrektora generalnego, funkcja kierownika zamawiającego jest sprawowana przez dyrektora generalnego.

Kierownik zamawiającego odpowiada za przygotowanie i przeprowadzenia postępowania o udzielenie zamówienia publicznego (art. 52 p.z.p.). Tego przepisu nie można jednak automatycznie utożsamiać z odpowiedzialnością za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Przyjęcie odpowiedzialności zawsze wymaga dokładnego przeanalizowania procedur obowiązujących w jednostce, w tym dotyczących udzielo-

nych upoważnień, oraz regulacji odnoszących się do komisji przetargowej i obowiązków powierzonych i przyjętych przez jej poszczególnych członków.

Należy pamiętać, że osoby inne niż kierownik zamawiającego odpowiadają za przygotowanie i przeprowadzenie postępowania o udzielenie zamówienia w zakresie, w jakim pisemnie powierzono im czynności w postępowaniu oraz czynności związane z przygotowaniem postępowania.

Kierownik zamawiającego ma obowiązek powołania komisji przetargowej (podmiot kolegialny o charakterze pomocniczym), jeśli wartość zamówienia jest równa lub przekracza progi unijne. W pozostałych przypadkach decyzja w sprawie powołania komisji przetargowej należy do kierownika zamawiającego. Kierownik zamawiającego określa organizację, skład, tryb pracy oraz zakres obowiązków członków komisji przetargowej. Celem jest zapewnienie sprawności działania i przejrzystości prac, w tym, indywidualizacji odpowiedzialności jej członków za wykonywane czynności.

Od powierzenia określonych czynności komisji przetargowej należy odróżnić powierzenie ich konkretnej osobie – pracownikowi zamawiającego. Powierzenie czynności pracownikowi skutkuje ich wykonywaniem przez konkretną osobę wskazaną przez kierownika. Natomiast powierzenie czynności komisji ma na celu realizację czynności przez zespół wieloosobowy, który działa kolegialnie. „Należy zatem odróżnić odpowiedzialność pracownika powstającą na podstawie art. 52 ust. 2 zd. 2 p.z.p., gdzie wymagane jest zindywidualizowane powierzenie czynności konkretnej osobie od odpowiedzialności członka komisji przetargowej, który realizuje obowiązki powierzone komisji przetargowej – zespołowi doradczemu powołanemu przez kierownika w składzie co najmniej trzyosobowym”⁴².

⁴² *Prawo zamówień publicznych. Komentarz*, red. H. Nowak, M. Winiarz, Warszawa 2021, s. 228.

7. Analizując odpowiedzialność kierownika jednostki, nie można także zapomnieć o niektórych regulacjach ustaw samorządowych (art. 10a u.s.g., art. 6a ustawy z 5.06.1998 r. o samorządzie powiatowym⁴³, art. 8c ustawy z 5.06.1998 r. o samorządzie województwa⁴⁴ w zw. z art. 53 ust. 5 u.f.p.). Przewidziano w nich możliwość zapewnienia wspólnej obsługi, w szczególności administracyjnej, finansowej i organizacyjnej, dla jednostek obsługiwanych. O wspólnej obsłudze decyduje organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego, a osoby prawne mogą do niej przystąpić na podstawie porozumienia. W przypadku skorzystania z tego rozwiązania odpowiedzialność będzie spoczywała na kierowniku jednostki obsługującej. Jej zakres będzie zależał od obowiązków przekazanych mu uchwałą albo porozumieniem. Dlatego każdorazowo należy analizować ich postanowienia.

Jednostkami obsługiwanymi mogą być – gminne, powiatowe lub wojewódzkie – samorządowe jednostki organizacyjne zaliczane do sektora finansów publicznych, instytucji kultury, inne zaliczane do sektora finansów publicznych osoby prawne utworzone na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych, z wyłączeniem przedsiębiorstw, instytutów badawczych, banków i spółek prawa handlowego.

8. Wyłączenie odpowiedzialności kierownika jednostki może wynikać z ustawy lub upoważnienia konkretnego pracownika jednostki do wykonywania określonych obowiązków w zakresie gospodarki finansowej. Zgodnie z art. 53 ust. 2 u.f.p. kierownik jednostki może powierzyć określone obowiązki w zakresie gospodarki finansowej pracownikom jednostki, a ich przyjęcie powinno być potwierdzone dokumentem w formie odrębnego imiennego upoważnienia albo wskazania w regulaminie organizacyjnym tej jednostki.

W przypadku regulaminu organizacyjnego jego treść powinna jednoznacznie wskazywać, komu konkretnie dane obowiązki zostały powie-

⁴³ Dz.U. z 2020 r. poz. 920 ze zm.

