



ORZECZENIE
GŁÓWNEJ KOMISJI ORZEKAJĄCEJ W SPRAWACH
O NARUSZENIE DYSCYPLINY FINANSÓW PUBLICZNYCH

Warszawa, dnia 16 października 2014 r.

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

Przewodniczący:	<i>Członek GKO:</i>	Maciej Berek
Członkowie:	<i>Członek GKO:</i>	Marcin Krzywoszynski (spr.)
	<i>Członek GKO:</i>	Barbara Potocka
Protokolant:		<i>Anna Jedlińska</i>

przy udziale Zastępcy Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych **Anny Rotter**, po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 16 października 2014 r. odwołania Obwinionej (...), od orzeczenia Regionalnej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Warszawie z dnia 13 lutego 2014 r., sygn. akt RKO.5011.30.2013, w zakresie, w którym uznano Obwinioną (...), pełniącą w czasie zarzucanego naruszenia dyscypliny finansów publicznych funkcję Dyrektora Przedszkola (...), winną naruszenia dyscypliny finansów publicznych określonego w art. 11 w zw. z art. 24 ust. 1 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz. U. z 2013 r. poz. 168 oraz z 2012 r. poz. 1529) – zwanej dalej ustawą, polegającego na:

1. dokonaniu dnia 30 listopada 2011 r. wydatków w kwocie 1.946,50 zł wg faktury VAT Nr 00349/11 z dnia 28 listopada 2011 r. za artykuły spożywcze na kwotę 1.946,50 zł z przekroczeniem upoważnienia, tj. z przekroczeniem planu finansowego o 295,57 zł (plan - 150.200,00 zł, wykonanie - 150.495,57 zł);
2. dokonaniu bez upoważnienia, tj. bez zaplanowania wydatków w planie finansowym w łącznej kwocie 24.494,19 zł, tj.:

Sygn. akt BDF1/4900/69/69/14

- dnia 30 listopada 2011 r. - wydatki w kwocie 125,76 wg faktury VAT Nr 3937/11 z dnia 30 listopada 2011 r. za artykuły spożywcze na kwotę 125,76 zł (plan - 150.200,00 zł, wykonanie - 150.621,33 zł),
- dnia 30 listopada 2011 r. - wydatki w kwocie 747,00 zł wg faktury VAT Nr 80/2011 z dnia 28 listopada 2011 r. za artykuły spożywcze na kwotę 747,00 zł (plan - 150.200,00 zł, wykonanie - 151.368,33 zł),
- dnia 30 listopada 2011 r. - wydatki w kwocie 328,21 zł wg faktury VAT Nr 112/2011 z dnia 25 listopada 2011 r. za artykuły spożywcze na kwotę 328,21 zł (k. 35 akt) (plan - 150.200,00 zł, wykonanie - 151.696,54 zł),
- dnia 8 grudnia 2011 r. - wydatki w kwocie 2.864,56 zł wg faktury VAT Nr 00360/11 z dnia 5 grudnia 2011 r. za artykuły spożywcze na kwotę 2.864,56 zł (k. 45 akt) (plan - 150.200,00 zł, wykonanie - 154.561,10 zł),
- dnia 8 grudnia 2011 r. - wydatki w kwocie 994,89 zł wg faktury VAT Nr 368/11 z dnia 5 grudnia 2011 r. za artykuły spożywcze na kwotę 994,89 zł (plan - 150.200,00 zł, wykonanie - 155.555,99 zł),
- dnia 8 grudnia 2011 r. - wydatki w kwocie 201,60 zł wg faktury VAT Nr 83/11 z dnia 1 grudnia 2011 r. za artykuły spożywcze na kwotę 201,60 zł (plan - 150.200,00 zł, wykonanie - 155.757,59 zł),
- dnia 8 grudnia 2011 r. - wydatki w kwocie 197,98 zł wg faktury VAT Nr 4063/11 z dnia 3 grudnia 2011 r. za artykuły spożywcze na kwotę 197,98 zł (plan - 150.200,00 zł, wykonanie - 155.955,57 zł),
- dnia 9 grudnia 2011 r. - wydatki w kwocie 696,20 zł wg faktury VAT Nr 85/2011 z dnia 12 grudnia 2011 r. za artykuły spożywcze na kwotę 696,20 zł (plan - 150.200,00 zł, wykonanie - 156.651,77 zł),
- dnia 16 grudnia 2011 r. - wydatki w kwocie 245,12 zł wg faktury VAT Nr 116/2011 z dnia 8 grudnia 2011 r. za artykuły spożywcze na kwotę 245,12 zł (plan - 150.200,00 zł, wykonanie - 156.896,89 zł),
- dnia 16 grudnia 2011 r. - wydatki w kwocie 264,34 zł wg faktury VAT Nr 4144/11 z dnia 10 grudnia 2011 r. za artykuły spożywcze na kwotę 264,34 zł (plan - 150.200,00 zł, wykonanie - 157.161,23 zł),
- dnia 16 grudnia 2011 r. - wydatki w kwocie 805,20 zł wg faktury VAT Nr 379/11 z dnia 12 grudnia 2011 r. za artykuły spożywcze na kwotę 805,20 zł (plan - 150.200,00 zł, wykonanie - 157.966,43 zł),

