



ORZECZENIE
GLÓWNEJ KOMISJI ORZEKAJĄCEJ W SPRAWACH
O NARUSZENIE DYSCYPLINY FINANSÓW PUBLICZNYCH

Warszawa, dnia 22 maja 2017 r.

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

Przewodniczący:	<i>Członek GKO:</i>	<i>Piotr Gryśka (spr.)</i>
Członkowie:	<i>Członek GKO:</i>	<i>Leszek Biedka</i>
	<i>Członek GKO:</i>	<i>Jadwiga Walaszczyk-Fedorowicz</i>
Protokolant:		<i>Dorota Machnicka</i>

przy udziale Zastępcy Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych Roberta Wydry, po rozpoznaniu, na rozprawie w dniu 22 maja 2017 r., odwołania wniesionego przez Obwinionego (...) - pełniącego w czasie zarzucanego naruszenia dyscypliny finansów publicznych funkcję Dyrektora Wojewódzkiego Szpitala Specjalistycznego w (...) - od orzeczenia Regionalnej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Katowicach z dnia 15 listopada 2016 r., sygn. akt: RKO/7100/53/16, którym Regionalna Komisja Orzekająca uznała Obwinionego (...) odpowiedzialnym za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, określone w art. 18 pkt 1 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz. U. z 2013 r. poz. 168 i z 2012 r. poz. 1529 z późn. zm.), zwanej uoondfp, poprzez to, że w (...), w 31 marca 2015 roku naruszono art. 27 ust. 2 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2016 r. poz. 1047) poprzez nierozliczenie ustalonych różnic inwentaryzacyjnych w księgach rachunkowych za rok 2014, na który przypadał termin inwentaryzacji,

oraz odstąpiła od wymierzenia kary Obwinionemu i obciążyła obowiązkiem zwrotu kosztów postępowania na rzecz Skarbu Państwa w wysokości 291,71 zł,

orzeka:

- 1) na podstawie art. 147 ust. 1 pkt 2 uondfp, uchyła w całości zaskarżone orzeczenie,
- 2) na podstawie art. 78 ust. 1 pkt 2 w związku z ust. 3 uondfp uniewinnia Pana (...) od zarzutu naruszenia dyscypliny finansów publicznych określonego w art. 18 pkt 1 uondfp,
- 3) na podstawie art. 167 ust. 2 uondfp koszty postępowania ponosi Skarb Państwa.

Pouczenie:

Niniejsze orzeczenie jest prawomocne w dniu jego wydania. Na niniejsze orzeczenie – w terminie 30 dni od dnia jego doręczenia – służy skarga do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie. Skargę wnosi się za pośrednictwem Głównej Komisji Orzekającej.

UZASADNIENIE

Orzeczeniem z dnia 15 listopada 2016 r. Regionalna Komisja Orzekająca w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Katowicach uznała (...) - Dyrektora Wojewódzkiego Szpitala Specjalistycznego w (...) winnym naruszenia dyscypliny finansów publicznych z art. 18 pkt 1 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych w ten sposób, że w dniu 31 marca 2015 roku naruszył art. 27 ust. 2 ustawy o rachunkowości poprzez nierozliczenie ustalonych różnic inwentaryzacyjnych w księgach rachunkowych za rok 2014, na który przypadał termin inwentaryzacji. Komisja Orzekająca pierwszej instancji odstąpiła od wymierzenia Obwinionemu kary.

Przypisanie Obwinionemu odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych wynikało z następujących ustaleń faktycznych.

Zarządzeniem nr 29/2014 z dnia 7 października 2014 r. Obwiniony zarządził przeprowadzenie inwentaryzacji składników majątkowych Wojewódzkiego Szpitala Specjalistycznego metodą spisu z natury. W § 4 pkt 7 Zarządzenia określono termin ostatecznego rozliczenia inwentaryzacji – do 15 stycznia roku następnego po danym roku

budżetowym. Protokół końcowy z przeprowadzonego spisu z natury został sporządzony przez Komisję inwentaryzacyjną i zatwierdzony przez Dyrektora Szpitala w dniu 15 stycznia 2015 r. W wyniku przeprowadzonej inwentaryzacji środków trwałych stwierdzono różnice inwentaryzacyjne, które zostały wykazane w załączniku nr 10 (środki trwałe) oraz nr 9 (pozostałe środki trwałe) protokołu. Wartość niedoborów środków trwałych wyniosła 102 683,64 zł, wartość niedoborów środków trwałych niskiej wartości wyniosła 43 061,55 zł. Wyniki zakończonej inwentaryzacji nie zostały rozliczone w księgach rachunkowych roku 2014.