⁴⁴ Dz.U. z 2020 r. poz. 1668 ze zm.

rzony, np. dyrektor/kierownik komórki finansowej odpowiada za dochodzenie należności jednostki. Wtedy jest jasne, że osoba pełniąca funkcję dyrektora takiej komórki jest w okresie pełnienia tej funkcji odpowiedzialna np. za dochodzenie należności jednostki. Należy bowiem przyjąć, iż osoba pełniąca taką funkcję zna regulamin organizacyjny czy zarządzenia kierownika jednostki dotyczące obszaru, którym kieruje lub współzarządza. Mimo – jak mogłoby się wydawać – racjonalności tego twierdzenia zdarzały się w orzecznictwie GKO rozstrzygnięcia, które kwestionowały ten sposób rozumowania. Przykładowo, z orzeczenia GKO z 21.01.2010 r., BDF1/4900/76/77/RN-15/09/41⁴⁵, które dotyczyło głównej księgowej, wynika, że „w aktach sprawy nie ma żadnego dokumentu, spełniającego ustawowe wymogi prawidłowego powierzenia Obwinionej i przyjęcia przez nią obowiązków kierownika jednostki w zakresie prowadzenia inwentaryzacji, tj. stwierdzonego w formie pisemnej przyjęcia odpowiedzialności, imiennego upoważnienia albo wskazania w regulaminie organizacyjnym jednostki. Wymogów tych nie spełnia zarządzenie (...) Wójta Gminy (...) w sprawie wprowadzenia instrukcji dotyczącej inwentaryzacji aktywów i pasywów (którego *notabene* Obwiniona nie podpisała)”.

Trudniej, szczególnie w przypadku większych jednostek, byłoby powierzyć określone czynności i odpowiedzialność za nie pracownikom jednostki niepełniącym funkcji kierowniczych. Dlatego powierzenie konkretnych obowiązków pracownikowi przez kierownika jednostki najczęściej jest dokonane w odrębnym dokumencie upoważnienia. Z dokumentu powinno też wprost wynikać, że nie chodzi o wykonywanie czynności, lecz wykonywanie określonych obowiązków. Z dokumentu powinna wynikać data powierzenia i osoba, która obowiązki powierza (kierownik jednostki). Trzeba pamiętać, że aby powierzenie obowiązków było skuteczne, umocowany i wskazany z imienia i nazwiska pracownik powinien potwierdzić, że przyjmuje upoważnienie – zapoznał się z dokumentem (podpis umocowanego i data).

⁴⁵ BO.

9. Określone obowiązki z zakresie gospodarki finansowej na mocy odrębnych przepisów wykonuje m.in. dyrektor generalny w służbie cywilnej czy główny księgowy w jednostkach sektora finansów publicznych. Wyjątkiem od generalnej zasady odpowiedzialności kierownika jednostki za całość gospodarki finansowej kształtują przepisy regulujące służbę cywilną, dotyczące obowiązków i odpowiedzialności dyrektora generalnego. Dyrektor generalny podlega bezpośrednio kierownikowi jednostki. Stanowisko to jest tworzone w służbie cywilnej w: Kancelarii Prezesa Rady Ministrów, urzędzie ministra, urzędzie przewodniczącego komitetu wchodzącego w skład Rady Ministrów, urzędzie centralnego organu administracji rządowej oraz w urzędzie wojewódzkim.

Dyrektor generalny realizuje obowiązki związane m.in. z gospodarowaniem mieniem urzędu, w tym zlecaniem usług i dokonywaniem zakupów dla urzędu oraz zapewnieniem prowadzenia ewidencji majątku urzędu, wykonywaniem kompetencji kierownika zamawiającego w rozumieniu Prawa zamówień publicznych, reprezentowaniem Skarbu Państwa w zakresie i na zasadach określonych w ustawie z 16.12.2016 r. o zasadach zarządzania mieniem państwowym⁴⁶, sprawowaniem nadzoru nad prowadzeniem kontroli i audytu wewnętrznego w urzędzie. Bez dodatkowego upoważnienia może on podlegać odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych m.in. w przypadku dokonywania zakupów dóbr i usług (wykonuje zadania kierownika zamawiającego).

10. Stanowisko głównego księgowego wiąże się z wykonywaniem wielu obowiązków określonych wprost w ustawie o finansach publicznych. Główny księgowy jest pracownikiem jednostki sektora finansów publicznych, któremu kierownik powierzył obowiązki i odpowiedzialność w zakresie:
- prowadzenia rachunkowości jednostki;
 - wykonywania dyspozycji środkami pieniężnymi;

⁴⁶ Dz.U. z 2020 r. poz. 735 ze zm.

- dokonywania wstępnej kontroli: zgodności operacji gospodarczych i finansowych z planem finansowym oraz kompletności i rzetelności dokumentów dotyczących operacji gospodarczych i finansowych.

Samoistna (wynikająca z faktu pełnienia funkcji) odpowiedzialność głównego księgowego może być poniesiona tylko za popełnienie naruszenia określonego w art. 18b u.n.d.f.p., polegającego na niedokonaniu lub nienależytym dokonaniu wstępnej kontroli zgodności operacji gospodarczej lub finansowej z planem finansowym lub kompletności i rzetelności dokumentów dotyczących takiej operacji, jeżeli miało ono wpływ na:

- 1) dokonanie wydatku powodującego przekroczenie kwoty wydatków ustalonej w planie finansowym jednostki sektora finansów publicznych;
- 2) zaciągnięcie zobowiązania niemieszczącego się w planie finansowym jednostki sektora finansów publicznych.