Sygn. akt BDF1/4900/69/69/14

- dnia 16 grudnia 2011 r. - wydatki w kwocie 1.789,40 zł wg faktury VAT Nr 0371/11 z dnia 12 grudnia 2011 r. za artykuły spożywcze na kwotę 1.789,40 zł (plan - 150.200,00 zł, wykonanie - 159.755,83 zł),
- dnia 19 grudnia 2011 r. - wydatki w kwocie 3.998,10 zł wg faktury VAT Nr 0382/11 z dnia 19 grudnia 2011 r. za artykuły spożywcze na kwotę 3.998,10 zł (plan - 150.200,00 zł, wykonanie - 163.753,93 zł),
- dnia 19 grudnia 2011 r. - wydatki w kwocie 2.099,50 zł wg faktury VAT Nr 390/11 z dnia 19 grudnia 2011 r. za artykuły spożywcze na kwotę 2.099,50 zł (plan - 150.200,00 zł, wykonanie - 165.853,43 zł),
- dnia 19 grudnia 2011 r. - wydatki w kwocie 458,75 zł wg faktury VAT Nr 87/2011 z dnia 19 grudnia 2011 r. za artykuły spożywcze na kwotę 458,75 zł (plan - 150.200,00 zł, wykonanie - 166.312,18 zł),
- dnia 19 grudnia 2011 r. - wydatki w kwocie 206,51 zł wg faktury VAT Nr 4223/11 z dnia 17 grudnia 2011 r. za artykuły spożywcze na kwotę 206,51 zł (plan - 150.200,00 zł, wykonanie - 166.518,69 zł),
- dnia 22 grudnia 2011 r. - wydatki w kwocie 326,97 zł wg faktury VAT Nr 122/2011 z dnia 21 grudnia 2011 r. za artykuły spożywcze na kwotę 326,97 zł (plan - 150.200,00 zł - k. 14, wykonanie - 166.845,66 zł),
- dnia 22 grudnia 2011 r. - wydatki w kwocie 1.073,00 zł wg faktury VAT Nr 90/2011 z dnia 21 grudnia 2011 r. za artykuły spożywcze na kwotę 1.073,00 zł (plan - 150.200,00 zł, wykonanie - 167.918,66 zł),
- dnia 22 grudnia 2011 r. - wydatki w kwocie 939,61 zł wg faktury VAT Nr 402/11 z dnia 22 grudnia 2011 r. za artykuły spożywcze na kwotę 326,97 zł (plan - 150.200,00 zł, wykonanie - 168.858,27 zł),
- dnia 27 grudnia 2011 r. - wydatki w kwocie 2.635,00 zł wg faktury VAT Nr 0398/11 z dnia 27 grudnia 2011 r. za artykuły spożywcze na kwotę 2.635,00 zł (plan - 150.200,00 zł, wykonanie - 171.493,27 zł),
- dnia 27 grudnia 2011 r. - wydatki w kwocie 183,88 zł wg faktury VAT Nr 4326/11 z dnia 27 grudnia 2011 r. za artykuły spożywcze na kwotę 183,88 zł (plan - 150.200,00 zł, wykonanie - 171.677,15 zł),
- dnia 27 grudnia 2011 r. - wydatki w kwocie 342,99 zł wg faktury VAT Nr 4257/11 z dnia 23 grudnia 2011 r. za artykuły spożywcze na kwotę 342,99 zł (plan - 150.200,00 zł, wykonanie - 172.020,14 zł),
- dnia 28 grudnia 2011 r. - wydatki w kwocie 2.969,62 zł wg faktury VAT Nr 0401/11

