



**ORZECZENIE**  
**GŁÓWNEJ KOMISJI ORZEKAJĄCEJ W SPRAWACH**  
**O NARUSZENIE DYSCYPLINY FINANSÓW PUBLICZNYCH**

Warszawa, dnia 9 grudnia 2013 r.

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

<b>Przewodniczący:</b>	<i>Przewodniczący GKO:</i>	<b>Jan Pyrcak</b>
<b>Członkowie:</b>	<i>Członek GKO:</i>	<b>Władysław Budzeń</b>
	<i>Członek GKO:</i>	<b>Teresa Warszawska (spr.)</b>
<b>Protokolant:</b>		<b>Dorota Machnicka</b>

przy udziale Zastępcy Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych Jacka Krawczyka, po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 9 grudnia 2013 r. odwołania wniesionego przez Obwinionego, zatrudnionego w czasie popełnienia naruszenia dyscypliny finansów publicznych w Urzędzie Miejskim, na stanowisku Burmistrza, od orzeczenia Regionalnej Komisji Orzekającej w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Opolu z 12 lipca 2013 r., sygn. akt: ZDB-4100-22/2013, w zakresie, w którym Komisja Orzekająca I instancji uznała Obwinionego odpowiedzialnym za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, określone w:

- **art. 14 pkt 1** ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, polegające na opłaceniu z przekroczeniem terminu zapłaty przez Urząd Miejski składek na ubezpieczenie społeczne:
  - w dniu 6 maja 2010 r. należnych za kwiecień 2010 r. w wysokości 83.277,03 zł,
  - w dniach 6, 7 i 9 sierpnia 2010 r. należnych za lipiec 2010 r. w wysokości 101.394,58 zł,
- co jest niezgodne z art. 47 ust. 1 pkt 2 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz. U. z 2009 r. Nr 205, poz. 1585 ze zm.);
- **art. 14 pkt 2** ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, polegające na opłaceniu z przekroczeniem terminu zapłaty przez Urząd Miejski składek na ubezpieczenie zdrowotne w dniach 6 i 7 sierpnia 2010 r. należnych za lipiec 2010 r. w wysokości 3.319,58 zł, co jest niezgodne z art. 87 ust. 1 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (Dz. U. z 2008 r. Nr 164, poz. 1027 ze zm.);
- **art. 14 pkt 3** ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, polegające na opłaceniu z przekroczeniem terminu zapłaty przez Urząd Miejski składek na Fundusz Pracy w dniach 6 i 9 sierpnia 2010 r. należnych za lipiec

2010 r. w wysokości 7.857,13 zł, co jest niezgodne z art. 107 ust. 1 ustawy o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy (Dz. U. z 2008 r. Nr 69, poz. 415 ze zm.);

- **art. 18 pkt 1** ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, polegające na nierzetelnym przeprowadzeniu w dniu 14 stycznia 2011 r. w drodze weryfikacji inwentaryzacji depozytów wg stanu na dzień 31 grudnia 2010 r. w zakresie konta 240 – rozrachunki z tytułu sum depozytowych dokonany z naruszeniem zasady porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji wartości składników oraz należywym udokumentowaniu czynności i powiązaniu zapisów z księgami rachunkowymi, co jest niezgodne z art. 26 ust. 1 pkt 3 oraz art. 27 ust. 1 ustawy o rachunkowości (Dz. U. z 2009 r. Nr 152, poz. 1223 ze zm.),

oraz wymierzyła Obwinionemu karę upomnienia,

**na podstawie art. 147 ust. 1 pkt 3 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych uchyła zaskarżone orzeczenie w zaskarżonej części i przekazuje sprawę do ponownego rozpoznania przez Regionalną Komisję Orzekającą w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Opolu.**

**Pouczenie:**

Od niniejszego orzeczenia środek zaskarżenia nie przysługuje.