Powyższym naruszono art. 27 ust. 2 ustawy o rachunkowości, poprzez nierozliczenie ustalonych różnic inwentaryzacyjnych w księgach rachunkowych roku 2014, na który przypadał termin inwentaryzacji. Nieprzekraczalnym terminem rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych był dzień 31 marca 2015 r. – ostateczny termin zamknięcia ksiąg rachunkowych i sporządzenia sprawozdania finansowego za 2014 r. Ten dzień stanowi jednocześnie datę czynu naruszającego dyscyplinę finansów publicznych, określonego w przepisie art. 18 ust. 1 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Zgodnie z przytoczonym przepisem naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest zaniechanie przeprowadzenia lub rozliczenia inwentaryzacji albo przeprowadzenie lub rozliczenie inwentaryzacji w sposób niezgodny z przepisami ustawy o rachunkowości.

W ocenie Komisji Orzekającej pierwszej instancji, odpowiedzialność Obwinionego, zatrudnionego na stanowisku Dyrektora Wojewódzkiego Szpitala Specjalistycznego wynika wprost z art. 53 ust. 1 ustawy o finansach publicznych, zgodnie z którym kierownik jednostki sektora finansów publicznych jest odpowiedzialny za całość gospodarki finansowej tej jednostki. Odpowiedzialność Obwinionego wynika również z art. 4 pkt 5 ustawy o rachunkowości, zgodnie z którym kierownik jednostki ponosi odpowiedzialność za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości określonych ustawą, w tym z tytułu nadzoru, również w przypadku, gdy określone obowiązki w zakresie rachunkowości – z wyłączeniem odpowiedzialności za przeprowadzenie inwentaryzacji w formie spisu z natury – zostaną powierzone innej osobie za jej zgodą.

Odstępując od wymierzania kary Komisja Orzekająca pierwszej instancji wzięła pod uwagę dotychczasową niekaralność Obwinionego, wyróżnianie się przez niego wzorowym

wypełnianiem obowiązków zawodowych, a także okoliczności czynu. W sytuacji bowiem, gdy w Szpitalu od około dwudziestu lat nie była przeprowadzana pełna inwentaryzacja środków trwałych, trudno było wszystko szybko uporządkować i doprowadzić do stanu pełnej zgodności stanu faktycznego ze stanem księgowym. Obwiniony cały czas podejmował działania w celu rozliczenia inwentaryzacji, co potwierdza materiał dowodowy w postaci protokołu z postępowania wyjaśniającego z dnia 23 marca 2015 r. na okoliczność wyjaśnienia wykazanych różnic inwentaryzacyjnych w środkach trwałych po przeprowadzonej inwentaryzacji i zawarte w nim zalecenia pokontrolne oraz wykaz działań zmierzających do wyjaśnienia różnic inwentaryzacyjnych za rok 2014. Końcowym działaniem w zakresie sposobu rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych było podjęcie:

- 1) uchwały nr 40/2015 przez Radę Społeczną Wojewódzkiego Szpitala Specjalistycznego z dnia 22 września 2015 r. w sprawie zdjęcia ze stanu niedoborów środków trwałych i środków trwałych niskiej wartości Wojewódzkiego Szpitala Specjalistycznego po inwentaryzacji zgodnie z Zarządzeniem Dyrektora nr 29/2014 z dnia 7 października 2014 roku, oraz
- 2) uchwały nr 44/2015 przez Radę Społeczną Wojewódzkiego Szpitala Specjalistycznego z dnia 13 listopada 2015 r. w sprawie zdjęcia ze stanu niedoborów środków trwałych i środków trwałych niskiej wartości Wojewódzkiego Szpitala Specjalistycznego po inwentaryzacji zgodnie z Zarządzeniem Dyrektora nr 29/2014 z dnia 7 października 2014 roku.

