



ORZECZENIE
GLÓWNEJ KOMISJI ORZEKAJĄCEJ W SPRAWACH
O NARUSZENIE DYSCYPLINY FINANSÓW PUBLICZNYCH

Warszawa, dnia 20 września 2018 r.

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

Przewodniczący:	<i>Członek GKO:</i>	Sławomir Franek (<i>spr.</i>)
Członkowie:	<i>Członek GKO:</i>	Agata Mikołajczyk
	<i>Członek GKO:</i>	Dariusz Chmielecki
Protokolant:		Bartosz Głuszko

przy udziale Zastępcy Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych **Anny Rotter**, po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 20 września 2018 r. odwołania wniesionego przez Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych na niekorzyść Obwinionego (...) - pełniącego w czasie zarzucanego naruszenia dyscypliny finansów publicznych funkcję (...) Inspektora Farmaceutycznego - od orzeczenia Regionalnej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Poznaniu z dnia 21 grudnia 2017 r., sygn. akt: DB-0965/56/17, którym Komisja Orzekająca uznała Obwinionego **Pana** (...) winnym:

1. popełnienia czynu polegającego na ustaleniu należności Skarbu Państwa z tytułu wydawania zezwoleń na prowadzenie aptek i punktów aptecznych lub zmiany tych zezwoleń, w wysokości niższej niż wynikająca z prawidłowego obliczenia, w 2015 roku w kwocie 109.200,00 zł i w 2016 roku w kwocie 71.750,00 zł, zamiast odpowiednio w kwotach 113.750,00 zł i 75.850,00 zł, tj. ustalono należności w kwotach niższych o 4.550,00 zł w 2015 r. oraz 4.100,00 zł w 2016 r., w tym:

- 1) 350 zł – 13 stycznia 2015 r.,
- 2) 350 zł – 13 stycznia 2015 r.,
- 3) 350 zł – 14 stycznia 2015 r.,

Sygn. akt BDF1.4800.25.2018

- 4) 350 zł – 20 stycznia 2015 r.,
- 5) 350 zł – 21 stycznia 2015 r.,
- 6) 350 zł – 21 stycznia 2015 r.,
- 7) 350 zł – 26 stycznia 2015 r.,
- 8) 350 zł – 26 stycznia 2015 r.,
- 9) 350 zł – 26 stycznia 2015 r.,
- 10) 350 zł – 28 stycznia 2015 r.,
- 11) 350 zł – 28 stycznia 2015 r.,
- 12) 350 zł – 28 stycznia 2015 r.,
- 13) 350 zł – 28 stycznia 2015 r.
- 14) 100 zł – 7 stycznia 2016 r.,
- 15) 100 zł – 8 stycznia 2016 r.,
- 16) 100 zł – 8 stycznia 2016 r.,
- 17) 100 zł - 13 stycznia 2016 r.,
- 18) 100 zł – 13 stycznia 2016 r.,
- 19) 500 zł – 13 stycznia 2016 r.,
- 20) 500 zł – 15 stycznia 2016 r.,
- 21) 100 zł – 15 stycznia 2016 r.,
- 22) 500 zł – 27 stycznia 2016 r.,
- 23) 500 zł – 27 stycznia 2016 r.,
- 24) 500 zł – 28 stycznia 2016 r.,
- 25) 500 zł – 11 lutego 2016 r.,
- 26) 500 zł – 11 lutego 2016 r.

Przedstawione daty są datami wydania poszczególnych zezwoleń. Działanie to stanowiło naruszenie art. 105 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 6 września 2001 r. Prawo farmaceutyczne (Dz. U. z 2017 r. poz. 2211),

tj. **winnym naruszeń dyscypliny finansów publicznych z art. 5 ust. 1 pkt 1** ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz. U. z 2017 r. poz. 1311);

2. popełnienia czynu polegającego na niepobraniu 18 marca 2015 r. należności Skarbu Państwa w kwocie 8.750,00 zł oraz w 2016 r. w kwocie 14.050,00 zł (w tym: 1.850,00 zł – 15 stycznia 2016 r., 1.850,00 zł – 4 marca 2016 r., 1.100,00 zł – 11 marca 2016 r. i 9.250,00 zł – 12 sierpnia 2016 r.). Działanie to stanowiło naruszenie art. 105 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 6 września 2001 r. Prawo farmaceutyczne (Dz. U. z 2017 r. poz. 2211),

tj. **winnym naruszeń dyscypliny finansów publicznych z art. 5 ust. 1 pkt 2** ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz. U. z 2017 r., poz. 1311);

3. popełnienia czynu polegającego na niezgodnym z przepisami umorzeniem w dniu 20 marca 2015 r. należności Skarbu Państwa w kwocie 5.000,00 zł. Działanie to stanowiło naruszenie art. 64 ust. 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2017 r. poz. 2077),

tj. **winnym naruszeń dyscypliny finansów publicznych z art. 5 ust. 1 pkt 3** ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz. U. z 2017 r., poz. 1311);

4. popełnienia czynu polegającego na wykazaniu w sprawozdaniach Rb-27 danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej. Dane niezgodne z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej wykazano w sprawozdaniach budżetowych z wykonania planu dochodów budżetowych za marzec, czerwiec i wrzesień 2015 r., złożonych odpowiednio: 8 kwietnia 2015 r., 6 lipca 2015 r. i 6 października 2015 r. oraz rocznego za 2015 r. złożonego 21 stycznia 2016 r., a także za marzec i czerwiec 2016 r. złożonych 7 kwietnia 2016 r. i 5 lipca 2016 r. Działanie to było niezgodne z § 9 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz. U. z 2016 r. poz. 1015, z późn. zm.),

tj. **winnym naruszeń dyscypliny finansów publicznych z art. 18 pkt 2** ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz. U. z 2017 r., poz. 1311).