**UZASADNIENIE**

Rzecznik dyscypliny finansów publicznych właściwy w sprawach rozpoznawanych przez Regionalną Komisję Orzekającą w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Opolu wnioskiem o ukaranie z dnia 23 maja 2013 r. sygn. akt ZRD-4110-12/2013 złożonym do Regionalnej Komisji Orzekającej naruszenie dyscypliny finansów publicznych wniósł o uznanie (...)pełniącego w czasie popełnienia naruszenia dyscypliny finansów publicznych funkcję Burmistrza Gminy za odpowiedzialnego na podstawie art. 19 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, zwanej dalej uondfp, za naruszenie dyscypliny finansów publicznych określone w art. 14 pkt 1, art. 14 pkt 2, art. 14 pkt 3 oraz art. 18 pkt 1 uondfp i wymierzenie Obwinionemu kary upomnienia. Wniosek został sporządzony na podstawie zawiadomienia o naruszeniu dyscypliny finansów publicznych sporządzonego przez Regionalną Izbę Obrachunkową w Opolu, która w trakcie postępowania kontrolnego ustaliła, że Urząd Miasta opłacił z opóźnieniem składki na ubezpieczenie

społeczne za miesiąc kwiecień 2010 r. w wysokości 83 277,03 zł z łącznej kwoty do zapłaty 129 341,34 zł oraz za miesiąc lipiec 2010 r. kwotę 112 571,29 zł z łącznej kwoty 139 492,73 zł. Nie kwestionując na etapie postępowania kontrolnego dokonanych ustaleń, Skarbnik wyjaśnił, że opóźnienie w płaceniu składek na ubezpieczenie społeczne związane było z przejściowymi trudnościami finansowymi na początku maja i sierpnia 2010 r. Ponoszenie stałych wydatków, niezależnie od posiadanych środków powodowało w niektórych okresach opóźnienie w płatnościach. Opłacenie składek w całości było niemożliwe w ustawowym terminie w związku z brakiem środków na rachunku bankowym gminy. W dniu 6 maja 2010 r. po wpływie środków na rachunek bankowy gminy, zaległe składki zostały niezwłocznie uregulowane. Dopuszczalny limit zadłużenia na rachunku bieżącym gminy w dniu 5 maja 2010 r. wynosił 1 200 000 zł. W przypadku składek na ubezpieczenie społeczne za lipiec płatnych do 5 sierpnia 2010 r. spóźnienie wynikało ze skumulowania kilku dużych płatności związanych z realizacją dużych inwestycji na początku miesiąca sierpnia 2010 r. oraz przedłużającej się procedurą emisji obligacji komunalnych. Do czasu emisji obligacji komunalnych, inwestycje które miały być finansowane z obligacji komunalnych były finansowane ze środków własnych gminy i kredytu w rachunku bieżącym. W konsekwencji kumulacji w czasie płatności inwestycyjnych z płatnościami stałymi spowodowało to chwilowe trudności z terminowym regulowaniem płatności. Dopuszczalny limit zadłużenia na rachunku bieżącym gminy w dniu 5 sierpnia 2010 r. wynosił 3 000 000 zł. W dniach od 6 do 9 sierpnia 2010 r. po wpływie środków na rachunek bankowy gminy, zaległe składki były niezwłocznie regulowane stosownie do wpływów na rachunek bieżący.

Takie również wyjaśnienia zostały złożone przez Obwinionego.

Rzecznik dyscypliny finansów publicznych zauważył, że w tym stanie faktycznym znajduje podstawy stwierdzenie, iż regulowanie przez Urząd Miejski składek na ubezpieczenie zdrowotne i Fundusz Pracy za miesiące kwiecień oraz lipiec, z naruszeniem terminów określonych dyspozycjami:

- art. 47 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz. U. z 2009 r. Nr 205, poz. 1585 z późn. zm.),
- art. 87 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (Dz. U. z 2008 r. Nr 164, poz. 1027 z późn. zm.),

- art. 107 ust. 1 ustawy z dnia 20 kwietnia 2004 r. o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy (Dz. U. z 2008 r. Nr 69, poz. 415 z późn. zm.),

narusza dyscyplinę finansów publicznych w związku z wypełnieniem treści dyspozycji art. 14 pkt 1,2,3 uondfp i tej oceny nie mogą zmienić wyjaśnienia złożone zarówno przez Obwinionego, jak i Skarbnika Gminy.

We wniosku o ukaranie postawiono także zarzut niezapewnienia przez kierownika jednostki funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej skutkiem czego było wystąpienie na dzień 31 grudnia 2010 r. zobowiązań wymagalnych wobec 138 kontrahentów w kwocie 493 449,24 zł, czym naruszono przepisy art. 68 ust. 1 i 68 ust. 2 pkt 1 w związku z art. 44 ust. 3 pkt 3 ustawy o finansach publicznych, co jest przesłanką do naruszenia art. 18 c ust. 1 pkt 4 uondfp związanej z niedopełnieniem w tym obszarze działalności kontroli zarządczej. Oświadczenie o stanie kontroli zarządczej za 2010 r. złożone przez kierownika jednostki wskazywało na zapewnienie realizacji operacji gospodarczych zgodnie z prawem i wewnętrznymi regulacjami oraz zasadami etycznego postępowania.