Od powyższego rozstrzygnięcia odwołanie złożył obrońca Obwinionego. W piśmie z dnia 19 grudnia 2016 r. zaskarżył orzeczenie Komisji Orzekającej pierwszej instancji w całości i wniósł o uniewinnienie Obwinionego od zarzucanego naruszenia dyscypliny finansów publicznych, ewentualnie o umorzenie postępowania. Wydanemu w sprawie rozstrzygnięciu zarzucił:

- 1) naruszenie art. 27 ust. 2 ustawy o rachunkowości w związku z art. 18 ust. 1 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, poprzez przypisanie odpowiedzialności za brak rozliczenia różnic wynikających z inwentaryzacji, w sposób sprzeczny z treścią Instrukcji Inwentaryzacji SP ZOZ WSS,

- 2) rażąco naruszenie art. 19 ust. 2 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych poprzez przypisanie odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych osobie, która dołożyła należytej staranności w celu uporządkowania finansów powierzonej jednostki i nie może ponosić odpowiedzialności za brak spisów z natury środków trwałych w szpitalu za ostatnie 20 lat, przed objęciem zarządzania taką jednostką. Przypisanie odpowiedzialności obwinionemu wymaga ustalenia winy, a w toku postępowania przed organem pierwszej instancji nie został wykazany związek przyczynowo – skutkowy pomiędzy działaniem lub zaniechaniem obwinionego a rzekomym naruszeniem dyscypliny finansów publicznych,
- 3) naruszenie art. 28 ust. 1 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych poprzez zaniechanie jego zastosowania przez organ pierwszej instancji w sytuacji, gdy kwota nierozliczonych różnic inwentaryzacyjnych w wartości sprzętu wynosi 0 zł i nie ma żadnego związku z prawidłowością i rzetelnością prowadzonych ksiąg rachunkowych. Komisja Orzekająca pierwszej instancji błędnie utożsamiła różnice inwentaryzacyjne na podstawie historycznych wartości początkowych sprzed 20 lat z wartością brakujących środków trwałych.
- 4) art. 137 ust. 2 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych poprzez niewskazanie w orzeczeniu przyczyn, dla których Regionalna Komisja Orzekająca nie uwzględniła złożonego na rozprawie w dniu 7 października 2016 r. wniosku obrońcy o umorzenie postępowania w związku z znikomym stopniem szkodliwości czynu dla finansów publicznych,
- 5) art. 76 ust. 2 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych poprzez zaniechanie przez organ pierwszej instancji wyjaśnienia osób odpowiedzialnych za rozliczenie różnic inwentaryzacyjnych, pomimo złożenia wraz z zastrzeżeniami dokumentu pn. Instrukcja Inwentaryzacyjna SP ZOZ i przypisania tej odpowiedzialności obwinionemu w sytuacji, gdy rzecznik na rozprawie jednoznacznie stwierdził, że nie analizował treści Instrukcji Inwentaryzacyjnej i wynikającej stąd ewentualnej odpowiedzialności Obwinionego.

W uzasadnieniu złożonego odwołania obrońca Obwinionego podniósł w szczególności:

Organ pierwszej instancji przypisał Obwinionemu odpowiedzialność bez wykazania winy Obwinionego w czasie popełnienia czynu. Zgodnie z art. 19 ust. 3 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych 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. W analizowanej sprawie dyrektor dołożył należytej staranności w celu wykazania w księgach rachunkowych, zarządzanego szpitala środków trwałych zgodnie ze stanem faktycznym. W tym celu przeprowadzona została inwentaryzacja w 2014 r., w celu określenia stanu rzeczywistego środków trwałych wysokiej i niskiej wartości zaewidencjonowanych w księgach pomocniczych Szpitala. W trakcie inwentaryzacji stwierdzono składowanie w piwnicach i magazynach Szpitala wyeksploatowanego sprzętu medycznego z lat 70 -80. Sprzęt ten był od wielu lat wykazywany w księgach Szpitala, a jego wartość początkowa odbiegała od wartości zbywczej. W trakcie inwentaryzacji każda komórka organizacyjna Szpitala, będąca przedmiotem kontroli, była na bieżąco informowana o jej wynikach, a w przypadku stwierdzenia rozbieżności była wzywana do złożenia stosownych wyjaśnień, będących podstawą do ustalenia stanu faktycznego. Ustalono, że wykazane różnice inwentaryzacyjne pomiędzy stanem istniejącym a zapisami w księgach Szpitala wynikały z zaniechania przeprowadzania kasacji sprzętu i wyposażenia, pomimo pisemnych wniosków kierowników komórek organizacyjnych oraz z praktyki stosowanej do końca 2012 r., polegającej na wyrzucaniu zużytego majątku trwałego niskowartościowego, bez przeprowadzenia kasacji. Postępowanie dyrektora było ukierunkowane na wyjaśnienie od poszczególnych kierowników komórek organizacyjnych powstałych rozbieżności wynikających z inwentaryzacji. Nie można przypisać mu odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, tylko z tego względu, że dyrektor publicznego szpitala nie rozliczył stwierdzonych różnic inwentaryzacyjnych, bez uprzedniego ustalenia możliwości obiektywnych rozliczenia powstałych różnic z okresu ponad 20 lat, co wymagało uprzedniego zakończenia postępowań wyjaśniających toczących w poszczególnych komórkach organizacyjnych szpitala.