Komisja Orzekająca I instancji wymierzyła Obwinionemu karę upomnienia oraz obciążyła obowiązkiem zwrotu kosztów postępowania na rzecz Skarbu Państwa w wysokości 316,18 zł.

orzeka:

na podstawie art. 147 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz. U. z 2018 r. poz. 1458) uchyla orzeczenie Komisji I instancji w całości i przekazuje sprawę do ponownego rozpoznania przez Regionalną Komisję Orzekającą w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Poznaniu

Pouczenie:

Od niniejszego orzeczenia środek zaskarżenia nie przysługuje.

Uzasadnienie

Sygn. akt BDF1.4800.25.2018

Orzeczeniem z dnia 21 grudnia 2017 r. Regionalna Komisja Orzekająca w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Poznaniu (dalej: RKO) uznała Obwinionego Pana (...) – pełniącego w czasie popełnienia naruszeń dyscypliny finansów publicznych funkcję (...) Inspektora Farmaceutycznego – winnym popełnienia czynu polegającego na

1) ustaleniu należności Skarbu Państwa z tytułu wydawania zezwoleń na prowadzenie aptek i punktów aptecznych lub zmiany tych zezwoleń, w wysokości niższej niż wynikająca z prawidłowego obliczenia, w 2015 roku w kwocie 109.200,00 zł i w 2016 roku w kwocie 71.750,00 zł, zamiast odpowiednio w kwotach 113.750,00 zł i 75.850,00 zł, tj. ustalono należności w kwotach niższych o 4.550,00 zł w 2015 r. oraz 4.100,00 zł w 2016 r., tj. winnym naruszenia dyscypliny finansów publicznych z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz. U z 2018 r. poz. 1458) (dalej: uondfp);

2) niepobraniu 18 marca 2015 r. należności Skarbu Państwa w kwocie 8.750,00 zł oraz w 2016 r. w kwocie 14.050,00 zł (w tym: 1.850,00 zł – 15 stycznia 2016 r., 1.850,00 zł – 4 marca 2016 r., 1.100,00 zł – 11 marca 2016 r. i 9.250,00 zł – 12 sierpnia 2016 r.), co stanowiło naruszenie art. 105 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 6 września 2001 r. Prawo farmaceutyczne, tj. winnym naruszenia dyscypliny finansów publicznych z art. 5 ust. 1 pkt 2 uondfp;

3) niezgodnym z przepisami umorzeniem w dniu 20 marca 2015 r. należności Skarbu Państwa w kwocie 5.000,00 zł, co stanowiło naruszenie art. 64 ust. 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (dalej uofp), tj. winnym naruszenia dyscypliny finansów publicznych z art. 5 ust. 1 pkt 3 uondfp;

4) wykazaniu w sprawozdaniach Rb-27 danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej. Dane niezgodne z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej wykazano w sprawozdaniach budżetowych z wykonania planu dochodów budżetowych za marzec, czerwiec i wrzesień 2015 r., złożonych odpowiednio: 8 kwietnia 2015 r., 6 lipca 2015 r. i 6 października 2015 r. oraz rocznego za 2015 r. złożonego 21 stycznia 2016 r., a także za marzec i czerwiec 2016 r. złożonych 7 kwietnia 2016 r. i 5 lipca 2016 r. Działanie to było niezgodne z § 9 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej, tj. winnym naruszenia dyscypliny finansów publicznych z art. 18 pkt 2 uondfp.

Sygn. akt BDF1.4800.25.2018

W związku z powyższym na podstawie art. 31 ust. 1 pkt 1 w zw. z art. 37 uondfp RKO wymierzyła karę upomnienia obciążając Obwinionego jednocześnie kosztami postępowania.

Orzeczenie to było rezultatem wniosku Zastępcy Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych złożonego w dniu 5 grudnia 2017 r. do Przewodniczącej RKO.

RKO na rozprawie odniosła się do postawionych we wniosku o ukaranie zarzutów.

Pierwszy z zarzutów dotyczył ustalenia opłaty w kwocie niższej niż to wynikało z prawidłowego obliczenia za wydane zezwolenia na prowadzenie apteki lub dokonanie zmiany już udzielonego zezwolenia. Zgodnie z przepisami art. 105 ust. 1 i ust. 2 ustawy z dnia 6 września 2001 r. Prawo farmaceutyczne, za udzielenie zezwolenia na prowadzenie apteki pobierana jest opłata w wysokości pięciokrotnego minimalnego wynagrodzenia za pracę określonego na podstawie przepisów o minimalnym wynagrodzeniu za pracę, a za zmianę zezwolenia pobiera się opłatę w wysokości 20% kwoty, o której mowa w ust. 1. Z przepisów ustawy o minimalnym wynagrodzeniu za pracę opłata za zezwolenia wynosiła:

- w 2015 roku 8.750 zł (płaca minimalna 1.750 zł),
- w 2016 roku 9.250 zł (płaca minimalna 1.850 zł);
- natomiast opłata za zmianę zezwolenia w 2016 roku wynosiła 1.850 zł.

Mimo przedstawionego powyżej stanu prawnego Obwiniony ustalił należność:

- w 2015 roku w kwocie 8.400 zł,
- w 2016 roku w kwocie 8.750 zł;
- natomiast za zmianę zezwolenia w kwocie 1.750 zł.