Sygn. akt BDF1/4900/69/69/14

z dnia 27 grudnia 2011 r. za artykuły spożywcze na kwotę 2.969,62 zł (plan - 150.200,00 zł; wykonanie - 174.989,76 zł),

co stanowi naruszenie art. 44 ust. 1 pkt 3, art. 52 ust. 1 pkt 2 i art. 223 ust. 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (tj. Dz. U. z 2013 r., poz. 885. z późn. zm.),

oraz wymierzono Obwinionej karę upomnienia i obciążono kosztami postępowania na rzecz Skarbu Państwa w wysokości 291,71 zł,

na podstawie art. 147 ust. 1 pkt 3 ustawy, uchyla w całości zaskarżone orzeczenie i przekazuje sprawę do ponownego rozpoznania przez Regionalną Komisję Orzekającą w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Warszawie.

Pouczenie:

Od niniejszego orzeczenia środek zaskarżenia nie przysługuje.

Uzasadnienie

Orzeczeniem Regionalnej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Warszawie (RKO) z dnia 13 lutego 2014 r. (...), w dacie popełnienia zarzucanych czynów, będąca Dyrektorem Przedszkola (...), uznana została winną naruszenia dyscypliny finansów publicznych polegającego na:

- 1) dokonaniu dnia 30 listopada 2011 r. wydatków w kwocie 1.946,50 zł wg faktury VAT Nr 00349/11 z dnia 28 listopada 2011 r. za artykuły spożywcze na kwotę 1.946,50 zł z przekroczeniem upoważnienia, tj. z przekroczeniem planu finansowego o 295,57 zł (plan – 150.200,00 zł, wykonanie – 150.495,57 zł);
- 2) dokonaniu wydatków bez upoważnienia, tj. bez zaplanowania wydatków w planie finansowym, w łącznej kwocie 24.494,19 zł. Dotyczy to 22 pozycji wydatków poniesionych w określonych dniach w okresie od 30 listopada 2011r. do 28 grudnia 2011 r., wymienionych w sentencji orzeczenia.

Czyny te stanowiły naruszenie przepisów ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2013 r. poz. 885, z późn. zm.): art. 44 ust. 1 pkt 3 (Wydatki publiczne mogą być ponoszone na cele i w wysokościach ustalonych w planie finansowym jednostki sektora finansów publicznych), art. 52 ust. 1 pkt 2 (Ujęte w (...) planach finansowych jednostek budżetowych wydatki (...) stanowią nieprzekraczalny limit) i art. 223 ust. 3 (Wydatki z rachunku (...) mogą być dokonywane do wysokości kwot zgromadzonych dochodów, w ramach planu finansowego). Zachowania te wypełniały znamiona czynów zabronionych określonych w art. 11 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz. U. z 2013 r. poz. 168 oraz z 2012 r. poz. 1529) - zwanej dalej ustawą (Naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest dokonanie wydatku ze środków publicznych bez upoważnienia określonego (...) planem finansowym, albo z przekroczeniem zakresu tego upoważnienia...).

Za powyższe czyny RKO na podstawie art. 31 ust. 1 pkt 1 w zw. z art. 37 ustawy, wymierzyła Obwinionej łączną karę upomnienia, a na podstawie art. 167 ust. 1 ustawy, obciążyła kosztami postępowania na rzecz Skarbu Państwa w wysokości 291,71 zł.