Kontrola wstępna sprawowana przez głównego księgowego ma charakter uprzedni. Jest dokonywana przed wykonaniem decyzji o zadysponowaniu środkami publicznymi. Dowodem dokonania wstępnej kontroli zgodności operacji gospodarczych i finansowych z planem finansowym oraz kompletności i rzetelności dokumentów dotyczących operacji gospodarczych i finansowych jest podpis złożony przez głównego księgowego na dokumentach dotyczących danej operacji. Złożenie przez głównego księgowego podpisu na fakturze oznacza, że:

- nie zgłasza on zastrzeżeń do oceny prawidłowości merytorycznej operacji,
- nie zgłasza zastrzeżeń do formalno-rachunkowej rzetelności dokumentów,
- zobowiązania (wydatki) wynikające z operacji mieszczą się w planie finansowym i jednostka posiada środki na ich pokrycie.

Jeśli główny księgowy:

- nie dokona takiej kontroli lub potwierdzi, że środki są dostępne w planie finansowym w określonej wysokości mimo ich faktycznego braku,

– zostanie dokonany wydatek lub zaciągnięte zobowiązanie ponad kwoty ustalone w planie finansowym

wówczas odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych poniesie nie kierownik jednostki czy upoważniony przez niego pracownik, który dokona wydatku, lecz główny księgowy, który zaniedbał lub nienależycie wypełnił obowiązki związane z kontrolą finansową.

Główny księgowy może też ponieść odpowiedzialność za inne naruszenie dyscypliny finansów publicznych, ale tylko wtedy, jeśli był upoważniony do wykonywania określonych obowiązków, a ich nieprawidłowe wykonanie skutkowało popełnieniem czynu naruszającego dyscyplinę.

11. Na uwagę zasługuje także podmiotowy zakres odpowiedzialności w przypadku naruszenia dyscypliny finansów publicznych polegającego na wykazaniu w sprawozdaniu danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej. Zgodnie z rozstrzygnięciem sądu administracyjnego odpowiedzialność z tego tytułu nie może być powierzona pracownikowi jednostki i może ją ponieść tylko jej kierownik. W ocenie sądu wykazanie danych w sprawozdaniu budżetowym ma miejsce dopiero w momencie podpisania sprawozdania, a kierownik jednostki nie może skutecznie przenieść czy ograniczyć zakresu upoważnienia⁴⁷. Pracownik przygotowujący sprawozdanie, w tym główny księgowy, mógłby odpowiadać za jego wadliwe przygotowanie (w katalogu naruszeń dyscypliny finansów publicznych nie ma takiego czynu), ale nie za naruszenie, o którym mowa w art. 18 pkt 2 u.n.d.f.p. Orzecznictwo GKO w tym zakresie jest jednolite od momentu wydania powyższego wyroku przez WSA w Warszawie. Przykładowo w orzeczeniu z 12.10.2020 r., BDF1.4800.89.2019⁴⁸ GKO stwierdziła, że „należy przypomnieć, że sprawozdanie z procesów obejmujących gospodarkę finansową jednostki jest kreowane przez złożony na stosownym dokumencie podpis kierownika jednostki. Do czasu złożenia tego podpisu można mówić o istnieniu projektu sprawozdania – z reguły przygotowanego przez pracowników

⁴⁷ Wyrok WSA w Warszawie z 26.04.2010 r., V SA/Wa 103/10, LEX nr 590598.

⁴⁸ LEX nr 3105715.

działu księgowego jednostki. Skoro sprawozdanie rozpoczyna swój byt prawny w momencie jego podpisania to jest oczywiste, że za jego treść może odpowiadać wyłącznie osoba je podpisująca”.

12. Odpowiedzialności podlegają konkretne osoby, które wchodzi w skład organu wykonującego budżet lub plan finansowy jednostki sektora finansów publicznych albo organu zarządzającego podmiotu niezaliczanego do sektora finansów publicznych, któremu przekazano do wykorzystania lub dysponowania środki publiczne, lub zarządzającego mieniem tych jednostek lub podmiotów. Konkretna osoba uczestnicząca w podejmowaniu uchwały zawierającej polecenie lub upoważnienie do popełnienia czynu naruszającego dyscyplinę finansów publicznych może się uchylić od odpowiedzialności, jeżeli zgłosi sprzeciw do uchwały (na piśmie albo ustnie do protokołu). Za sprzeciw uważa się także głosowanie przeciwko uchwale w przypadku głosowania imiennego.
13. Odpowiedzialności podlegają również 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. Możliwość taka została potwierdzona w wyroku WSA w Warszawie z 5.09.2007 r., V SA/Wa 495/07⁴⁹. *De facto* odpowiedzialność może być poniesiona w przypadku naruszeń dyscypliny finansów publicznych polegających na:
 - wydatkowaniu dotacji niezgodnie z przeznaczeniem określonym przez udzielającego dotacji;
 - nierozliczeniu w terminie otrzymanej dotacji;
 - niedokonaniu w terminie zwrotu dotacji w należnej wysokości.

⁴⁹ LEX nr 374351.

Ratio legis objęcia tych osób podmiotowym zakresem odpowiedzialności nadal wywołuje kontrowersje, m.in. z punktu widzenia efektywności takiego postępowania⁵⁰.