Powyższe działanie spowodowało nieuzasadnione ustalenie wysokości przedmiotowych należności w zaniżonych kwotach dla 13 zezwoleń wydawanych od dnia 13 stycznia 2015 r. do 28 stycznia 2015 r. oraz 13 zezwoleń wydawanych (lub zmienianych) od 7 stycznia 2016 r. do 11 lutego 2016 r.

W dniu 16 listopada 2016 r. (...) Inspektor Farmaceutyczny, w związku z kontrolą Wojewody (...), wyjaśnił, że: *stosował mechanizm naliczania i pobierania opłat w przypadku zezwoleń na podstawie wniosków złożonych w danym roku.*

W świetle zgromadzonego materiału dowodowego RKO stwierdziła, że nie ma wątpliwości, iż doszło do naruszenia dyscypliny finansów publicznych w rozumieniu art. 5 ust. 1 pkt 1 uondfp. Zgodnie z tym przepisem naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest

nieustalenie należności Skarbu Państwa, jednostki samorządu terytorialnego lub innej jednostki sektora finansów publicznych albo ustalenie takiej należności w wysokości niższej niż wynikająca z prawidłowego obliczenia. Obwiniony naruszył przepisy art. 105 ust. 1 i 2 ustawy Prawo farmaceutyczne, ustalając opłaty w kwocie niższej niż to wynikało z prawidłowego obliczenia.

Drugi spośród zarzutów sformułowanych wobec Obwinionego dotyczył udzielenia w latach 2015 – 2016 (do 11 października) przez (...) Inspektora Farmaceutycznego 18 zezwoleń lub zmian zezwoleń na prowadzenie apteki lub punktu aptecznego (na 162 objęte badaniem) niezgodnie z art. 70 ust. 6, który stanowi: „Za udzielenie zezwolenia na prowadzenie punktu aptecznego oraz za zmianę zezwolenia na prowadzenie punktu aptecznego są pobierane opłaty, które stanowią dochód budżetu państwa” i art. 105 ust. 1 i 2 ustawy Prawo farmaceutyczne, tj. nie pobierając opłaty w dniu ich udzielania. W odniesieniu do 13 udzielonych zezwoleń lub zmian zezwoleń, opłaty w łącznej kwocie 31.625,00 zł uiszczone zostały przez prowadzących apteki lub punkty apteczne dopiero po upływie od 1 do 117 dni od dnia otrzymania przez nich zezwolenia. Natomiast w przypadku 5 zezwoleń opłaty w łącznej kwocie 22.700,00 zł nie zostały do dnia ujawnionych w wyniku przeprowadzonej kontroli wskazanych nieprawidłowości w ogóle uiszczone przez prowadzących apteki.

W wyjaśnieniach z dnia 10 października 2016 r. złożonych w związku z kontrolą Wojewody (...),(...)Inspektor Farmaceutyczny wyjaśnił, że zwrócił się w trakcie kontroli do prowadzących apteki o dokonanie wpłat. Ponadto, podał że z dokumentacji wynika, że w trzech przypadkach opłata została wniesiona przez prowadzących apteki na konto Urzędu Miasta Poznania, zamiast na konto Inspektoratu.

Zdaniem RKO działanie powyższe było niezgodne z przepisami art. 105 ust. 1 i 2 ustawy Prawo farmaceutyczne, w myśl którego za udzielenie zezwolenia na prowadzenie apteki pobierana jest opłata w wysokości pięciokrotnego minimalnego wynagrodzenia za pracę określonego na podstawie przepisów o minimalnym wynagrodzeniu za pracę. Natomiast za zmianę zezwolenia lub jego przedłużenie w przypadku wydania zezwolenia na czas ograniczony pobiera się opłatę w wysokości 20% minimalnego wynagrodzenia a pracę. Zdaniem RKO, nie ulega wątpliwości przedmiotowe opłaty winny być uiszczone przed odbiorem wydanego zezwolenia. Dowody zebrane w sprawie potwierdzają zasadność zarzutu określonego we wniosku o ukaranie.