Kolejnym zarzutem było przeprowadzenie w Urzędzie Miasta na dzień 31 grudnia 2010 r. inwentaryzacji depozytów w zakresie konta 240 – rozrachunki z tytułu sum depozytowych z naruszeniem normatywnej zasady nakazującej porównanie danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikację wartości składników oraz należyte udokumentowanie czynności i powiązanie zapisów z księgami rachunkowymi, czego wynikiem było zaniechanie przekazania wadiów w łącznej kwocie 28 000 zł (wpłaconych w przetargach na sprzedaż nieruchomości, które winny być zaliczone na poczet ceny nieruchomości) na dochody budżetu, jak również nie ujawnienie stwierdzonych w trakcie kontroli przypadków nieterminowych zwrotów przyjętych zabezpieczeń należytego wykonania umów. Ustalony stan faktyczny wskazuje, że przeprowadzenie w dniu 14 stycznia 2011 r. inwentaryzacji depozytów wg stanu na dzień 31 grudnia 2010 r. nastąpiło niezgodnie z art. 26 ust. 1 pkt 3 oraz art. 27 ust. 1 ustawy o rachunkowości. Zdaniem rzeczownika dyscypliny finansów publicznych, implikacją powyższego jest dokonanie subsumpcji ustalonego stanu faktycznego pod dyspozycję art. 18 pkt 1 uondfp, w części dotyczącej określenia naruszenia dyscypliny finansów publicznych poprzez zaniechanie przeprowadzenia inwentaryzacji.

Orzeczeniem z dnia 12 lipca 2013 r. ZDB-4100-22/2013 Regionalna Komisja Orzekająca uznała Obwinionego odpowiedzialnym za naruszenie dyscypliny finansów publicznych określone:

- w art. 14 pkt 1 uondfp polegające na opłaceniu z przekroczeniem terminu zapłaty przez Urząd Miejski składek na ubezpieczenie społeczne w dniu 6 maja 2010 r. należnych za kwiecień 2010 r. w wysokości 83 277,03 zł i w dniach 6,7 i 9 sierpnia 2010 r. należnych za lipiec 2010 w wysokości 101 394,58 zł, co jest niezgodne z art. 47 ust. 1 pkt 2 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych,
- w art. 14 pkt 2 uondfp, polegające na opłaceniu z przekroczeniem terminu zapłaty przez Urząd Miejski składek na ubezpieczenie zdrowotne w dniach 6 i 7 sierpnia 2010 r. należnych za lipiec 2010 r. w wysokości 3 319,58 zł, co jest niezgodne z art. 87 ust.1 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych,
- w art. 14 pkt 3 uondfp, polegające na opłaceniu z przekroczeniem terminu zapłaty przez Urząd Miejski składek na Fundusz Pracy w dniach 6 i 9 sierpnia 2010 r. należnych za lipiec 2010 r. w wysokości 7 857,13 zł, co jest niezgodne z art. 107 ust. 1 ustawy o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy,
- art. 18 pkt 1 uondfp, polegające na nierzetelnym przeprowadzeniu w dniu 14 stycznia 2011 r. w drodze weryfikacji inwentaryzacji depozytów wg stanu na dzień 31 grudnia 2010 r. w zakresie konta 240 – rozrachunki z tytułu sum depozytowych dokonany z naruszeniem zasady porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji wartości składników oraz należywym udokumentowaniu czynności i powiązaniu zapisów z księgami rachunkowymi, co jest niezgodne z art. 26 ust. 1 pkt 3 oraz art. 27 ust. 1 ustawy o rachunkowości,

i wymierzyła Obwinionemu karę upomnienia. Komisja nie orzekła na temat kosztów postępowania.

Tym samym orzeczeniem Regionalna Komisja Orzekająca uniewinniła (...) od zarzutu naruszenia dyscypliny finansów publicznych z art. 18c ust. 1 pkt 4 uondfp polegającego na nienależywym wykonaniu w 2010 r. przez kierownika jednostki sektora finansów publicznych obowiązków w zakresie kontroli zarządczej w jednostce finansów publicznych.