14. Katalog podmiotowy określony w art. 4a u.n.d.f.p. dotyczy naruszeń dyscypliny finansów publicznych zdefiniowanych w art. 13 u.n.d.f.p. (enumeratywnie wyliczone nieprawidłowości w zakresie gospodarowania środkami europejskimi). Ten zabieg od początku budził kontrowersje, gdyż zgodnie z ustawą o finansach publicznych środki objęte dyspozycją art. 4a i 13 u.n.d.f.p. są środkami publicznymi. Wprowadzenie komentowanego „rozdzielenia” jest przykładem swoistej kazuistyki, która zamiast rozjaśniać – komplikuje.
15. *De facto* odpowiedzialność za gospodarowanie środkami unijnymi jest potencjalnie szersza. Wystarczy, aby osoba była zobowiązana lub upoważniona do określonych działań. Natomiast w przypadku środków krajowych powierzenie określonych obowiązków musi wynikać wprost z udzielonego upoważnienia. Nie wskazano jednak, w jakiej formie czy upoważnienie powinno być ustalone. Oznacza to, że mogą to być np. umowy, porozumienia oraz regulacje wewnętrzne obowiązujące w danej jednostce.

Art. 5. [Naruszenia w zakresie ustalania, pobierania, dochodzenia i umarzania należności]

1. Naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest:

- 1) **nieustalenie należności Skarbu Państwa, jednostki samorządu terytorialnego lub innej jednostki sektora finansów publicz-**

⁵⁰ Por. A. Ostrowska, *Dylemat ponoszenia odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych przez podmioty nienależące do sektora finansów publicznych* [w:] *Dyscyplina finansów publicznych. Doktryna, orzecznictwo, praktyka*, red. M. Smaga, M. Winiarz, Warszawa 2015, s. 414 i n., czy W. Robaczyński *Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych – wybrane zagadnienia systemowe* [w:] *Dyscyplina finansów publicznych. Doktryna, orzecznictwo, praktyka*, red. M. Smaga, M. Winiarz, Warszawa 2015, s. 414 i n.

nych albo ustalenie takiej należności w wysokości niższej niż wynikająca z prawidłowego obliczenia;

- 2) niepobranie lub niedochodzenie należności Skarbu Państwa, jednostki samorządu terytorialnego lub innej jednostki sektora finansów publicznych albo pobranie lub dochodzenie tej należności w wysokości niższej niż wynikająca z prawidłowego obliczenia;
- 3) niezgodne z przepisami umorzenie należności Skarbu Państwa, jednostki samorządu terytorialnego lub innej jednostki sektora finansów publicznych, odroczenie jej spłaty lub rozłożenie spłaty na raty albo dopuszczenie do przedawnienia tej należności;
- 4) (uchylony).

2. (uchylony).

3. Przepisy ust. 1 nie mają zastosowania do należności z tytułu składek, do poboru których są obowiązani Zakład Ubezpieczeń Społecznych i Prezes Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego.

4. Nie stanowi naruszenia dyscypliny finansów publicznych, o którym mowa w ust. 1, wykonanie wiążącej ugody.

1. Zgodnie z art. 5 u.n.d.f.p. naruszeniem dyscypliny finansów publicznych są nieprawidłowości związane z ustalaniem, pobieraniem, dochodzeniem, umarzaniem należności Skarbu Państwa, jednostki samorządu terytorialnego lub innej jednostki sektora finansów publicznych.

Przepis, który nie zawiera w swojej treści ograniczeń, dotyczy wszelkiego rodzaju należności – wynikających z przepisów prawa, ustalanych lub określanych w drodze decyzji, wynikających ze stosunków cywilnoprawnych, w tym należności głównej, odsetek, kar umownych, należności wynikających z czynów zabronionych.

2. Regulacja dotyczy należności Skarbu Państwa, jednostki samorządu terytorialnego lub innej jednostki sektora finansów publicznych.

Interpretacja komentowanego przepisu wymaga uprzedniego zdefiniowania niektórych pojęć: Skarbu Państwa, jednostki samorządu terytorialnego lub innej jednostki sektora finansów publicznych.

Norma art. 34 k.c. stanowi, iż Skarb Państwa jest osobą prawną, w stosunkach cywilnoprawnych jest podmiotem praw i obowiązków, które dotyczą mienia państwowego nie należącego do innych państwowych osób prawnych.

Zasady zarządzania mieniem państwowym określa ustawa z 16.12.2016 r. o zasadach zarządzania mieniem państwowym⁵¹. Skarb Państwa reprezentowany jest przez kierowników urzędów państwowych. Kierownicy urzędów reprezentują Skarb Państwa w zakresie nabytego i powierzzonego jednostkom, którymi kierują, mienia Skarbu Państwa oraz w zakresie zadań urzędów. Skarb Państwa może być też reprezentowany przez Prokuratorię Generalną Rzeczypospolitej Polskiej. W świetle przepisów przywołanej ustawy Prokuratoria Generalna Rzeczypospolitej Polskiej stoi na straży praw i interesów Rzeczypospolitej Polskiej, w tym praw i interesów Skarbu Państwa, oraz mienia państwowego nienależącego do Skarbu Państwa.

Prezes Prokuratorii Generalnej Rzeczypospolitej Polskiej, m.in.:

- prowadzi ewidencję podmiotów, w szczególności państwowych jednostek organizacyjnych, którym przysługuje prawo wykonywania uprawnień wynikających z praw majątkowych Skarbu Państwa lub do działania w imieniu Skarbu Państwa;
- prowadzi zbiorczą ewidencję mienia Skarbu Państwa.