Sygn. akt BDF1.4800.25.2018

W zakresie trzeciego spośród zarzutów sformułowanych wobec Obwinionego RKO ustaliła, że w latach 2013 – 2014 na jednego przedsiębiorcę nałożono trzy kary pieniężne w kwocie po 5.000,00 zł każda. Wierzycielem w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji był (...) Inspektor Farmaceutyczny. W 2014 roku należności z tytułu ww. kar w łącznej kwocie 15.000,00 zł zostały ujęte w księgach rachunkowych Inspektoratu i wszczęto wobec nich egzekucję administracyjną. Egzekucja doprowadziła do uregulowania należności w wysokości 10.000,00 zł, natomiast kwota 5.000,00 zł została 20 marca 2015 r. wyksięgowana z ewidencji Inspektoratu. Decyzja o nałożeniu kary wydana została 23 września 2013 r. i zaksięgowana w ewidencji księgowej Inspektoratu 12 sierpnia 2014 r. Główny Inspektor Farmaceutyczny utrzymał w mocy zaskarżoną decyzję, która stała się ostateczna. Pomimo uprawomocnienia się decyzji główna księgowa dokonała korekty zapisów w księgach rachunkowych jednostki umniejszając tym samym stan należności budżetu państwa o kwotę 5.000,00 zł. Jako powód wyksięgowania ww. kwoty główna księgowa podała wcześniejsze pomyłkowe jej zaksięgowanie. Jednakże oświadczenie głównej księgowej nie odpowiada stanowi faktycznemu, ponieważ podstawą dokonania przypisu należności z tytułu nałożonej kary była wydana i utrzymana w mocy decyzja administracyjna. Artykuł 162 pkt 1 uofp, zobowiązuje jednostki budżetowe do ustalania, pobierania i odprowadzania dochodów budżetowych na zasadach i w terminach wynikających z obowiązujących przepisów prawa. Tryb pobierania dochodów przez jednostki realizujące dochody budżetowe został sprecyzowany rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 7 grudnia 2010 r. w sprawie sposobu prowadzenia gospodarki finansowej jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych poprzez m.in. prawidłowe i terminowe ustalanie należności z tytułu dochodów budżetu państwa (§ 14 ust. 1 pkt 1), prowadzenie ewidencji dochodów budżetowych według części, działów, rozdziałów oraz paragrafów klasyfikacji budżetowej (§ 14 ust. 1 pkt 3), w zakresie i na zasadach określonych przepisami prawa umarzania należności (§ 14 ust. 1 pkt 6). Przepisy art. 55 - 58 uofp w sposób jednoznaczny określają zakres umarzania należności oraz właściwy organ do stosowania ulgi umorzenia. Umorzenie należności wywołuje konkretne skutki prawne i ekonomiczne, implikujące bowiem wyłączenie umorzonych należności z aktywów jednostki. Wobec tej decyzji nie zastosowano ulgi w postaci umorzenia, a zatem główna księgowa dokonując wyksięgowania należności w wysokości 5.000,00 zł samowolnie umorzyła należność budżetu państwa bez zgody właściwego organu. W takim stanie rzeczy odpowiedzialność za bezprawne umorzenie przedmiotowej należności ponosi Obwiniony.

Sygn. akt BDF1.4800.25.2018

Działanie to, jak ustaliła RKO, było niezgodne z dyspozycją art. 64 ust. 2 uofp, zgodnie z którym właściwy organ może umorzyć w całości albo w części zobowiązania z tytułu niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publiczno-prawnym tylko na wniosek zobowiązanego prowadzącego działalność gospodarczą i – zgodnie z przepisem art. 67a § 1 pkt 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa – tylko w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem zobowiązanego lub interesem publicznym. W opisanej sytuacji nie zachodziła żadna z wyżej wymienionych przesłanek umorzenia należności.

W świetle zgromadzonego materiału dowodowego RKO stwierdziła, że nie ma wątpliwości, iż doszło do naruszenia dyscypliny finansów publicznych z art. 5 ust. 1 pkt 3 uodnfp. Zgodnie z tym przepisem naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest niezgodnie 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.

Czwarty z zarzutów sformułowanych we wniosku o ukaranie dotyczył wykazywania w latach 2015 – 2016 w sprawozdaniach z wykonania planu dochodów budżetowych danych innych niż wynikające z ewidencji księgowej prowadzonej w Inspektoracie.

Nieprawidłowości dotyczyły:

- 1) sprawozdania Rb-27 za marzec 2015 r. (złożonego 8 kwietnia 2015 r.) - w § 0580 w kolumnie „Należności (saldo początkowe plus przypisy minus odpisy)” wskazano kwotę 5.000 zł, natomiast z ewidencji wynika kwota 25.040 zł. Ponadto w kolumnie „Dochody wykonane (wpłaty minus zwroty)” wskazano kwotę 5.000 zł, przy czym z ewidencji wynika kwota 5.040 zł. W kolumnie „Potrącenia i inne zmniejszenia dochodów” nie ujęto kwoty 5.000 zł;
- 2) sprawozdania Rb-27 za czerwiec 2015 r. (złożonego 6 lipca 2015 r.) - w § 0580 w kolumnie „Dochody wykonane (wpłaty minus zwroty)” wskazano kwotę 11.046.02 zł, przy czym z ewidencji wynika kwota 11.166.02 zł. W kolumnie „Potrącenia i inne zmniejszenia dochodów” nie ujęto kwoty 5.000 zł;
- 3) sprawozdania Rb-27 za wrzesień 2015 r. (złożonego 6 października 2015 r.) - w § 0580 w kolumnie „Należności (saldo początkowe plus przypisy minus odpisy)” wskazano kwotę 31.893,25 zł, natomiast z ewidencji wynika kwota 43.373,32 zł. Ponadto w kolumnie „Dochody wykonane (wpłaty minus zwroty)” wskazano kwotę 31.893,25 zł, przy

Sygn. akt BDF1.4800.25.2018

czym z ewidencji wynika kwota 35.338,32 zł. W kolumnie „Potrącenia i inne zmniejszenia dochodów” nie ujęto kwoty 1.500 zł;

4) sprawozdania rocznego Rb-27 za 2015 r. (złożonego 21 stycznia 2016 r.) - w § 0580 w kolumnie „Należności (saldo początkowe plus przypisy minus odpisy)” wskazano kwotę 46.216,65 zł. natomiast z ewidencji wynika kwota 67.591,32 zł. Ponadto w kolumnie „Dochody wykonane (wpłaty minus zwroty)” wskazano kwotę 34.393,25 zł, przy czym z ewidencji wynika kwota 39.556,32 zł;

5) sprawozdania Rb-27 za marzec 2016 r. (złożonego 7 kwietnia 2016 r.) - w § 0580 w kolumnie „Należności (saldo początkowe plus przypisy minus odpisy)” wskazano kwotę 37.029,60 zł, natomiast z ewidencji wynika kwota 73.110,71 zł. Ponadto w kolumnie „Dochody wykonane (wpłaty minus zwroty)” wskazano kwotę 37.029,06 zł, przy czym z ewidencji wynika kwota 37.059,06 zł. W kolumnie „Potrącenia i imię zmniejszenia dochodów” nie ujęto kwoty 1.016,77 zł;

6) sprawozdania Rb-27 za czerwiec 2016 r. (złożonego 5 lipca 2016 r.) - w § 0580 w kolumnie „Należności (saldo początkowe plus przypisy minus odpisy)” wskazano kwotę 42.029,60 zł. natomiast z ewidencji wynika kwota 78.110,71 zł. Ponadto w kolumnie „Dochody wykonane (wpłaty minus zwroty)” wskazano kwotę 42.029,06 zł, przy czym z ewidencji wynika kwota 42.059,06 zł.