Komisja Orzekająca I instancji postanowiła, w odniesieniu do czynu określonego w art. 14 pkt 1, art. 14 pkt 2, art. 14 pkt 3, art. 18 ust. 1 uondfp, stosować przepisy aktualnie obowiązujące uznając, że stan prawny obowiązujący w chwili popełnienia czynu nie był względniejszy dla Obwinionego. W odniesieniu do czynu wynikającego z treści art. 18c pkt 4 uondfp Komisja zastosowała przepisy z daty popełnienia czynu uznając, że były one względniejsze dla Obwinionego.

W uzasadnieniu wskazano na rodzaj składki, wysokość kwot składek oraz wielkość opóźnienia wg poniższej tabeli:

**Składki za kwiecień 2010 r.**

<b>p.</b>	<b>Rodzaj składki</b>	<b>Kwota</b>	<b>Data zapłaty</b>	<b>Wielkość opóźnienia</b>
	Ubezpieczenie społeczne	83 277, 03	6.05.20 10	1 dzień

**Składki za lipiec 2010 r.**

<b>p.</b>	<b>Rodzaj składki</b>	<b>Kwota</b>	<b>Data zapłaty</b>	<b>Wielkość opóźnienia</b>
	Ubezpieczenie społeczne	89 398, 72	9.08.20 10	4 dni
		508,73	6.08.20 10	1 dzień
		11 487, 13	7.08.20 10	2 dni
	Ubezpieczenie zdrowotne	223,06	6.08.20 10	1 dzień
		3 096,5 2	7.08.20 10	2 dni
	Fundusz pracy	7 818,6 6	9.08.20 10	4 dni
		38,47	6.08.20 10	1 dzień

Zdaniem Komisji Orzekającej I instancji, składki z tytułu ubezpieczeń społecznych, zdrowotnych i na Fundusz Pracy jako zobowiązania publicznoprawne należy traktować jako priorytetowe mające pierwszeństwo zapłaty przed innymi należnościami. W ocenie Komisji, Obwiniony nie wskazał ponadto, aby pozyskanie środków pieniężnych na zapłatę bieżących należności obligacyjnych, o których mowa wyżej było niemożliwe.

W odniesieniu do zarzutów dotyczących inwentaryzacji Komisja Orzekająca I instancji stwierdziła, że z ustalonego stanu faktycznego wynika, że naruszono normatywną zasadę nakazującą porównanie danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikację wartości składników oraz należyte udokumentowanie czynności i powiązanie zapisów z księgami rachunkowymi.

Od orzeczenia z dnia 12 lipca 2013 r. zostało wniesione odwołanie w części dotyczącej postawionych naruszeń dyscypliny finansów publicznych określonych w art. 14 pkt 1, pkt 2, pkt 3 i art. 18 pkt 1 uodnfp z wnioskiem o uchylenie zaskarżonego orzeczenia w części uznającej Obwinionego odpowiedzialnym za naruszenie dyscypliny finansów publicznych i przekazanie sprawy Regionalnej Komisji Orzekającej celem ponownego rozpoznania, względnie, w przypadku nieuwzględnienia tego wniosku i stwierdzenia w toku rozpoznania odwołania, iż zachodzi w sprawie jedynie naruszenie prawa materialnego, Obwiniony wniósł o uchylenie zaskarżonego orzeczenia w części uznającej Obwinionego odpowiedzialnym za naruszenie dyscypliny finansów publicznych i rozpoznanie odwołania, a w konsekwencji uniewinnienie Obwinionego od odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych na zasadzie art. 78 ust. 3 uodnfp.

W uzasadnieniu Obwiniony podniósł, że w sprawie dotyczącej popełnienia naruszenia dyscypliny finansów publicznych określonego w art. 18 pkt 1 uodnfp nastąpiła ujemna przesłanka procesowa określona w art. 28 ust. 1 i ust. 3 uodnfp kwalifikowana jako czyn o znikomej szkodliwości dla finansów publicznych. Zdaniem Obwinionego, Komisja Orzekająca I instancji nie dokonała właściwej oceny przesłanek określonych w art. 28 ust. 1 i 3 uodnfp co do naruszenia przez Obwinionego art.18 pkt 1 uodnfp, w konsekwencji czego uznała Obwinionego winnym za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Istotna przy tym jest okoliczność, że burmistrz powierzył na piśmie pełne spektrum tych czynności i obowiązków skarbnikowi Gminy.