Stosownie do art. 164 i art. 165 Konstytucji RP podstawową jednostką samorządu terytorialnego jest gmina. Inne jednostki samorządu regionalnego albo lokalnego i regionalnego określa ustawa. Gmina wykonuje wszystkie zadania samorządu terytorialnego niezastrzeżone dla innych jednostek samorządu terytorialnego. Jednostki samorządu terytorialne-

⁵¹ Dz.U. z 2020 r. poz. 735 ze zm.

go mają osobowość prawną. Przysługują im prawo własności i inne prawa majątkowe. Samodzielność jednostek samorządu terytorialnego podlega ochronie sądowej.

Jednostki samorządu terytorialnego działają poprzez swoje organy. Organami gminy są rada gminy, która ma kompetencje stanowiące i kontrolne, oraz – w zależności od wielkości gminy – wójt, burmistrz lub prezydent miasta sprawujący władzę wykonawczą. Organami powiatu są rada powiatu i zarząd powiatu ze starostą jako przewodniczącym. Organami województwa są natomiast sejmik i zarząd, któremu przewodniczy marszałek województwa.

Sektor finansów publicznych tworzą wymienione w art. 9 u.f.p.:

- 1) organy władzy publicznej, w tym organy administracji rządowej, organy kontroli państwowej i ochrony prawa oraz sądy i trybunały;
- 2) jednostki samorządu terytorialnego oraz ich związki;
- 2a) związki metropolitalne;
- 3) jednostki budżetowe;
- 4) samorządowe zakłady budżetowe;
- 5) agencje wykonawcze;
- 6) instytucje gospodarki budżetowej;
- 7) państwowe fundusze celowe;
- 8) Zakład Ubezpieczeń Społecznych i zarządzane przez niego fundusze oraz Kasa Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego i fundusze zarządzane przez Prezesa Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego;
- 9) Narodowy Fundusz Zdrowia;
- 10) samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej;
- 11) uczelnie publiczne;
- 12) Polska Akademia Nauk i tworzone przez nią jednostki organizacyjne;
- 13) państwowe i samorządowe instytucje kultury;
- 14) inne państwowe lub samorządowe osoby prawne utworzone na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicz-

nych, z wyłączeniem przedsiębiorstw, instytutów badawczych, instytutów działających w ramach Sieci Badawczej Łukasiewicz, banków oraz spółek prawa handlowego.

3. Podmiot zobowiązany do ustalenia, pobrania lub dochodzenia należności lub uprawniony do czynności wskazanych w art. 5 ust. 1 pkt 3 u.n.d.f.p nie musi być tym, któremu należność przypada. Obowiązek działania związany jest z istnieniem norm prawnych określających, na jakich warunkach ma nastąpić, a nie z posiadaniem statusu wierzyciela.

Przykładowo, ustawa z 7.09.2007 r. o pomocy osobom uprawnionym do alimentów⁵² przewiduje działania organu właściwego dłużnika (wójta, burmistrza lub prezydenta miasta właściwego ze względu na miejsce zamieszkania dłużnika alimentacyjnego) oraz organu właściwego wierzyciela (wójta, burmistrza lub prezydenta miasta właściwego ze względu na miejsce zamieszkania osoby uprawnionej). Organ właściwy wierzyciela występuje z wnioskiem do organu właściwego dłużnika o podjęcie działań wobec dłużnika alimentacyjnego (art. 3 ust. 5 powołanej ustawy). Realizacja czynności może być przekazana do jednostki organizacyjnej gminy, np. do ośrodka pomocy społecznej. Osoby zobowiązane w gminnym ośrodku pomocy społecznej (realizującym zadania z zakresu pomocy społecznej), które zaniechały działań windykacyjnych wobec dłużników alimentacyjnych – nie wystawiając tytułów wykonawczych na należność główną i odsetki, wyczerpują znamiona naruszenia z art. 5 ust. 1 u.n.d.f.p.

Prowadzenie postępowania wobec dłużników alimentacyjnych wynikające z przywołanej wyżej ustawy wiąże się z koniecznością zachowania pewnych procedur i kolejności podejmowanych działań. Wśród działań wymienić można: wzywanie dłużników alimentacyjnych na wywiady alimentacyjne, przekazanie do organu właściwego dłużnika informacji po wywiadzie, zobowiązanie dłużnika alimentacyjnego do zarejestrowania się w Powiatowym Urzędzie Pracy, informowanie Powiatowego

⁵² Dz.U. z 2021 r. poz. 877 ze zm.

Urzędu Pracy o potrzebie aktywizacji zawodowej dłużnika alimentacyjnego, wysyłanie wniosków do organu właściwego dłużnikowi o podjęciu działań, przekazywanie komornikowi sądowemu informacji o dłużniku alimentacyjnym po wywiadzie, wniosek do komornika o podjęcie odpowiednich działań w celu ustalenia obecnego miejsca zamieszkania dłużnika, zawiadomienie o wszczęciu postępowania przed wydaniem decyzji w sprawie zwrotu należności z tytułu otrzymanych przez osobę uprawnioną świadczeń z funduszu alimentacyjnego, wydawanie decyzji w sprawie zwrotu należności z tytułu otrzymanych przez osobę uprawnioną świadczeń z funduszu alimentacyjnego.

4. Ustawodawca w art. 42 ust. 5 u.f.p. przewidział, że jednostki sektora finansów publicznych są zobowiązane do ustalania przypadających im należności pieniężnych, w tym mających charakter cywilnoprawny, oraz terminowego podejmowania w stosunku do zobowiązanych czynności zmierzających do wykonania zobowiązania.

