

**2.****Polityka rachunkowości jako informacja publiczna**

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie

z dnia 2 sierpnia 2022 r.

II SAB/Kr 118/22

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie w składzie:

Sędzia WSA Paweł Darmoń

Sędzia WSA Małgorzata Łoboz

Sędzia WSA Monika Niedźwiedź (spr.)

po rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym w trybie uproszczonym w dniu 2 sierpnia 2022 r. sprawy ze skargi I. R. w przedmiocie bezczynności Regionalnej Izby Obrachunkowej w Krakowie w zakresie udostępnienia informacji publicznej

- I. stwierdza bezczynność Regionalnej Izby Obrachunkowej w Krakowie w zakresie udostępnienia informacji publicznej, jednak bezczynność ta nie miała miejsca z rażącym naruszeniem prawa,
- II. zobowiązuje Regionalną Izbę Obrachunkową w Krakowie do udostępnienia informacji publicznej z wniosku I. R. z dnia 2 marca 2022 r. w terminie 14 dni od dnia doręczenia wyroku,
- III. zasądza od Regionalnej Izby Obrachunkowej w Krakowie na rzecz I. R. kwotę 100 złotych (słownie: sto złotych) tytułem zwrotu kosztów postępowania

### Uzasadnienie

Przedmiotem skargi I. R. (dalej: skarżący) jest bezczynność Regionalnej Izby Obrachunkowej w Krakowie w zakresie udostępnienia informacji publicznej.

W stanie faktycznym sprawy, skarżący w dniu 2 marca 2022 r. za pośrednictwem poczty elektronicznej, złożył do organu wniosek zatytułowany „informacja publiczna”, w którym zwrócił się o udostępnienie na wskazany adres mailowy polityki rachunkowości organu. W odpowiedzi na powyższe, organ wystosował do skarżącego pismo z 15 marca 2022 r., w którym wskazał, że polityka rachunkowości nie stanowi informacji publicznej i nie podlega udostępnieniu.

Od powyższej informacji skarżący złożył odwołanie. Postanowieniem z 4 maja 2022 roku Mister Spraw Wewnętrznych i Administracji stwierdził niedopuszczalność odwołania, zaznaczając, że zawiadomienie o nieudostępnieniu żądanej informacji nie jest decyzją w rozumieniu K.p.a.

W skardze do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z 17 maja 2022 r. na bezczynność organu, skarżący zarzucił organowi naruszenie:

1. art. 61 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej w zakresie, w jakim przepis ten stanowi podstawę prawa do uzyskiwania informacji publicznej poprzez błędne zastosowanie, polegające na nieudostępnieniu informacji publicznej na wniosek,
2. art. 1 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz.U. z 2022 r., poz. 902, dalej: u.d.i.p.) w zakresie, w jakim przepis ten stanowi o tym, że informacją publiczną jest każda informacja o sprawach publicznych, poprzez niezasadne uznanie, że przedmiotem wniosku nie jest udostępnienie informacji publicznej, a w konsekwencji nieudostępnienie informacji publicznej na wniosek,
3. art. 6 ust. 1 pkt 2 lit. b) oraz pkt 3 u.d.i.p. w zakresie, w jakim przepis ten stanowi o tym, że informacją publiczną podlegającą udostępnieniu jest informacja o organizacji, sposobie i trybie działania podmiotów wykonujących zadania publiczne.

W oparciu o tak sformułowane zarzuty, skarżący wniósł o zobowiązanie organu do udostępnienia żądanej polityki rachunkowości, jako informacji publicznej oraz o zasądzenie kosztów postępowania. Skarżący podniósł, że polityka rachunkowości ustanawia zasady rachunkowości, stosowane w jednostce, w celu zapewnienia rzetelnego i jasnego przedstawienia sytuacji

finansowej i majątkowej jednostki. Zasady te stanowią istotny czynnik wpływający na realizację funkcji informacyjnej systemu rachunkowości w jednostkach. Zdaniem skarżącego, funkcja informacyjna rachunkowości (finansowej) jest z kolei ukierunkowana na zewnętrznego odbiorcę. W sektorze publicznym, jednym z tych odbiorców są obywatele, którym ustawodawca nadał przywilej sprawowania kontroli społecznej.

Skarżący podkreślił, że zakres informacji stanowiącej informację publiczną został w Konstytucji określony szeroko. W ocenie skarżącego, ograniczenie obywatelom tego prawa, mimo że polityka rachunkowości nie zawiera żadnych wrażliwych treści, podważa autorytet władz instytucji publicznej i świadomości misji, jaką ta instytucja pełni w przestrzeni publicznej.