W części dotyczącej naruszenia przepisów określonych w art. 14 pkt 1 – 3 uondfp Obwiniony wskazał w odwołaniu na występowanie okoliczności faktycznych, które wykluczają element winy Obwinionego w rozumieniu art. 19 ust. 1 i 2 cyt. uondfp w tych naruszeniach. W orzeczeniu Komisji Orzekającej I instancji brak było także wskazania obiektywnych alternatywnych wzorców zachowania przez Obwinionego w momencie powstania naruszeń w terminowym odprowadzeniu składek, co było spowodowane brakiem środków płatniczych na rachunku bankowym z przyczyn niezależnych od Gminy.

Na rozprawie, która odbyła się 9 grudnia 2013 r., Zastępca Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych zawniósł o przekazanie sprawy do ponownego rozpatrzenia z uwagi na brak oceny, przez Komisję Orzekającą I instancji, okoliczności popełnienia czynu Obwinionego w zakresie zarzutu odnoszącego się do nieterminowego opłacenia składek na ubezpieczenia społeczne, zdrowotne i na Fundusz Pracy. W zakresie czynu określonego w art. 14 pkt 1-3 uondfp, Zastępca Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych zgodził się z Odwołującym, że Komisja Orzekająca I instancji nie wskazała w swoim orzeczeniu obiektywnych alternatywnych wzorców zachowania.

Główna Komisja Orzekająca po zapoznaniu się z aktami i po przeprowadzeniu rozprawy zauważa, co następuje.

Fakt popełnienia czynów opisanych w orzeczeniu Komisji Orzekającej jest poza sporem i nie budzi żadnych wątpliwości. Bezsprzeczonym zatem i udowodnionym faktem jest naruszenie dyscypliny finansów publicznych poprzez nieopłacenie składek na ubezpieczenie społeczne w maju i sierpniu 2010 r. oraz w sierpniu 2010 r. na ubezpieczenie społeczne, ubezpieczenie zdrowotne i na Fundusz Pracy. Materialnoprawną podstawę odpowiedzialności z art. 14 uondfp stanowi art. 46 ustawy o finansach publicznych, zgodnie z którym wydatki z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne i Fundusz Pracy oraz inne składki i opłaty obowiązkowe korzystają z pierwszeństwa realizacji. Podmiotowa odpowiedzialność w tym przypadku obejmuje kierownika jednostki sektora finansów publicznych jako osobę odpowiedzialną za całość gospodarki finansowej tej jednostki (art. 4 ust. 1 pkt 2 uondfp w zw. z art. 53 ust. 1 ustawy o finansach publicznych). Terminowe opłacanie składek powinno cechować kierownika każdej jednostki sektora finansów publicznych prowadzącej prawidłową gospodarkę finansową. Naruszenia dyscypliny finansów publicznych z art. 14 uondfp mają charakter formalny, a odpowiedzialność tego przepisu obejmuje te sytuacje, gdy nie dochowano obowiązku terminowej zapłaty należności wynikającej z przepisów prawa.



Wszystkie przywołane powyżej przepisy prawa stały się podstawą do postawienia zarzutu Obwinionemu i prawidłowość oceny sytuacji faktycznej przez Komisję Orzekającą I instancji nie budzi, zdaniem GKO, żadnych wątpliwości. Inną natomiast kwestią jest ocena stopnia szkodliwości popełnionego czynu określonego w art. 14 uondfp. Zgodnie z art. 19 ust. 2 uondfp odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych ponosi osoba, której można przypisać winę w czasie popełnienia naruszenia. Nie można przypisać winy, 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 kolei z przepisów art. 28 ust. 1 uondfp wynika, że nie dochodzi się odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, którego stopień szkodliwości dla finansów publicznych jest znikomy. Natomiast art. 28 ust. 1a uondfp stanowi, że przy ocenie stopnia szkodliwości dla finansów publicznych uwzględnia się wagę naruszonych obowiązków, sposób i okoliczności ich naruszenia, także skutki naruszenia.