Komisja Orzekająca pierwszej instancji, a wcześniej rzecznik dyscypliny finansów publicznych pierwszej instancji nie wyjaśnili dokładnie stanu faktycznego sprawy, bowiem przypisanie Obwinionemu odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych nie było poprzedzone analizą treści Instrukcji Inwentaryzacyjnej SP ZOZ. Zgodnie z art. 72 ust. 2 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, postępowanie w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych obejmuje postępowanie wyjaśniające prowadzone przez rzecznika dyscypliny, postępowanie przed

komisją orzekającą oraz postępowanie odwoławcze przed Główną Komisją Orzekającą. W analizowanej sprawie naruszono art. 72 ust. 2 ww. ustawy, gdyż zaniechano przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego. Zarzut ten znajduje uzasadnienie w świetle oświadczenia złożonego na rozprawie, które potwierdziło brak przeanalizowania Instrukcji Inwentaryzacyjnej SP ZOZ w aspekcie zarzutu przypisanego dyrektorowi. Zgodnie z § 6 Instrukcji Inwentaryzacyjnej SP, stanowiącej załącznik nr 1 do zarządzenia nr 29/2014 z dnia 7 października 2014 r., wykonanie zarządzenia zostało powierzone Z-cy Dyrektora ds. Ekonomicznych. W toku postępowania przed organem pierwszej instancji nie wyjaśniono zasadności przypisania zarzucanego naruszenia dyscypliny finansów publicznych Obwinionemu. Okoliczność taka, powinna być ustalona w trakcie postępowania wyjaśniającego prowadzonego przez rzecznika. Nie wyjaśniono zasadności przypisania zarzucanego czynu wobec treści Instrukcji Inwentaryzacyjnej, przyjęcia odpowiedzialności za rozliczenie różnic inwentaryzacyjnych przez osobę trzecią, powierzenia osobie trzeciej, za jej zgodą wykonywania obowiązków w zakresie rachunkowości, z wyłączeniem odpowiedzialności za przeprowadzenie inwentaryzacji w formie spisu z natury, wykonywania obowiązków w zakresie rachunkowości, z wyłączeniem odpowiedzialności za przeprowadzenie inwentaryzacji w formie spisu z natury.

Obrońca Obwinionego wskazuje, że brak rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych w księgach rachunkowych za 2015 r. czyli do dnia 31 marca 2015 r. miał miejsce, lecz nie oznacza to naruszenia ex legę dyscypliny finansów publicznych. O ile faktycznie nie nastąpiło rozliczenie różnic inwentaryzacyjnych do 31 marca 2015 r., to nie można Obwinionemu przypisać z tego powodu winy, ani jakiegokolwiek nagannego działania lub zaniechania. Zgodnie z art.19 ust. 2 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, nie można przypisać winy, jeżeli naruszenia nie można było uniknąć mimo dołożenia należytej staranności, wymaganej od osoby odpowiedzialnej za wykonanie obowiązku, którego niewykonanie lub nienależyte wykonanie stanowi czyn naruszający dyscyplinę finansów publicznych. Brak rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych, wynikał z okoliczności obiektywnych, wymagających dogłębnego wyjaśnienia czy określone składniki majątkowe znajdują się w magazynach szpitala, czy też zostały przeznaczone do kasacji wiele lat wcześniej i od dawna nie nadają się do użytkowania lub też braku określonych składników przekazanych w ramach przekształcenia w 1998 r. Górniczego Zespołu Opieki Zdrowotnej w SP ZOZ Wojewódzki Szpital Specjalistyczny. Istotne znaczenie ma tu Protokół z