Z uzasadnienia RKO wynika, że sprawa zastała wszczęta przez Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych postanowieniem z dnia 12 lutego 2013 r., na podstawie zawiadomienia Prezesa Regionalnej Izby Obrachunkowej w Warszawie z dnia 16 stycznia 2013 r. dokonanego po kontroli kompleksowej gospodarki finansowej Miasta (...) za okres od 1 stycznia 2011 r. do 31 grudnia 2011 r. Rzecznik we wniosku z dnia 26 kwietnia 2013 r. wniosła o ukaranie Obwinionej (...) karą upomnienia. Z zebranego w sprawie materiału dowodowego wynika, że wydatki (wyszczególnione szczegółowo w sentencji orzeczenia) zostały zrealizowane z wyodrębnionego rachunku bankowego jednostki, na którym gromadzono dochody z wpłat określonych uchwałą Rady Miasta (...) z dnia 4 listopada 2010 r., stosownie do przepisów art. 223 ust. 1 ustawy o finansach publicznych, wydatki te zostały ujęte w planie Przedszkola w dziale 801, rozdz. 80148 § 4220. Plan wydatków Przedszkola finansowanych z dochodów gromadzonych na wyodrębnionym rachunku bankowym określała uchwała budżetowa na 2011 r. Miasta (...) z dnia 8 lutego 2011 r. w wysokości 150.200,00 zł. Plan wydatków został zwiększony uchwałą Rady Miasta (...) z dnia 29 grudnia 2011 r. w sprawie wprowadzenia zmian w uchwale budżetowej na 2011 r. do kwoty 171.400,00 zł. Jak wynika z akt sprawy kwestionowane wydatki były realizowane w ramach ww. paragrafu z przekroczeniem kwoty planu i dotyczy to wydatków zrealizowanych w dniu 30 listopada

2011 r. Po tym dniu w okresie do 28 grudnia 2011 r., a więc do czasu zmiany uchwały budżetowej, w dniach szczegółowo wskazanych w sentencji orzeczenia, wydatki te realizowane były, mimo iż plan finansowy w tym paragrafie ich nie przewidywał, czyli poza planem finansowym. Zwiększenie planu wydatków dokonane uchwałą zmieniającą uchwałę budżetową nie pokrywało wszystkich ostatecznie dokonanych przez Przedszkole wydatków w 2011 r. w ww. podziale klasyfikacji budżetowej.

Obsługę finansowo-księgową Przedszkola prowadziła inna jednostka budżetowa, a mianowicie Oświata (...), działająca na podstawie statutu nadanego uchwałą Rady Miasta (...) z dnia 27 czerwca 2006 r. Jednostka ta sprawowała m. in. nadzór nad działalnością przedszkoli w zakresie spraw finansowych i administracyjnych.

Rozważając zawinienie RKO podniosła, że Obwiniona obejmując stanowisko kierownicze, powinna zapoznać się z przepisami prawa obowiązującymi daną jednostkę budżetową, a także z ewentualnymi problemami występującymi w tym zakresie. Można jej przypisać winę w czasie popełnienia naruszenia, bowiem знаła ustalony dla jednostki plan finansowy i dokonując wydatków (zatwierdzając wydatki do wypłaty) nie zachowała należytej staranności i ostrożności. Owa staranność powinna przejawiać się choćby w analizie, czy dany wydatek zakwalifikowany do określonego paragrafu znajduje pokrycie w planie finansowym. Nie mając upoważnienia wynikającego z planu finansowego, takich wydatków nie powinna dokonywać.

Zdaniem RKO, wskazywanie na fakt, iż Obwiniona była przekonana co do czuwania przez Oświatę (...) (m.in. pracownika specjalistę ds. księgowości) nad prawidłowym wykonywaniem planu finansowego - nie może stanowić o wyłączeniu odpowiedzialności w zakresie sprawowania funkcji kierowniczej przez Dyrektora Przedszkola. Kierownik jednostki budżetowej jest odpowiedzialny za całość gospodarki finansowej jednostki, stosownie do przepisów art. 53 ust. 1 ustawy o finansach publicznych.

Obwiniona, jako kierownik jednostki budżetowej mogła i była zobowiązana każdorazowo monitorować stopień realizacji planu finansowego jednostki. Miała możliwość, a nawet zobowiązana była żądać informacji w zakresie stopnia wykonania tego planu. Mogła żądać ewidencji księgowej na bieżąco, jak i przedkładać analiz o stopniu realizacji planu finansowego.