Zdaniem GKO, w rozpatrywanej sprawie Resortowa Komisja Orzekająca nie dokonała oceny stanu faktycznego pod kątem przesłanek określonych zarówno art. 19 jak i 28 uondfp. Obwiniony w toku toczącego się postępowania wielokrotnie wskazywał na okoliczności, w jakich doszło do nieposiadania przez jednostkę wystarczających środków finansowych na pokrycie zobowiązań. Główna Komisja Orzekająca nie znalazła ani w materiałach dowodowych, ani w uzasadnieniu zaskarżonego orzeczenia odniesienia się Komisji Orzekającej I instancji do tego argumentu. Właściwie należy stwierdzić, że w przedmiotowej sprawie nie ma nawet dowodów na faktyczny brak tych środków na koncie jednostki, a już na pewno nie została dokonana ocena podnoszonych argumentów przez Obwinionego. Główna Komisja Orzekająca nie zgadza się z dokonaną przez Komisję Orzekającą I instancji oceną zawartą w zaskarżonym orzeczeniu na stronie 7 uzasadnienia, że cyt. „Obwiniony nie wykazał, aby pozyskanie środków pieniężnych na zapłatę bieżących należności obligatoryjnych z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne, składki zdrowotnej oraz składki na Fundusz Pracy było niemożliwe”. Powyższe stwierdzenie jedynie potwierdza słuszność oceny GKO o braku oceny podnoszonych argumentów Obwinionego przez Komisję Orzekającą I instancji.

Należy także zauważyć, że o winie sprawcy naruszenia dyscypliny finansów publicznych można mówić wówczas, gdy możliwe jest postawienie zarzutu, że nie dał on

posłuchu normie prawnej określającej zasady gospodarowania środkami publicznymi, choć *in concreto* miał obiektywnie możliwość postąpienia zgodnie z tą normą. Przypisanie winy polega także na wskazaniu sprawcy, jak powinien działać, aby naruszenia dyscypliny finansów publicznych nie popełnić. W tym przypadku należy zgodzić się z Obwinionym, że zaskarżone orzeczenie nie wskazuje na alternatywne wzorce zachowania.

Zauważając powyższe GKO zwraca uwagę na konieczność uzupełnienia postępowania o brakujące dowody i wydania orzeczenia w oparciu o kompletny materiał dowodowy. Akta zgromadzone w sprawie nie pozwalają na ocenę, czy w sprawie doszło faktycznie do formy swoistego kredytowania działalności jednostki w sytuacji przejściowych problemów z płynnością finansową. Istotna jest także odpowiedź na pytanie, jaka była sytuacja finansowa jednostki i jej przyczyny, co powinno wyjaśnić, czy naruszenia można było obiektywnie uniknąć. Niezależnie od sytuacji finansowej jednostki należy wziąć także pod uwagę charakter zaistniałych naruszeń, tj. ich częstotliwość oraz długość okresu opóźnienia w opłacaniu składek. Ocena tych elementów pozwoli na dokonanie prawidłowej oceny stopnia szkodliwości czynu określonego w art. 14 uondfp.

W części dotyczącej popełnienia naruszenia dyscypliny finansów publicznych określonego w art. 18 pkt 1 uondfp GKO zauważa, że podobnie jak w przypadku poprzedniego czynu, fakt jego popełnienia jest bezsporny. Jednak okoliczności podnoszone przez Obwinionego i przywołanie przepisu art. 28 ust. 1 i 3 uondfp winny być przedmiotem ponownej oceny Komisji Orzekającej I instancji. Uzasadnienie zaskarżonego orzeczenia skupia się na udowodnieniu faktu popełnienia czynu, jednak pomija ocenę stopnia szkodliwości dla finansów publicznych w świetle przepisu art. 28 ust. 3 uondfp.

Główna Komisja Orzekająca uchylając w całości zaskarżone orzeczenie i przekazując sprawę do ponownego rozpatrzenia wzięła pod uwagę, że Komisja Orzekająca I instancji wymierzyła jedną karę za popełnione czyny. Ponowna ocena okoliczności naruszenia może i powinna wpłynąć na stanowisko Regionalnej Komisji Orzekającej w przedmiocie orzekania o winie. Wymóg, aby sankcja za naruszenie dyscypliny finansów publicznych uwzględniała stopień szkodliwości czynu dla finansów publicznych stanowi także jedną z ustawowych dyrektyw wymiaru kary (art. 33 ust. 1 uondfp).

Niezależnie od powyższego GKO zwraca uwagę, że zaskarżone orzeczenie nie zawiera rozstrzygnięcia o kosztach toczącego się postępowania.