postępowania wyjaśniającego, który wykazuje niemożność rozliczenia we wskazanym wcześniej terminie stwierdzonych różnic inwentaryzacyjnych. Różnice inwentaryzacyjne ustala księgowość, natomiast ich rozliczenie przeprowadza komisja inwentaryzacyjna. Jeżeli w dniu 23 marca 2015 r. komisja wyjaśniająca różnice inwentaryzacyjne, zaleciła przeprowadzenie inwentaryzacji w dwóch działach oraz sprawdzenie części piwnic w celu ewentualnego odnalezienia brakujących składników a czynności tych nie ukończono do dnia 31 marca 2015r., to zachowując należytą staranność nie było możliwe rozliczenie powstałych różnic inwentaryzacyjnych do dnia 31 marca 2015 r.

W ocenie odwołującego się, Komisja Orzekająca pierwszej instancji naruszyła art. 28 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych poprzez zaniechanie umorzenia przedmiotowego postępowania, z uwagi na znikomy stopień szkodliwości popełnionego naruszenia. Organ pierwszej instancji nie rozważył zasadności umorzenia przedmiotowego postępowania, pomimo złożenia takiego wniosku przez pełnomocnika obwinionego na rozprawie w dniu 7 października 2016 r. a dokonując oceny rzekomego naruszenia, organ I instancji nie wziął pod uwagę braku jakiegokolwiek negatywnego skutku finansowego dla Szpitala. Brak taki wskazuje znikomą szkodliwość zarzucanego czynu, czego skutkiem powinno być umorzenie przedmiotowego postępowania. Różnice inwentaryzacyjne dotyczyły środków trwałych, przekazanych na majątek szpitala niemal 20 lat wcześniej. Brak rozliczenia różnic nie miał wpływu na sprawozdanie finansowe i wynik finansowy jednostki. Przyjęta rzekoma wartość brakujących środków trwałych a w zasadzie wskazana ich wartość historyczna nie ma żadnego związku z wartością takich składników majątkowych. Zużyty, wybrakowany sprzęt medyczny sprzed ponad 20 lat nie ma wartości zbywczej w wartości początkowej. Przyjmowanie takiej fikcji prawnej prowadzi do przyjęcia błędnego założenia o wartości różnic inwentaryzacyjnych. W szpitalu do 2012 r. nie przeprowadzano kasacji, zużytego sprzętu, złożonego w piwnicach i magazynach. Niektóre urządzenia wiele lat wcześniej zostały wyrzucone, lecz nie miało to odzwierciedlenia w księgach rachunkowych szpitala. Nie oznacza to jednak, że można taki zużyty, wybrakowany sprzęt przyjmować jako mający wartość początkową, a jego brak traktować jako różnicę inwentaryzacyjną o podanej wartości historycznej. Domniemanie to spowodowało przyjęcie wartości różnic inwentaryzacyjnych, które nie zostały rozliczone w terminie. obrońca wniosł o powołanie biegłego z zakresu wyceny sprzętu medycznego na okoliczność ustalenia wartości sprzętu, wykazanego w ramach inwentaryzacji jako brakującego w celu wykazania

jego wartości na podstawie dokumentów historycznych szpitala, w tym daty przekazania sprzed 20 lat, zużycia i możliwej wartości zbywczej.

Rozpoznając złożone w sprawie odwołanie Główna Komisja Orzekająca stwierdziła, co następuje.