W toku wykonywania budżetu państwa obowiązuje zasada, iż ustalanie, pobieranie i odprowadzanie dochodów budżetu państwa następuje na zasadach i w terminach wynikających z obowiązujących przepisów (art. 162 pkt 1 u.f.p.). Analogiczne przepisy obowiązują w toku wykonywania budżetu jednostki samorządu terytorialnego (art. 254 pkt 1 u.f.p.).

Państwowe jednostki budżetowe realizujące dochody budżetowe mają obowiązek prawidłowo i terminowo ustalać należności z tytułu dochodów budżetu państwa; pobierać wpłaty i terminowo dokonywać zwrotów nadpłat; prowadzić ewidencję dochodów budżetowych według części, działów i rozdziałów określających rodzaj działalności oraz według paragrafów klasyfikacji; terminowo wysyłać do zobowiązanych wezwania do zapłaty i upomnienia oraz podejmować w stosunku do nich czynności zmierzające do wykonania zobowiązania w drodze egzekucji; w zakresie i na zasadach określonych w odrębnych przepisach umarzać należności bądź podejmować działania zgodnie z odrębnymi przepisami. Obowiązki te wskazano w § 14 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów

z 7.12.2010 r. w sprawie sposobu prowadzenia gospodarki finansowej jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych⁵³.

5. Obowiązek ustalania i dochodzenia należności może wynikać z różnych regulacji.

Zgodnie z art. 30 ust. 1–5 ustawy z 28.11.2003 r. o świadczeniach rodzinnych⁵⁴ osoba, która pobrała nienależnie świadczenia rodzinne, jest obowiązana do ich zwrotu. Od kwot nienależnie pobranych świadczeń rodzinnych, o których mowa w ust. 2 pkt 1–3 i 5, naliczane są odsetki ustawowe za opóźnienie. Należności z tytułu nienależnie pobranych świadczeń rodzinnych ulegają przedawnieniu z upływem 3 lat, licząc od dnia, w którym decyzja o ustaleniu i zwrocie nienależnie pobranych świadczeń stała się ostateczna. Postępowanie w sprawie zmiany lub uchylecia decyzji administracyjnej przyznającej świadczenia rodzinne może dotyczyć jedynie aktu administracyjnego, który nadal reguluje sytuację prawną osoby otrzymującej bieżące świadczenia z funduszu, a rozstrzygnięcie wydane w tym postępowaniu może dotyczyć jedynie prawa strony do świadczeń dotąd przez nią nieotrzymanych. W sytuacji gdy świadczenie zostało zrealizowane, brak jest podstaw do uchylecia lub zmiany, w trybie art. 32 ust. 1 powołanej ustawy, decyzji przyznającej świadczenie. W takim wypadku zastosowanie znajduje już tylko materialnoprawna instytucja zwrotu nienależnie pobranego świadczenia⁵⁵.

Zgodnie z przepisami Prawa ochrony środowiska (art. 300–302 u.p.o.ś.) po stwierdzeniu przekroczenia na podstawie kontroli inspektor wydaje decyzję ustalającą karę biegnącą, uwzględniając wielkość przekroczenia (w przypadku hałasu w skali doby). Termin, od którego kara biegnąca będzie naliczana, ustala się jako dzień zakończenia wykonania pomiarów, a kara biegnąca jest naliczana do czasu stwierdzenia zmiany wielkości naruszenia lub jego ograniczenia. Na podstawie ostatecznych de-

⁵³ Dz.U. z 2019 r. poz. 1718.

⁵⁴ Dz.U. z 2020 r. poz. 111 ze zm.

⁵⁵ Tak NSA w wyroku z 19.01.2009 r., I OSK 535/08, LEX nr 499576.

czyżi określających wymiar kary biegnącej wojewódzki inspektor ochrony środowiska podejmuje decyzję o wymierzeniu kary administracyjnej za okres do ustania przekroczenia lub za okres do 31 grudnia każdego roku, jeśli przekroczenie do tego dnia nie zostało usunięte. W przypadku przekroczenia dopuszczalnego poziomu hałasu kary te wymierza się odrębnie dla pory dnia i pory nocy (art. 315 u.p.o.ś.). Z uwagi na okresowy charakter pracy niektórych źródeł hałasu, uzależniony od warunków pogodowych i specyfiki pracy urządzeń, oraz ustawową konieczność wymierzenia kary administracyjnej za okres trwania przekroczenia niezbędne jest ustalenie każdorazowo, ile dni lub/i nocy w sumie źródło hałasu pracowało. Obowiązujące przepisy, jeśli nie nakazuje tego decyzja właściwego organu ochrony środowiska ustalająca dopuszczalny poziom dźwięku, nie przewidują obowiązku rejestracji czasu pracy źródła hałasu niezbędnego do wyliczenia kary za miniony rok. Brzmienie art. 298 ust. 1 pkt 1 u.p.o.ś. wskazuje, że wymierzenie kary jest obligatoryjne i organ nie może od niego odstąpić niezależnie od przyczyn wystąpienia naruszenia oraz stopnia spowodowanego zagrożenia dla ludzi i środowiska.