Zdaniem RKO nie ulega wątpliwości, że wskazane nieprawidłowości wystąpiły, co potwierdzają dowody zebrane w sprawie. Wskazane działanie było niezgodne z § 9 ust. 2 rozporządzenia w sprawie sprawozdawczości budżetowej. Zgodnie z dyspozycją przywołanego przepisu kwoty wykazane w sprawozdaniach powinny być zgodne z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej. Nie budzi też wątpliwości, że to Obwiniony jako kierownik jednostki był zobowiązany do wykazania w sprawozdaniu danych wynikających tylko z ewidencji księgowej.

Wprawdzie obrońca obwinionego podniósł, że pismem z dnia 3 lutego 2010 r., doszło do powierzenia Pani (...) prowadzenia całokształtu rachunkowości jednostki oraz obowiązków i odpowiedzialności w zakresie wynikającym z uofp, co skutkowało powinno wyłączeniem odpowiedzialności kierownika jednostki, to RKO uznała, że przywołany przez obrońcę obwinionego zakres czynności głównej księgowej nie zawiera zapisów o powierzeniu obowiązków w zakresie prawidłowego ustalania należności za wydane zezwolenia lub ich zmianę, umarzania tych należności lub dopilnowania terminowego ich regulowania. Dla

skuteczności powierzenia obowiązków, a co za tym idzie - możliwości późniejszego egzekwowania odpowiedzialności za ich właściwe wykonywanie, konieczne jest wyraźne wskazanie powierzanych pracownikowi obowiązków. W takiej sytuacji za całość gospodarki finansowej, a zatem również za dochodzenie należności, sporządzanie sprawozdań z procesów gromadzenia i wydatkowania środków publicznych odpowiedzialny jest kierownik jednostki.

W ocenie RKO Obwiniony działał bez zachowania ostrożności wymaganej w danych okolicznościach i chociaż nie miał bezpośredniego zamiaru popełnienia zarzucanego czynów, to możliwość ich popełnienia mógł przewidzieć. Obwiniony miał bowiem możliwość zgodnego z prawem zachowania się, dlatego RKO stwierdziła, że można Obwinionemu przypisać odpowiedzialność w zakresie ww. naruszeń dyscypliny finansów publicznych.

W ocenie RKO Obwinionemu można było przypisać odpowiedzialność i winę za popełnienie wskazanych czynów naruszających dyscyplinę finansów publicznych. RKO nie znalazła podstaw do uniewinnienia Obwinionego od stawianych zarzutów naruszenia dyscypliny finansów publicznych.

W związku z przepisem art. 37 uondfp, który stanowi, że „sprawcy, który dopuścił się kilku czynów stanowiących naruszenie dyscypliny finansów publicznych, a sprawa o te czyny jest objęta jednym postępowaniem, wymierza się jedną karę za wszystkie czyny” RKO wymierzyła Obwinionemu jedną karę za dopuszczenie się naruszenia art. 5 ust. 1 pkt 1, art. 5 ust. 1 pkt 2, art. 5 ust. 1 pkt 3, art. 18 pkt 2 tej ustawy – karę upomnienia (art. 31 ust. 1 pkt 1 cyt. ustawy).

RKO mając na uwadze, że odniesienie szkodliwości naruszeń dyscypliny finansów publicznych wyłącznie do finansowego wymiaru czynu jest błędem, zwłaszcza że okoliczności wskazane w art. 28 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych mają charakter katalogu przykładowego, rozstrzygając niniejszą sprawę uwzględniała przede wszystkim wagę naruszonych przepisów i obowiązków, sposób i okoliczności ich naruszenia oraz skutki naruszenia.

Zdaniem RKO czyny popełnione przez Obwinionego nie mają charakteru znikomej szkodliwości dla finansów publicznych, ale z całą pewnością nie stanowią ich rażącego naruszenia. O charakterze działań i zaniechań Obwinionego przesądza fakt, że naruszenia te są łatwe do stwierdzenia, są oczywiste i bezsporne, jednak mają nieznaczny zakres – 1

przypadek stwierdzonego bezprawnego umorzenia, lub wynikają z odmiennej interpretacji przepisów – jak w przypadku pierwszego czy drugiego z sformułowanych zarzutów.

RKO wymierzając karę upomnienia uwzględniła, że Pan (...) zajmował stanowisko (...) Inspektora Farmaceutycznego dopiero od dnia 1 stycznia 2015 r. oraz że podjęto działania naprawcze i wskazane nieprawidłowości zostały usunięte.