Odpowiadając na skargę, organ wniósł o jej oddalenie. Organ zaznaczył, że polityka rachunkowości reguluje kwestie techniczne, związane z prowadzeniem rachunkowości jednostki, a sprowadzające się do określenia roku obrotowego i wchodzących w jego skład okresów sprawozdawczych, metod wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego, zakładowego planu kont, wykazu ksiąg rachunkowych, opisu systemu przetwarzania danych. Nie stanowi o sposobie wykonywania zadań publicznych i nosi cechy dokumentu wewnętrznego. W ocenie organu dane zawarte w polityce rachunkowości nie mają wpływu na sytuację finansową i majątkową jednostki finansów publicznych, które są określane odrębną ustawą budżetową, a stanowią jedynie techniczny sposób ewidencjonowania przepływu środków pieniężnych i nie mają jakiegokolwiek wpływu na sposób ich wydatkowania, który reguluje szczegółowo ustawa o finansach publicznych. Organ dodał, że przedmiotowy dokument nie stanowi również instrumentu pozwalającego na wykonywanie kontroli społecznej nad gospodarką finansową jednostki finansów publicznych, gdyż nie zawiera danych pozwalających na ocenę celowości wydatkowania środków publicznych. Stanowi tylko o sposobie ich ewidencjonowania, który to sposób został określony w ogólnie przyjętych standardach i w zasadzie stanowi ich powielenie lub jest wymuszony zapisami ustawy o rachunkowości. Końcowo organ zaznaczył, że zgodnie z art. 75 ustawy o rachunkowości, polityka rachunkowości podlega udostępnieniu na zasadach przewidzianych w tej ustawie, a nie w trybie dostępu do informacji publicznej.

**Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie zważył, co następuje:**

Sprawa została rozpoznana w trybie uproszczonym na posiedzeniu niejawnym na podstawie art. 119 pkt 4 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2022 r., poz. 329 ze zm., dalej P.p.s.a.). Zgodnie z tym przepisem sprawa może być rozpoznana w trybie uproszczonym, jeżeli przedmiotem skargi jest bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania.

Istota sporu w niniejszej sprawie sprowadza się do rozstrzygnięcia kwestii czy dokument polityki rachunkowości Regionalnej Izby Obrachunkowej jest informacją publiczną.

W pierwszej kolejności należy zauważyć, że mimo braku wniesienia ponaglenia, skarga jest w niniejszej sprawie dopuszczalna. Jak podkreśla się bowiem w orzecznictwie sądowoadministracyjnym, u.d.i.p., jako ustawa szczególna, reguluje w sposób kompleksowy kwestie związane z prawem dostępu do informacji publicznej i nie zawiera generalnego odesłania do stosowania przepisów ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2021 r. poz. 735 ze zm., dalej: K.p.a.). Zatem wymóg wniesienia ponaglenia w rozumieniu art. 37 K.p.a. przed wniesieniem skargi na bezczynność nie znajduje zastosowania (por. np. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 19 września 2019 r. sygn. akt I OSK 525/18, wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z 16 stycznia 2018 r. sygn. akt II SAB/Kr 244/17).

Poza sporem w przedmiotowej sprawie jest, że Regionalna Izba Obrachunkowa jest podmiotem obowiązany do udostępnienia informacji publicznej w rozumieniu art. 4 ust. 1 u.d.i.p. Zgodnie bowiem z art. 1 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (Dz.U. z 2019 r. poz. 2137 ze zm.), Regionalne Izby Obrachunkowe są państwowymi organami nadzoru i kontroli gospodarki finansowej; sprawują nadzór nad działalnością jednostek samorządu terytorialnego w zakresie spraw finansowych określonych w art. 11 ust. 1 ustawy oraz dokonują kontroli gospodarki finansowej i zamówień publicznych. Z kolei powołany wyżej art. 4 ust. 1 u.d.i.p. stanowi, że obowiązane do udostępniania informacji publicznej są władze publiczne oraz inne podmioty wykonujące zadania publiczne, w szczególności organy władzy publicznej.

Jeżeli zaś chodzi o politykę rachunkowości, to ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2021 r. poz. 217 ze zm., dalej: ustawa o rachunkowości) definiuje ją w art. 3 ust. 1 pkt 11 jako wybrane i stosowane przez jednostkę rozwiązania dopuszczone ustawą, w tym także określone Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości, Międzynarodo-

wymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej oraz związanymi z nimi interpretacjami ogłoszonymi w formie rozporządzeń Komisji Europejskiej, zapewniające wymaganą jakość sprawozdań finansowych. Art. 10 ustawy o rachunkowości precyzuje, że polityka rachunkowości to dokumentacja dotycząca:

1. określenia roku obrotowego i wchodzących w jego skład okresów sprawozdawczych;
2. metod wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego;
3. sposobu prowadzenia ksiąg rachunkowych, w tym co najmniej:
  - 1) zakładowego planu kont, ustalającego wykaz kont księgi głównej, przyjęte zasady klasyfikacji zdarzeń, zasady prowadzenia kont ksiąg pomocniczych oraz ich powiązania z kontami księgi głównej,
  - 2) wykazu ksiąg rachunkowych, a przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych przy użyciu komputera - wykazu zbiorów danych tworzących księgi rachunkowe na informatycznych nośnikach danych z określeniem ich struktury, wzajemnych powiązań oraz ich funkcji w organizacji całości ksiąg rachunkowych i w procesach przetwarzania danych,
  - 3) opisu systemu przetwarzania danych, a przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych przy użyciu komputera - opisu systemu informatycznego, zawierającego wykaz programów, procedur lub funkcji, w zależności od struktury oprogramowania, wraz z opisem algorytmów i parametrów oraz programowych zasad ochrony danych, w tym w szczególności metod zabezpieczenia dostępu do danych i systemu ich przetwarzania, a ponadto określenie wersji oprogramowania i daty rozpoczęcia jego eksploatacji;
4. systemu służącego ochronie danych i ich zbiorów, w tym dowodów księgowych, ksiąg rachunkowych i innych dokumentów stanowiących podstawę dokonanych w nich zapisów.

Zgodnie z kolei z art. 10 ust. 2 ustawy o rachunkowości, politykę rachunkowości ustala w formie pisemnej kierownik jednostki.

W orzecznictwie sądowoadministracyjnym przyjmuje się, że przez informację publiczną należy rozumieć każdą wiadomość wytworzoną lub odnoszącą się do władz publicznych, a także do innych podmiotów wykonujących funkcje publiczne w zakresie wykonywania przez nie zadań władzy publicznej i gospodarowania mieniem komunalnym lub mieniem Skarbu Państwa. Informację publiczną stanowią zatem dokumenty bezpośrednio wytworzone przez organ oraz nie pochodzące wprost od organu, wykorzystywane przy realizacji przewidzianych prawem zadań (zob. wyrok

NSA z 21 czerwca 2022 r. sygn. akt III OSK 4743/21).

Nie ulega wątpliwości, że politykę rachunkowości, ze względu na powołany wyżej art. 10 ust. 2 ustawy o rachunkowości, należy uznać za wiadomość wytworzoną przez organ władzy publicznej. W ocenie Sądu jest to wiadomość wytworzona w zakresie gospodarowania przez organ szczególnym rodzajem mienia Skarbu Państwa – finansami publicznymi. Uwagę w tym miejscu należy zwrócić na art. 6 ust. 1 pkt 3 lit b u.d.i.p., który stanowi, że udostępnieniu podlega informacja publiczna, w szczególności o zasadach funkcjonowania organu władzy publicznej, w tym o trybie działania państwowych osób prawnych i osób prawnych samorządu terytorialnego w zakresie wykonywania zadań publicznych i ich działalności w ramach gospodarki budżetowej i pozabudżetowej. Polityka rachunkowości ustala zasady funkcjonowania organu w zakresie gospodarki budżetowej, w sposób mający zapewnić wymaganą jakość sprawozdań finansowych. Mimo że – jak zauważył organ – treść polityki rachunkowości jest zdeterminowana regulacjami ustawowymi, to nie stanowi ona ich prostego powielenia, bowiem wybór ostatecznie przyjętych rozwiązań należy do kierownika jednostki. Przykładowo art. 34 ust. 4 ustawy o rachunkowości przewiduje cztery metody ustalenia wartości rozchodu rzeczowych składników aktywów obrotowych, możliwe do przyjęcia przez organ. Tym samym zasadne będzie przyjęcie, że dokument polityki rachunkowości spełnia przesłanki do uznania go za informację publiczną.

Za szerokim wyznaczeniem granic informacji publicznej w odniesieniu do dokumentów związanych z ewidencjonowaniem środków publicznych przemawia również fakt, że ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2021 r. poz. 305 ze zm.), jako zasadę wprowadza jawność i przejrzystość finansów publicznych, dopuszczając ich ograniczenie jedynie w odniesieniu do niektórych informacji stanowiących tajemnicę przedsiębiorstwa w rozumieniu przepisów o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji.