Przy wymiarze kary RKO uwzględniła dyrektywy zawarte w art. 33 ust. 2 ustawy, uwzględniając zarówno okoliczności obciążające, jak i łagodzące. Do okoliczności

obciążających RKO zaliczyła m.in.: bezprawność działania w zakresie stosowania przepisów ustawy o finansach publicznych, wagę naruszonych przepisów, łączną kwotę wydatków dokonanych bez upoważnienia i z przekroczeniem zakresu upoważnienia, staż na zajmowanym stanowisku, mnogość popełnionych czynów. Do okoliczności łagodzących zaliczono opinię o sposobie wywiązywania się z obowiązków służbowych oraz uprzednią niekaralność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

Odwołanie od orzeczenia RKO złożył w dniu 7 kwietnia 2014 r. (data doręczenia) obrońca Obwinionej. Zaskarżył on orzeczenie w całości na korzyść Obwinionej, zarzucając RKO:

- 1) naruszenie art. 11 ustawy, poprzez błędną wykładnię, polegającą na nieuprawnionym przyjęciu, iż wyczerpującą przesłanką poniesienia odpowiedzialności za czyn określony w tym przepisie jest brak zaplanowania odpowiedniej kwoty w planie finansowym;
- 2) naruszenie art. 19 ust. 2 ustawy, polegające na ukaraniu Obwinionej, mimo iż nie można jej przypisać winy;
- 3) naruszenie art. 76 ust. 1 ustawy, polegające na uznaniu Obwinionej winną mimo, że jej odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych nie została udowodniona;
- 4) naruszenie art. 76 ust. 3 ustawy, polegające na rozstrzygnięciu nienadających się usunąć wątpliwości na niekorzyść Obwinionej;
- 5) naruszenie art. 89 ust. 3 ustawy, polegające na zaniechaniu wyczerpującego zebrania materiału dowodowego i wszechstronnego rozpatrzenia zebranego już materiału dowodowego;
- 6) naruszenie art. 137 ust. 2 pkt 2 ustawy, polegające na niewskazaniu dowodów, na których skład orzekający się oparł;
- 7) naruszenie art. 137 ust. 2 pkt 3 ustawy, polegające na niewyjaśnieniu podstawy prawnej orzeczenia.

Obrońca wniósł o uchylenie zaskarżonego orzeczenia w całości i uniewinnienie Obwinionej od dokonania zarzucanych czynów, ewentualnie przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania przez RKO. Ponadto wniósł o obciążenie Skarbu Państwa kosztami postępowania.

W uzasadnieniu odwołania obrońca wskazał m. in., że:

- a) nie można uznawać uchwały budżetowej jednostki samorządu terytorialnego za wyłączną podstawę określania upoważnienia do dokonywania wydatków ze środków publicznych, w rozumieniu art. 11 ustawy;
- b) uzasadnienie orzeczenia nie spełnia wymogów dokumentu urzędowego, o których mowa w art. 137 ust. 2 ustawy (brak wskazania faktów uznanych za udowodnione, dowodów, na których się oparto, wyjaśnienia dlaczego nie uznano dowodów przeciwnych);
- c) nie odniesiono się do argumentów obrony, że Oświata (...) miała w stosunku do Przedszkola obowiązki nadzorcze, w tym nad prawidłowością dysponowania przyznanymi środkami budżetowymi, a tych możliwości nadzorczych, zgodnie ze statutem, nie posiadała Obwiniona;
- d) Obwiniona nie miała wglądu do wydruków systemu informatycznego, które mogły obrazować przekroczenia planu;
- e) RKO wskazała stanowczo, iż Obwiniona miała możliwość weryfikacji planu finansowego mimo przekazania Oświacie (...) obsługi finansowo-rachunkowej, nie wskazując jednak dowodu, na jakim opiera swoje przekonanie, wg. obrońcy Obwiniona miała możliwość kontroli planu finansowego tylko dwa razy w roku i żaden przeciwny dowód nie został przedstawiony, a tym samym nie można jej przypisać winy;
- f) RKO nie odniosła się do przesłanek, o których mowa w art. 28 ustawy wskazującym, zdaniem obrońcy, na znikomą szkodliwość czynów zarzucanych Obwinionej (podnosząc okoliczności naruszenia, a mianowicie: brak informacji z Oświaty (...), niemożność przewidzenia wydatków na żywienie).