Kierując się regułami wynikającymi z przepisów art. 33 w zw. z art. 37 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych RKO biorąc pod uwagę sposób i okoliczności w jakich doszło do ich popełnienia (termin objęcia funkcji kierownika jednostki), zakres stwierdzonych naruszeń, ich przedmiot, skutki dla ładu finansów publicznych (faktyczne usunięcie nieprawidłowości), a także dotychczasową niekaralność Obwinionego, wymierzyła Obwinionemu łączną karę upomnienia, tj. najniższą spośród przewidzianych w katalogu kar, jako karę adekwatną do stopnia zawinień i szkodliwości dla ładu finansów publicznych. W ocenie RKO kara ta spełnia w niniejszej sprawie wszystkie cele, określone w art. 33 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów i jest adekwatna do wagi naruszeń stwierdzonych w przypisanych Obwinionemu czynach.

Od tego orzeczenia odwołanie na niekorzyść Obwinionego wniósł Z-ca Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych przy RKO wnioskując o zmianę zaskarżonego orzeczenia i wymierzenie Obwinionemu kary nagany, bądź uchylenie zaskarżonego orzeczenia i przekazanie sprawy RKO do ponownego rozpoznania.

Odnosząc się do argumentacji RKO w zakresie wymierzenia kary upomnienia, Odwołujący nie podzielił oceny RKO, która zdaniem Z-cy Rzecznika nie odzwierciedla stanu faktycznego oraz nie uwzględnia okoliczności popełnienia zarzucanych czynów, które w znacznym stopniu działają na niekorzyść Obwinionego, a mianowicie:

1. W 5 przypadkach opłaty w łącznej kwocie 22.700,00 zł nie zostały w ogóle uiszczone przez prowadzących apteki, co świadczy o całkowitym braku zainteresowania Obwinionego w zakresie realizacji jednego z podstawowych obowiązków, określonego przepisami art. 105 ust. 1 i 2 ustawy Prawo farmaceutyczne oraz niepodejmowania czynności kontrolnych w omawianym zakresie, do czego był zobowiązany jako kierownik jednostki sektora finansów publicznych;
2. Argument, że „podjęto działania naprawcze i wskazane nieprawidłowości zostały usunięte” - nie może stanowić okoliczności łagodzącej, albowiem działania naprawcze zostały podjęte dopiero w wyniku ujawnienia ww. nieprawidłowości przez organ kontrolny.

3. Nie do przyjęcia jest, zdaniem Z-cy Rzecznika, również ocena RKO, że „Naruszenia (...) mają nieznaczny zakres”, w sytuacji gdy naruszenia występowały przez okres od 13.01.2015 r. do 12.06.2016 r., a ich liczby w części dotyczącej zaniżenia należności w żadnym przypadku nie można uznać jako nieznaczną.

4. Dotychczasowa niekaralność za naruszenia dyscypliny finansów publicznych nie jest okolicznością zasługującą na szczególne uwzględnienie oraz nie jest niczym wyjątkowym. Normą jest bowiem takie działanie osób dysponujących środkami publicznymi, aby nie dochodziło do naruszenia dyscypliny finansów publicznych.

W ocenie Z-cy Rzecznika, RKO w sposób nieuprawniony zastosowała instytucję nadzwyczajnego złagodzenia kary. Zgodnie z przepisami art. 36 ust. 1 i ust. 2 uondfp „w przypadkach zasługujących na szczególne uwzględnienie można, biorąc pod uwagę rodzaj i okoliczności naruszenia dyscypliny finansów publicznych lub właściwości i warunki osobiste sprawcy naruszenia dyscypliny finansów publicznych, wymierzyć karę łagodniejszego rodzaju, a nawet odstąpić od jej wymierzenia”.

Odwołujący stwierdził, że w rozpatrywanej sprawie, żadne okoliczności wymienione w art. 36 ust. 2 uondf nie występują, a przyczyny podjęcia decyzji przez RKO o nadzwyczajnym złagodzeniu kary nie odnoszą się do żadnych okoliczności przedmiotowych i podmiotowych związanych z popełnieniem zarzucanych czynów, a co więcej występują w sprawie okoliczności negatywnie obciążające Obwinionego. W takim stanie rzeczy trudno uznać - jak to uczyniła RKO - że „Kierując się regułami wynikającymi z przepisów art. 33 w zw. z art. 37 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych RKO biorąc pod uwagę sposób i okoliczności w jakich doszło do ich popełnienia (termin objęcia funkcji kierownika jednostki), zakres stwierdzonych naruszeń, ich przedmiot, skutki dla ładu finansów publicznych (faktyczne usunięcie nieprawidłowości), a także dotychczasową niekaralność Obwinionego wymierzyła Obwinionemu łączną karę upomnienia, tj. najniższą spośród przewidzianych w katalogu kar, jako karę adekwatną do stopnia zawinień i szkodliwości dla ładu finansów publicznych”.

Zdaniem Z-cy Rzecznika uzasadnieniem wnioskowanej kary nagany dla Obwinionego jest niebywały rozmiar stwierdzonych nieprawidłowości oraz fakt, że działania Obwinionego stanowiły rażące naruszenie podstawowych zasad prowadzenia gospodarki finansowej wynikających z przepisów art. 64 ust. 2, art. 254 pkt 1 uofp i art. 105 ust. 1 i ust. 2 ustawy Prawo Farmaceutyczne. O rażącym charakterze działań i zaniechań Obwinionego przesądza

fakt, że naruszenia te są łatwe do stwierdzenia, oczywiste i bezsporne oraz mają bardzo duży zakres, stąd noszą znamiona bardzo wysokiej szkodliwości dla ładu i porządku finansów publicznych.