Co należy dodać, stosownie do art. 5 ust. 1 u.d.i.p., prawo do informacji publicznej podlega ograniczeniu w zakresie i na zasadach określonych w przepisach o ochronie informacji niejawnych oraz o ochronie innych tajemnic ustawowo chronionych. Jako, że ograniczenie to stanowi wyjątek od zasady jawności spraw publicznych, winien być zatem interpretowany ściśle. Przez przepisy o ochronie informacji niejawnych należy rozumieć przede wszystkim ustawę z dnia 5 sierpnia 2010 r. o ochronie informacji niejawnych (Dz. U. z 2010 r. Nr 182, poz. 1228). Natomiast inne tajemnice

ustawowo chronione, to tajemnice zawarte w ustawach, które ze względu na wagę przedmiotu regulacji, posiadają unormowania ograniczające dostęp do pewnych danych. Takiego rodzaju unormowań nie zawiera zaś ustawa o rachunkowości, co pozwala stwierdzić, że polityka rachunkowości nie została objęta omawianym wyjątkiem.

Odnosząc się z kolei do podnoszonej przez organ kwestii wyłączenia stosowania u.d.i.p. do polityki rachunkowości, należy zauważyć, że wadliwe jest zapatrywanie, że art. 75 ustawy o rachunkowości wyklucza dostęp do informacji zawartych w źródłach opisanych w art. 71 ust. 1 w innym trybie niż wynikające z ustawy o rachunkowości. Z przepisu tego powyższy wniosek nie wynika, a przyjęta przez organ wykładnia byłaby niezgodna z art. 61 ust. 2 Konstytucji, gwarantującym prawo do informacji publicznej w formie dostępu do dokumentów. Jeżeli zatem wnioskodawca pragnie uzyskać wgląd do dokumentów, w myśl art. 75 ustawy o rachunkowości, to na terenie jednostki – wymaga to zgody kierownika jednostki lub osoby przez niego upoważnionej, zaś poza siedzibą zarządu (oddziału) jednostki – wymaga pisemnej zgody kierownika jednostki oraz pozostawienia w jednostce potwierzonego spisu przejętych dokumentów. Jeżeli jednak intencją wnioskodawcy nie jest wgląd do tych dokumentów, lecz zapoznanie się z ich treścią np. przekazaną drogą elektroniczną, to wówczas podlegać powinien załatwieniu w trybie u.d.i.p. (por. wyrok NSA z dnia 30 czerwca 2017 r. sygn. akt I OSK 2588/15).

Zgodnie z art. 13 ust. 1 u.d.i.p., udostępnianie informacji publicznej na wniosek co do zasady winno nastąpić bez zbędnej zwłoki, nie później niż w terminie 14 dni od dnia złożenia wniosku. Udostępnienie informacji następuje w drodze czynności materialno-technicznej. Z kolei forma decyzji przewidziana została w art. 16 ust. 1 u.d.i.p. dla odmowy udostępnienia informacji publicznej oraz umorzenia postępowania o udostępnienie informacji w przypadku określonym w art. 14 ust. 2 ustawy. Mając na uwadze powyższe regulacje przyjąć należy, że beczynność organu w udostępnieniu informacji publicznej występuje wtedy, gdy zobowiązany do udzielenia tej informacji podmiot nie podejmuje w terminie wskazanym w art. 13 u.d.i.p. odpowiednich czynności, tj. nie udostępnia informacji w formie czynności materialno-technicznej lub nie wydaje decyzji o odmowie jej udzielenia. Odmowa udostępnienia informacji może nastąpić wyłącznie jeżeli, w ocenie podmiotu obowiązującego nie zezwalają na to przepisy prawa. Odmowa taka musi przybrać formę decyzji. Niewydanie decyzji w sprawie należy kwalifikować jako beczynność. Samo udzielenie informacji o braku podstaw do

uznania, że żądane informacje są informacjami publicznymi, nie uwolniło organu w niniejszej sprawie od zarzutu bezczynności. Mogłoby to mieć miejsce jedynie w sytuacji, gdyby żądane informacje faktycznie nie były informacjami publicznymi, bądź gdyby organ nie był w ich posiadaniu (por. wyrok WSA w Warszawie z 17 listopada 2014 r. sygn. akt II SAB/Wa 521/14).

Biorąc powyższe pod uwagę, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie, działając na podstawie art. 149 § 1 P.p.s.a., stwierdził bezczynność organu i zobowiązał organ do udostępnienia żądanej informacji, jako informacji publicznej, na podstawie wniosku skarżącego z 2 marca 2022 r., w terminie 14 dni od daty doręczenia wyroku.

Jednocześnie, w ocenie Sądu, niniejsza bezczynność nie miała miejsca z rażącym naruszeniem prawa, gdyż organ wskazał jakie – jego zdaniem – okoliczności przemawiały za nieudzieleniem żądanych informacji. Błędna ocena tych okoliczności nie stanowi zaś podstawy do stwierdzenia, że bezczynność organu miała charakter rażącego naruszenia prawa.

O kosztach orzeczono na podstawie art. 200 w zw. z art. 205 § 1 P.p.s.a. jak w pkt. III sentencji. Składa się na nie uiszczony przez skarżącego wpis od skargi w wysokości 100 zł.