Rozprawa przed Główną Komisją Orzekającą w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych (GKO) odbyła się w dniu 16 października 2014 r. obrońca Obwinianej podtrzymał odwołanie, natomiast Zastępca Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych wniosła o utrzymanie w mocy orzeczenia RKO z dnia 4 kwietnia 2014 r.

GKO, po analizie materiału dowodowego oraz po wysłuchaniu stron postępowania, zważyła, co następuje.

W pierwszej kolejności, kierując się normą art. 24 ust 1 ustawy, należało ustalić, według jakiego stanu prawnego GKO będzie orzekała. Analiza przepisów odnoszących się do przedmiotowej sprawy wskazuje, że należy stosować przepisy obowiązujące w czasie orzekania przed GKO, ponieważ przepisy ustawy obowiązujące od czasu popełnienia naruszenia dyscypliny finansów publicznych do czasu orzekania przed GKO nie zmieniły się co do swojej istoty (drobne zmiany redakcyjne o charakterze uściśleń doprecyzowywały jedynie opisy znamion czynów zabronionych). Chodzi głównie o art. 11 ust 1 ustawy obowiązujący w czasie popełnienia naruszenia dyscypliny, tożsamy z art. 11 ustawy, obowiązującym od dnia 11 lutego 2012 r., a więc także w czasie orzekania przez GKO. Również wskazane prawidłowo w sentencji orzeczenia inne przepisy prawa materialnego (ustawy o finansach publicznych) odnoszące się do poszczególnych naruszeń nie uległy w tym okresie zmianie.

Odnosząc się bezpośrednio do zarzutów odwołania, GKO nie podziela stanowiska obrońcy Obwinionej, że RKO zastosowała błędną wykładnię art. 11 ustawy. Ugruntowane orzecznictwo GKO, poparte wyrokami sądów zarówno w stanie prawnym obowiązującym do 10 lutego 2012 r. (obowiązującym w czasie popełnienia czynów naruszenia dyscypliny finansów publicznych w przedmiotowej sprawie – art. 11 ust 1), jak i po tej dacie (obowiązującym w czasie orzekania przed RKO i GKO – art. 11) wskazują, że znamiona czynów zabronionych wypełniają następujące zachowania:

- a) przekroczenie upoważnienia do dokonania wydatku określonego ustawą budżetową, uchwałą budżetową lub planem finansowym,
- b) dokonanie wydatku bez upoważnienia określonego ustawą budżetową, uchwałą budżetową lub planem finansowym,
- c) dokonanie wydatków z naruszeniem przepisów dotyczących poszczególnych rodzajów wydatków.

RKO przypisała Obwinionej zachowania polegające na dokonaniu wydatków z przekroczeniem zakresu upoważnienia określonego planem finansowym (lit. a) oraz polegające na dokonaniu wydatków bez upoważnienia określonego planem finansowym (lit. b). Są to wystarczające przesłanki aby zakwalifikować te zachowania, jako naruszenia dyscypliny finansów publicznych. Do przypisania odpowiedzialności nie jest natomiast wymagane – w rozpoznawanej sprawie - spełnienie dodatkowego warunku, a mianowicie braku merytorycznej, prawnej podstawy dokonania wydatku. Dokonanie wydatku bez

merytorycznej podstawy, tj. z naruszeniem przepisów dotyczących poszczególnych rodzajów wydatków jest odrębnym czynem naruszającym dyscyplinę finansów publicznych, o którym mowa w art. 11 ustawy. Przywołane przez obrońcę obwinionej orzeczenie GKO z 30 marca 2006 r. (sygn.. akt DF/GKO/Odw. – 102/135/2005/1093) odnosi się, zdaniem składu orzekającego GKO, właśnie do tego przypadku, kiedy wprawdzie uchwała budżetowa stanowić mogła finansową podstawę dokonania wydatku (dany wydatek mieścił się w kwotach określonych uchwałą budżetową), to jednak wydatek nie miał umocowania w przepisach prawa, nie mógł być legalnie dokonany, a skoro go dokonano, to doszło do naruszenia dyscypliny finansów publicznych.