Stąd też zdaniem Odwołującego utrzymanie w mocy zaskarżonego orzeczenia stanowiłoby niebezpieczny precedens w sytuacji braku jakichkolwiek podstaw do zastosowania instytucji nadzwyczajnego złagodzenia kary bez jakichkolwiek przesłanek dających podstawę do skorzystania z tej instytucji, zwłaszcza w sytuacji gdy ilość oraz waga naruszonych przepisów noszą znamiona bardzo znacznej szkodliwości dla ładu i porządku finansów publicznych.

Przed rozprawą wpłynęło do Głównej Komisji Orzekającej (dalej GKO) pismo obrońcy Obwinionego, w którym odniesiono się do treści odwołania złożonego przez Z-cę Rzecznika. Wskazano w tym piśmie, że działania naprawcze w zakresie stwierdzonych nieprawidłowości podjęte zostały niezwłocznie po ich ujawnieniu. Ponadto zdaniem obrońcy Obwinionego Z-ca Rzecznika niesłusznie uznał w odwołaniu, że RKO skorzystała z nadzwyczajnego złagodzenia kary, gdyż ani w sentencji orzeczenia ani w jego uzasadnieniu, nie odniesiono się do art. 36 ust. 1 uondfp. Zdaniem obrońcy w przedmiotowej sprawie nie można mówić o bardzo wysokiej szkodliwości, stąd kara upomnienia jest adekwatna do popełnionych naruszeń.

GKO po zbadaniu sprawy uznała, że zaskarżone orzeczenie RKO nie może być utrzymane w obiegu prawnym i postanowiła je uchylić oraz przekazać sprawę do ponownego rozpoznania z przyczyn opisanych poniżej.

GKO w pierwszej kolejności dokonała oceny stanu prawnego obowiązującego w czasie zarzucanego czynu i w czasie orzekania. Przepis art. 24 ust. 1 uondfp nakazuje by rozpoznając i oceniając popełniony czyn stosować przepisy ustawy obecnie obowiązującej, chyba że przepisy obowiązujące w chwili popełnienia czynu były względniejsze dla sprawy. Do oceny czynu będących przedmiotem niniejszego postępowania, GKO postanowiła stosować przepisy obowiązujące w dniu orzekania, uznając iż przepisy obowiązujące w dacie zarzucanego czynu nie są względniejsze dla Obwinionego.

Zdaniem GKO, o ile stwierdzony stan faktyczny, nie budzi wątpliwości, a do wskazanych w sentencji zaskarżonego orzeczenia czynów doszło, to istnieją przesłanki, które wymagają ponownego rozpatrzenia sprawy przez Komisję I instancji. Na przesłanki te zwrócił uwagę zarówno Z-ca Rzecznika w swoim odwołaniu, jak i obrońca Obwinionego w odpowiedzi na to odwołanie.

Sygn. akt BDF1.4800.25.2018

Zgodnie z art. 33 ust 1 uodfp organ orzekający wymierza wprawdzie karę według swojego uznania, ale z jej orzeczenia powinno wynikać, jakie względy przemawiają za taką, a nie inną karą (por. wyrok WSA Warszawa z dnia 17 września 2009 r. - V SA/Wa 769/09). Wydając orzeczenie organ ma więc obowiązek dokonać wszechstronnej oceny rodzaju i okoliczności naruszenia dyscypliny finansów publicznych (por. wyrok NSA z dnia 14 grudnia 2010 r. - II GSK 1092/09). Uwzględnić przy tym należy m. in. stopień szkodliwości dla finansów publicznych naruszenia dyscypliny finansów publicznych.

Zdaniem GKO Komisja I instancji dokonała tego w uzasadnieniu orzeczenia w sposób dalece niewystarczający. W szczególności RKO nie określiła precyzyjnie stopnia szkodliwości naruszenia dyscypliny finansów publicznych, co nie pozwala jednoznacznie rozstrzygnąć o zasadności nałożonej na Obwinionego kary upomnienia. Niedostateczne uzasadnienie orzeczenia w tym zakresie wzbudza bowiem wątpliwości, czy RKO rozważyła wszystkie okoliczności sprawy, które mogą mieć wpływ na podjęte rozstrzygnięcie. Taka sytuacja jest niedopuszczalna ze względu na zachowanie społecznego poczucia sprawiedliwości i zaufania obywateli do prawa i pracy organów orzekających (por. orzeczenie GKO z 24 marca 2014 r., BDF1/4900/22/24-25/14/RWPD-15745).

Jak wskazał NSA w wyroku z dnia 14 czerwca 2011 r. (sygn. akt II GSK 688/10) art. 28 uodfp definiuje instytucję szkodliwości naruszenia dyscypliny dla finansów publicznych oraz formułuje kryteria oceny stopnia tej szkodliwości. Do przesłanek uwzględnianych przy tej ocenie należy waga naruszonych obowiązków, sposób i okoliczności ich naruszenia oraz skutki naruszenia. Wszystkie czyny stanowiące naruszenie dyscypliny finansów publicznych są szkodliwe społecznie. Natomiast stopień szkodliwości konkretnego czynu danego sprawcy dla ładu finansów publicznych jest elementem, który komisja orzekająca musi przeanalizować (zob. zob. wyrok WSA w Warszawie z 14 lutego 2017 roku, V SA/Wa 447/16).