Ustalenie decyzją należności Narodowego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej oraz właściwych powiatowych i gminnych funduszy ochrony środowiska z tytułu administracyjnych kar pieniężnych za przekroczenie dopuszczalnego poziomu hałasu w kwocie niższej niż wynikająca z prawidłowego obliczenia z naruszeniem przepisu Prawa ochrony środowiska – wyczerpuje znamiona czynu z art. 5 ust. 1 pkt 1 u.n.d.f.p. Przykładowo, wysokość stawek kar za przekroczenie dopuszczalnego poziomu hałasu na 2020 r. wynika z obwieszczenia Ministra Środowiska z 17.09.2019 r. w sprawie wysokości stawek kar za przekroczenie dopuszczalnego poziomu hałasu na rok 2020⁵⁶.

Zgodnie z art. 298 ust. 1 pkt 5 u.p.o.ś. organem właściwym do wymierzenia administracyjnej kary pieniężnej w drodze decyzji za przekroczenie hałasu, określonego m.in. w decyzji o dopuszczalnym poziomie

⁵⁶ M.P. z 2019 r. poz. 938.

hałasu, jest wojewódzki inspektor ochrony środowiska. Stosownie do art. 5 ust. 8 ustawy z 20.07.1991 r. o Inspekcji Ochrony Środowiska⁵⁷ kierownik delegatury może, z upoważnienia wojewódzkiego inspektora ochrony środowiska, prowadzić sprawę i wydawać na terenie swojego działania decyzje administracyjne.

6. Zobowiązanie do wypłaty środków publicznych w przyszłych okresach, które nie powinny nastąpić, nie mieści się w znamionach czynu z art. 5 u.n.d.f.p.

Przepis art. 145 § 1 k.p.a. stanowi, iż organ administracji publicznej w sprawie zakończonej decyzją ostateczną jest zobowiązany wznowić postępowanie na zasadach określonych w tym przepisie.

Zgodnie zaś z art. 145 § 1 pkt 5 k.p.a. „nowe okoliczności faktyczne”, a także „nowe dowody” mogą stanowić podstawę wznowienia postępowania administracyjnego, o ile są istotne dla sprawy, a zatem muszą dotyczyć przedmiotu sprawy oraz mieć znaczenie prawne, mające więc w konsekwencji wpływ na zmianę treści decyzji w kwestiach zasadniczych⁵⁸. Uzyskaniu dochodu przez osobę uprawnioną do świadczeń rodzinnych spowodowane uzyskaniem zatrudnienia lub innej pracy zarobkowej (art. 3 pkt 24 lit. c przywołanej wyżej ustawy o świadczeniach rodzinnych) może powodować konieczność uchylecia decyzji dotychczasowej i orzeczenia na nowo co do istoty sprawy (art. 151 § 1 pkt 2 k.p.a.), pozbawiając prawa do świadczenia.

Obowiązek organu w postaci wznowienia postępowania i wydania nowej decyzji, która pozbawi stronę prawa do wypłaty na przyszłość świadczeń rodzinnych, jest poza przedmiotem regulacji art. 5 u.n.d.f.p. Nie są to należności jednostki, ale świadczenia, które mają być wypłacone w przyszłości, a nie powinny (organ zobowiązany jest podjąć działania, aby nie doszło do ich wypłaty). Dopiero po ich wypłacie za każdy kolejny okres

⁵⁷ Dz.U. z 2021 r. poz. 1070.

⁵⁸ Por. wyrok NSA z 12.12.2017 r., II OSK 766/17, LEX nr 2412339.

można stwierdzić, iż miało miejsce nieustalenie, niedochodzenie należności, a tym samym popełnianie czynu z art. 5 u.n.d.f.p.

7. Znamię naruszenia w postaci nieustalenia należności było zdefiniowane w orzeczeniu z 12.12.2011 r., BDF1/4900/72/76/11/2054⁵⁹, w którym GKO wskazała, iż: „Z czynem polegającym na nieustaleniu należności mamy do czynienia w sytuacji, gdy dla ustalenia należnej kwoty wymagane jest podjęcie jakiejś czynności, mocą której należność zostaje ustalona, czyli obliczona i – w określonej prawem formie – zakomunikowana zobowiązanemu do jej uiszczenia”.

Natomiast odnośnie do niedochodzenia należności GKO w orzeczeniu z 27.03.2006 r., DF/GKO-100/132/2005/1083⁶⁰, podkreśliła, że: „Dochodzenie należności Gminy polega na ich realnym i bieżącym dochodzeniu, a nie zabezpieczaniu ich dochodzenia na bliżej nieokreśloną przyszłość. Temu m.in. ma służyć planowanie dochodów budżetowych, których realizacja zamyka się w okresie rocznym. Niedochodzenie należności w danym roku budżetowym oznacza zatem rezygnację z realizacji części budżetu gminy, a temu m.in. ma przeciwdziałać art. 5 ust. 1 pkt 2 u.n.d.f.p.”.

Ustalenie można określić jako działania, które kreują powstanie należności – zawarcie umowy, wydanie decyzji itp. Odpowiedzialności podlega zaniechanie ustalenia należności w ogóle albo ustalenie należności w wysokości niższej niż wynikająca z prawidłowego obliczenia (zaniżone ustalenie należności) w sytuacji, gdy na sprawcy ciążył obowiązek dokonania takiego ustalenia, na powstrzymaniu się przez osobę odpowiedzialną za ustalenie, na zaniechaniu, gdy należność taką należało, zgodnie z przepisami prawa, ustalić⁶¹. Nieustalenie należności zachodzi zatem, gdy brak działań ze strony zobowiązanego podmiotu powoduje, że należność nie powstaje, nie istnieją jakieś przesłanki jej dochodzenia albo

⁵⁹ LEX nr 1125323.