Odwołanie zasługuje na uwzględnienie. Odwołujący się słusznie podnosi, że przypisanie Obwinionemu odpowiedzialności nastąpiło bez należytego i wyczerpującego wykazania winy Obwinionego w czasie popełnienia czynu. Zgodnie z art. 19 ust. 3 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych 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. Przypisując Obwinionemu odpowiedzialność Komisja Orzekająca pierwszej instancji *„uznała, iż materiał dowodowy potwierdza fakt nierozliczenia ustalonych różnic inwentaryzacyjnych w księgach rachunkowych za rok 2014”* oraz, że odpowiedzialność Obwinionego wynika wprost z art. 53 ust. 1 ustawy o finansach publicznych oraz art. 4 pkt 5 ustawy o rachunkowości. Główna Komisja Orzekająca zwraca uwagę, że zgodnie z art. 19 ust. 2 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych ponosi osoba, której można przypisać winę w czasie popełnienia naruszenia, a winy nie można przypisać, jeżeli naruszenia nie można było uniknąć mimo dołożenia wymaganej staranności. W niniejszej sprawie Obwiniony konsekwentnie, w trakcie całego postępowania podnosił, że starał się dopełnić wszystkie wymagane prawem i zasadami starannego działania czynności, aby nie doszło do wystąpienia naruszenia. Nie kwestionując faktu nierozliczenia różnic inwentaryzacyjnych w księgach rachunkowych za 2014 r. wskazywał, że w związku z faktem nieprzeprowadzania inwentaryzacji w Szpitalu przez przeszło 20 lat, uporządkowanie spraw i wyjaśnienie stwierdzonych niedoborów wymagało czasu. Nie było możliwe rozliczenie różnic na podstawie protokołu z 23 stycznia 2015 r., bowiem konieczne było dodatkowe wyjaśnienie, czy określone składniki majątkowe znajdują się w magazynach szpitala, czy też zostały przeznaczone do kasacji wiele lat wcześniej. Komisja wyjaśniająca różnice inwentaryzacyjne zaleciła przeprowadzenie inwentaryzacji w dwóch działach oraz sprawdzenie części piwnic w celu ewentualnego odnalezienia brakujących składników. Rozliczenie stwierdzonych różnic inwentaryzacyjnych wymagało uprzedniego zakończenia postępowań wyjaśniających toczących w poszczególnych

komórkach organizacyjnych szpitala. Ukończenie tych czynności nie było możliwe do dnia 31 marca 2015 r. bez uprzedniego ustalenia możliwości obiektywnych rozliczenia powstałych różnic z okresu ponad 20 lat.

Obwiniony w trakcie postępowania wskazywał stan organizacyjny i finansowy Szpitala w momencie objęcia przez niego funkcji dyrektora szczegółowo opisywał działania, które podjął po objęciu funkcji i wynikające z nich skutki. Wskazywał okoliczności, które w jego ocenie wyłączały możliwość przypisania mu odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (zob. w szczególności protokół rozprawy z dnia 7 października 2016 r. – k. 412-416, zastrzeżenia do projektu wystąpienia pokontrolnego – k. 402-404, wyjaśnienia składane w toku kontroli – k. 108-114). Wyjaśnienia Obwinionego są spójne z dokumentami, które przedstawił w toku postępowania w pierwszej i drugiej instancji (zob. w szczególności artykuł z Gazety Prawnej z 28 stycznia 2016 r. z rankingiem szpitali, dokument przedstawiający rentowność oddziałów za okres styczeń-grudzień 2016 r., według danych z 12 kwietnia 2017 r., wynik na oddziałach Wojewódzkiego Szpitala Specjalistycznego za okres styczeń-sierpień 2014 r., zaktualizowany wynik finansowy Wojewódzkiego Szpitala Specjalistycznego na przestrzeni lat 2000-2016). Mimo tego, Komisja Orzekająca pierwszej instancji nie odniosła się do powyższych twierdzeń, ograniczając się do stwierdzenia, iż to Obwiniony - jako kierownik jednostki - odpowiada za obowiązki w zakresie rachunkowości (k. 466). Nie kwestionując powyższego, Główna Komisja Orzekająca zmuszona jest podkreślić podnoszoną wielokrotnie w orzecznictwie w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych tezę, iż uzasadnienie rozstrzygnięcia wydawanego w tych sprawach powinno zawierać, m.in. wskazanie faktów i okoliczności, które skład orzekający uwzględnił wydając rozstrzygnięcie o przypisaniu odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Organ orzekający powinien wskazać fakty, które uznał za udowodnione lub nieudowodnione oraz dowody, na jakich w tym względzie oparł oraz wyjaśnić, dlaczego nie uznał dowodów przeciwnych. W zaskarżonym orzeczeniu tych elementów uzasadnienia jednoznacznie zabrakło. Mimo wielostronicowych wyjaśnień Obwinionego oraz przedkładanych przez niego materiałów źródłowych Komisja Orzekająca pierwszej instancji nie wskazała przyczyn, dla których nie uwzględniła jego twierdzeń. Uzasadnienie orzeczenia sprowadza się w zasadzie do przytoczenia okoliczności i istoty zaistniałego naruszenia dyscypliny finansów publicznych (co w niniejszej sprawie nie było przez Obwinionego kwestionowane) oraz przytoczenia podstawy prawnej postawienia Obwinionemu zarzutu, co