GKO nie podziela także zarzutu obrońcy obwinionej o naruszeniu art. 137 ust. 2 pkt 3 ustawy, polegający na niewyjaśnieniu podstawy prawnej orzeczenia. Zdaniem GKO, organ I Instancji w sposób wyczerpujący wskazał i uzasadnił podstawy prawne orzeczenia w zakresie odpowiedzialności przedmiotowej (naruszone przepisy prawa materialnego i przepisy ustawy penalizujące te naruszenia) i podmiotowej (odpowiedzialność kierownika samorządowej jednostki budżetowej). Wskazał i uzasadnił także podstawy prawne odnoszące się do dyrektyw karalności za popełnione czyny.

GKO podzieliła natomiast zarzuty obrońcy obwinionej odnoszące się do uchybień w przeprowadzonym przez RKO postępowaniu dowodowym. Stosownie do art. 19 ust 2 ustawy, odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych ponosi osoba, której można przypisać winę w czasie popełnienia naruszenia. Nie można przypisać winy, jeśli naruszenia nie można było uniknąć mimo dołożenia staranności wymaganej od osoby odpowiedzialnej za wykonanie obowiązku, którego niewykonanie stanowi czyn naruszający dyscyplinę finansów publicznych. Przypisując winę należy wskazać dowody, na jakich organ orzekający oparł swoje twierdzenia. W niniejszej sprawie prawie w ogóle nie zbadano relacji, kanałów informacyjnych między Przedszkolem a Oświatą (...), ograniczając się wyłącznie do załączenia Statutu tej ostatniej i cytując kilka ogólnych postanowień statutu. W szczególności nie ustalono czy, w jakim czasie i z jaką szczegółowością jednostka ta informowała Dyrektora Przedszkola m.in. o stanie realizacji planu finansowego. Ustalenia te mają, zdaniem GKO, kluczowe znaczenie przy ocenie zawinienia. Obrońca obwinionej twierdzi, że takie informacje Przedszkole otrzymywało jedynie dwa razy w roku. Przedszkole nie miało, zdaniem obrońcy, także dostępu do danych systemu informatycznego generującego szczegółowe dane o wydatkach na określony dzień (karta wydatków). Dopiero wykazanie (udowodnienie), że obwiniona otrzymywała dane o realizacji planu finansowego lub miała

możliwość zasięgnięcia, w ustalonej wewnętrznie formie, informacji w tym zakresie może przesądzić o jej winie. Obowiązkiem organu orzekającego, jak słusznie podkreślił obrońca, jest wyczerpujące zebranie materiału dowodowego i jego wszechstronne rozpatrzenie (art. 89 ust. 3 ustawy), a podsumowanie tego powinno zawierać uzasadnienie orzeczenia wskazujące fakty, które skład orzekający uznał za udowodnione lub nieudowodnione wskazujące, na jakich w tym względzie oparł się dowodach, oraz wyjaśniające, dlaczego nie uznał dowodów przeciwnych. Powinien to być logiczny wywód, który prowadzi komisję do określonego rozstrzygnięcia. Taki wymóg wynika z art. 137 ust. 2 ustawy.