⁶⁰ LEX nr 1724398.

⁶¹ Podobnie GKO w orzeczeniu z 1.06.2009 r., BDF1/4900/33/32/09/1190, LEX nr 515072.

nie jest znana jej wysokość⁶². O ustaleniu należności w wysokości niższej niż wynikająca z prawidłowego obliczenia można mówić tylko wówczas, gdy istnieje prawny obowiązek ustalenia należności w określonej kwocie, a osoba odpowiedzialna za tę czynność zaniża tę wartość.

- 8. Dochodzenie należności** wymaga ustalenia, czy one istnieją. Nie można dochodzić nieistniejącej należności. Dochodzenie należności było m.in. przedmiotem orzeczenia GKO z 26.11.2019 r., BDF1.4800.99.2018⁶³, w którym stwierdzono: „Przede wszystkim należy wskazać, iż czyn określony w art. 5 u.n.d.f.p. penalizuje niedochodzenie należności. Powyższe oznacza, iż przed postawieniem skutecznie takiego zarzutu konieczne jest ustalenie, iż kara umowna powstała. Analiza ta musi być dokonana na gruncie konkretnego stosunku zobowiązaniowego. Co za tym idzie konieczne jest bardzo wyraźne rozgraniczenie dwóch, nadzwyczaj często mylonych, faz związanych z karami umownymi – najpierw należy ustalić podstawy do naliczenia kary umownej i określić jej wysokość a dopiero po tak zrealizowanym zadaniu można oczekiwać, iż należność będzie dochodzona. Nie jest natomiast działaniem prawidłowym ograniczanie się do stwierdzenia, iż być może doszło do naruszenia zobowiązania i na podstawie takiego stwierdzenia stawianie od razu zarzutu niedochodzenia należności”.

W dalszej części orzeczenia Komisja stwierdziła, iż „sam fakt naruszenia warunków zobowiązania, najczęściej jego nieterminowe zrealizowanie, nie oznacza jeszcze powstania należności a co za tym idzie nie oznacza jeszcze możliwości stawiania zarzutu jej niedochodzenia. Przyjęcie, iż kierownicy jednostek sektora finansów publicznych mają obowiązek dochodzenia należności bez uprzedniej analizy czy należność taka w ogóle im przysługuje jest założeniem absurdalnym. Absurdalnym zarówno ze względu na prawa strony stosunku zobowiązaniowego, jak i z punktu widzenia racjonalności dokonywanych wydatków. Oczywiście jednostki

⁶² Orzeczenie GKO z 11.09.2008 r., DF/GKO/4900/32/30/08/1323, LEX nr 491072. Podobnie GKO w orzeczeniu z 11.09.2008 r., DF/GKO/4900/32/30/08/1323.

⁶³ LEX nr 2767789.

sektora finansów publicznych mają obowiązek dochodzenia należności jeżeli ustalą, iż ona rzeczywiście powstała. Obowiązku nie można rozciągać na konieczność wytaczania powództwa w celu ustalenia czy aby przypadkiem należność istnieje, oznaczałoby to, iż część kompetencji i obowiązków wynikających z bycia kierownikiem jednostki sektora jest przerzucana na sądy⁶⁴.

Problematyka kar umownych wymaga rozróżnienia, czy zaniechano ustalenia kar umownych albo ich dochodzenia, a następnie w toku postępowania o naruszenie dyscypliny finansów publicznych, czy dochodzono ich oraz jakie było orzeczenie sądu.

Uregulowanie w umowach kar umownych zwalnia zamawiającego z obowiązku udowodnienia poniesienia szkody. Obowiązkiem zamawiającego, który zastrzegł w umowie kary umowne, jest więc wykazanie zdarzenia będącego podstawą obowiązku uiszczenia kary oraz stwierdzenie, że okoliczność taka jest objęta zapisem o karze umownej. Podobnie można wywodzić z rozstrzygnięć sądów.

Sąd Najwyższy w wyroku z 27.06.2000 r., I CKN 791/98⁶⁵, stwierdził, że jeżeli strony w umowie zastrzegły kary umowne, bez znaczenia są przyczyny, które spowodowały niedotrzymanie przez wykonawcę terminu wykonania zobowiązania. Zgodnie z uchwałą Sądu Najwyższego z 6.11.2003 r., III CZP 61/03⁶⁶, zastrzeżenie kary umownej na wypadek niewykonania lub nienależytego wykonania zobowiązania nie zwalnia dłużnika z obowiązku jej zapłaty w razie wykazania, że wierzyciel nie poniósł szkody. Kara umowna będzie więc przysługiwała nawet wtedy, gdy nie poniósł on żadnej szkody na skutek opóźnienia.

Natomiast Sąd Okręgowy we Wrocławiu w wyroku z 14.04.2008 r., X Ga 67/08⁶⁷, orzekł, iż „Przed wszystkim zanegować należy pogląd skarżą-

⁶⁴ Orzeczenie GKO z 26.11.2019 r., BDF1.4800.99.2018.

⁶⁵ LEX nr 50891.

⁶⁶ LEX nr 81615.

⁶⁷ LEX nr 1713249.