Szkodliwość określonych deliktów finansowych dla finansów publicznych podlega stopniowaniu, któremu przypisane są określone skutki prawne (por. *Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz, red. W. Misiąg, CH Beck, Warszawa 2017*). Znikomy stopień szkodliwości czynu naruszającego dyscyplinę finansów publicznych wyłącza możliwość dochodzenia odpowiedzialności z tego tytułu. Jeżeli stopień ten jest wyższy niż znikomy i dojdzie do stwierdzenia odpowiedzialności, wówczas – przy wymierzaniu kary organ orzekający musi wziąć pod uwagę m.in. stopień szkodliwości naruszenia dla finansów publicznych. W przypadku, gdy stopień szkodliwości nie jest znaczny, stosownie do art. 35 uodfp, wymierzona może być

kara upomnienia. Natomiast w razie stwierdzenia znacznego stopnia szkodliwości dla finansów publicznych, ustawodawca przewiduje przede wszystkim karę pieniężną lub karę nagany (art. 34a uondfp). Rażący stopień szkodliwości skutkuje zaś brakiem możliwości odstąpienia od wymierzenia kary (art. 36 ust. 3 pkt 2 uondfp).

RKO w uzasadnieniu zaskarżonego orzeczenia z jednej strony wskazuje, że „czyny popełnione przez Obwinionego nie mają charakteru znikomej szkodliwości dla finansów publicznych, ale z całą pewnością nie stanowią ich rażącego naruszenia”. Z drugiej strony, na co zwraca uwagę w Odwołaniu Z-ca Rzecznika, RKO podkreśla, że „o charakterze działań i zaniechań Obwinionego przesądza fakt, że naruszenia te są łatwe do stwierdzenia, są oczywiste i bezsporne”. Takie postrzeganie zachowania Obwinionego wskazuje, że ma ono charakter naruszenia rażącego, bo przecież słowo „rażący” oznacza „dający się łatwo stwierdzić, wyraźny, oczywisty, niewątpliwy, bezsporny, bardzo duży” (por. L. Warzecha-Lipiec, *Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, Lex, Warszawa 2012, s. 422). Dodatkowo RKO stwierdza, że naruszenia te „mają nieznaczny zakres”. Z tym ostatnim twierdzeniem, jak słusznie zauważa w odwołaniu Z-ca Rzecznika, trudno się zgodzić, skoro naruszenia nie miały charakteru incydentalnego.

Zawarte w uzasadnieniu do zaskarżonego orzeczenia stwierdzenia nie pozwalają więc jednoznacznie wskazać, czy zdaniem RKO stopień szkodliwości został uznany za „nieznaczny”, „znaczny”, czy „rażący”. To ustalenie powinno stać się dla RKO punktem wyjścia do rozpatrywania wysokości kary w przedmiotowej sprawie. Uzasadnienie powinno więc wskazywać logiczny tok myślenia, który doprowadził RKO do wydania takiego, a nie innego rozstrzygnięcia, bo tylko wtedy można „ustalić jaki był tok rozumowania komisji orzekającej i co doprowadziło ją do takich, a nie innych wniosków, których istotę oddaje sentencja orzeczenia” (por. orzeczenie GKO z 27 czerwca 2016 r., BDF1.4800.20.2016). O tym, że w zaskarżonym orzeczeniu trudno jednoznacznie taki tok rozumowania dostrzec, świadczą wątpliwości, czy RKO skorzystała z instytucji złagodzenia kary, o której mowa w art. 36 uondfp (na co wskazuje w odwołaniu Z-ca Rzecznika), czy też do tego, jak twierdzi obrońca Obwinionego, nie doszło. Wątpliwości takich nie byłoby, gdyby RKO jednoznacznie określiła stopień szkodliwości wskazanych naruszeń.

Zdaniem GKO, RKO powinna przy tym określić, czy każde z wskazanych w sentencji orzeczenia naruszeń charakteryzuje się tym samym stopniem szkodliwości dla dyscypliny finansów publicznych. Dotyczy to zwłaszcza naruszenia z art. 18 pkt 2 uondfp. RKO powinna w tym przypadku wskazać, jakie są źródła wykazania w sprawozdaniach z wykonania planu

dochodów budżetowych danych innych niż wynikające z ewidencji księgowej. Z materiału dowodowego wynika bowiem, że „sprawozdania sporządzone zostały nieprawidłowo, ponieważ nieprawidłowo prowadzona była ewidencja księgowa”. RKO nie odniosła się do tego stwierdzenia, a przecież inaczej należy oceniać zachowanie Obwinionego, gdyby okazało się, że w sytuacji błędnie prowadzonej ewidencji (co nie jest czynem karanym w świetle regulacji uondfp) niezgodność sprawozdań z ewidencją polegała na tym, że sprawozdania rzetelnie oddawały zdarzenia gospodarcze zachodzące w jednostce, mimo błędnej ewidencji, a inaczej, gdyby mimo należycie prowadzonej ewidencji, sprawozdania były z nią niezgodne. W sytuacji, w której dochodzi do niezgodności sprawozdań (o ile oddają one rzeczywisty obraz jednostki) z błędnie prowadzoną ewidencją księgową Komisja I instancji powinna przeanalizować, czy zachodzą przesłanki pozwalające na przypisanie winy Obwinionemu. Jeśli RKO uzna, że o winie w tym przypadku można mówić, konieczne jest wówczas rozstrzygnięcie, czy nie ma podstaw do zastosowania art. 28 ust. 1 uondfp. Dopiero, jeżeli RKO uzna winę Obwinionego i oceni, że stopień szkodliwości czynów polegających na wykazaniu w sprawozdaniach danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej, jest wyższy niż znikomy, możliwe jest pociągnięcie Obwinionego do odpowiedzialności w tym zakresie.

Uwzględniając powyższe, Główna Komisja Orzekająca orzekła, jak w sentencji.