Dodatkowo należy wskazać, że, po za brakami dowodowymi określającymi faktyczne relacje pomiędzy Przedszkolem a Oświatą (...) w zakresie przepływu danych o wykonaniu planu finansowego, nie udokumentowano samego planu finansowego Przedszkola na rok 2011 i zmian w tym planie. W ocenie czynów przypisanych Obwinionej plan finansowy nie może być pominięty, gdyż to on ostatecznie limituje w ujęciu szczegółowym (dział, rozdział, paragraf) klasyfikacji budżetowej poszczególne wydatki, jakie może dokonywać Przedszkole. Wskazywana w uzasadnieniu orzeczenia RKO uchwała budżetowa Miasta (...) wraz z uchwałą zmieniającą uchwałę budżetową nie jest wystarczającą podstawą dowodową w tym zakresie. Ponadto, dołączone do materiału dowodowego sprawozdanie roczne Rb-34S z wykonania dochodów i wydatków, o których mowa w art. 223 ust. 1 ustawy o finansach publicznych za okres od początku roku 2011 do dnia 31 grudnia 2011 r., które zawiera m.in. dane o kwotach planowanych wydatków i wydatków faktycznie wykonanych nie może w przedmiotowej sprawie zastępować dowodu w postaci planu finansowego, gdyż przedstawia te dane na dzień sprawozdawczy, tj. 31 grudnia 2011 r., a nie na dzień rzeczywistego dokonania wydatku z przekroczeniem planu finansowego lub na dzień faktycznego dokonania wydatku w tym planie w ogóle nieujętego. Dopiero skonfrontowanie danych planu finansowego zatwierdzonego przez Prezydenta Miasta (...) (§ 6 Uchwały Rady Miasta (...) z 4 listopada 2010 r.), z uwzględnieniem jego ewentualnych zmian, z dowodami faktycznie poniesionych wydatków (faktury VAT i inne), już zebranymi w postępowaniu, może przyczynić się do ustalenia rzeczywistych nieprawidłowości potwierdzających naruszenie dyscypliny finansów publicznych w poszczególnych dniach, kiedy wielkość planowanych wydatków (ew. po zmianach) była niższa od faktycznie zrealizowanych.

RKO nie dokonała także oceny naruszeń dyscypliny finansów publicznych zarzucanych Obwinionej z uwzględnieniem ich szkodliwości dla finansów publicznych, na co również zwraca uwagę obrońca w uzasadnieniu odwołania. Należy podkreślić,

że obowiązujący w tym zakresie przepis art. 28 ust. 1 ustawy, zgodnie z którym nie dochodzi się odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, którego stopień szkodliwości dla finansów publicznych jest znikomy, ma charakter uniwersalny i znajduje zastosowanie przy badaniu każdego z naruszeń (wyrok NSA, sygn. akt II GSK 2321/11), w tym także tych zarzucanych Obwinionej w przedmiotowej sprawie. Brak takiego badania jest niewątpliwie uchybieniem w postępowaniu RKO.

Stosownie do postanowień art. 145 ust. 1 ustawy, GKO rozpoznaje odwołanie na podstawie materiału dowodowego zebranego przez komisję pierwszej instancji oraz dokumentów dołączonych do odwołania. Jeżeli istnieje konieczność jego uzupełnienia, to kierując się zasadą dwuinstancyjności postępowania, przekazuje sprawę do ponownego rozpoznania organowi I Instancji. W rozpatrywanej sprawie niezbędne jest, zdaniem GKO, uzupełnienie materiału dowodowego (w postaci dokumentów i/lub dowodów osobowych) określającego relacje, kanały i sposoby komunikowania między Przedszkolem a (...) w zakresie przekazywania danych o realizacji planu finansowego dochodów i wydatków dokonanych z wyodrębnionego rachunku, utworzonego na podstawie uchwały Rady Miasta (...) z dnia 4 listopada 2010 r., stosownie do przepisów art. 223 ust. 1 ustawy o finansach publicznych. Niezbędne będzie także udokumentowanie planu finansowego tych dochodów i wydatków na 2011 r. oraz jego zmian. Po uzupełnieniu materiału dowodowego i potwierdzeniu zaistnienia naruszeń dyscypliny finansów publicznych należy ponownie ocenić winę Obwinianej, a w przypadku jej przypisania - wskazać jednocześnie wzorzec poprawnego zachowania, który uchroniłby Obwinioną od naruszenia dyscypliny finansów publicznych w okolicznościach (także organizacyjnych) przedmiotowej sprawy. Niezbędne będzie także, zwłaszcza przy uwzględnieniu argumentów podnoszonych przez Obrońcę, zbadanie szkodliwości czynów dla finansów publicznych, w szczególności ustalenie, czy ta szkodliwość jest większa od znikomej.

Uwzględniając powyższe, GKO orzekła, jak w sentencji orzeczenia.