uwzględniając fakt pełnienia przez niego funkcji kierownika jednostki sektora finansów publicznych, również nie wydaje się sporne. Główna Komisja Orzekająca nie znalazła w uzasadnieniu orzeczenia pierwszej instancji fragmentu odnoszącego się do podstawy przypisania Obwinionemu winy za przypisane naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

Należy również wskazać, że podobną wadę ma również złożony w sprawie wniosek o ukaranie (k. 282 - 283). W jego uzasadnieniu (str. 3 wniosku) znajduje się stwierdzenie, że „*w ocenie rzecznika Obwiniony jako osoba potencjalnie odpowiedzialna za dokonanie naruszenia dyscypliny finansów publicznych nie dołożył staranności przyjętej w opisywanej sytuacji*”, brak jest natomiast jakiegokolwiek wzmianki o tym, z czego owa wina wynika i na czym ona polegała. Jest to szczególnie istotne wobec znajdującego się w aktach na etapie sporządzania wniosku o ukaranie dokumentu w postaci wyjaśnień złożonych w toku postępowania kontrolnego (k. 108-114). W wyjaśnieniach tych Obwiniony szczegółowo opisywał działania zmierzające do wyjaśnienia różnic inwentaryzacyjnych oraz okoliczności działania i sytuację, w jakiej znajdował się Szpital. W ocenie Głównej Komisji Orzekającej, nie znajdują również oparcia w zgromadzonym w sprawie materiale dowodowym sugestie Zastępcy Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych, przedstawione na rozprawie w drugiej instancji, o opieszałości w działaniu pracowników odpowiedzialnych za wykonanie spisu z natury i wyjaśnienie różnic inwentaryzacyjnych.

Podkreślić należy, że ustawą z dnia z dnia 19 sierpnia 2011 r. o zmianie ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2011 r., Nr 240, poz. 1429) ustawodawca znowelizował art. 19 ust. 2, a celem nowelizacji – jak wynika z uzasadnienia projektu (str. 14 uzasadnienia do druku sejmowego VI kadencji nr 4465, www.sejm.gov.pl) jest doprecyzowanie pojęcia winy tak, aby odpowiedzialność ponoszona byłaby na zasadzie winy określonej w sposób najbardziej zbliżony do ujęcia normatywnego znanego z doktryny prawa karnego z modyfikacjami wynikającymi ze specyficznego zakresu podmiotowego odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. W zamierzeniach ustawodawcy „*tak opisana zasada odpowiedzialności przyczyni się, z jednej strony, do częściowego skonkretyzowania pojęcia winy, z drugiej zaś daje gwarancję sprawiedliwej oceny zachowań obwinionych, bowiem aby przypisać odpowiedzialność komisja powinna wskazać właściwy sposób postępowania (dodatkowy walor edukacyjny). Rozwiązanie to gwarantuje, że niemożliwe byłoby poniesienie odpowiedzialności za naruszenie, na którego zaistnienie nie ma się wpływu. Projektowany*

przepis kładzie nacisk na zindywidualizowanie staranności (ostrożności) wymaganej od osób wykonujących różne obowiązki w zakresie szeroko rozumianej gospodarki finansowej”.

Na konieczność wykazania winy jako przesłanki ponoszenia odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych wielokrotnie w swym orzecznictwie wskazywała Główna Komisja Orzekająca, a jej orzeczenia są odzwierciedleniem dotychczasowej linii orzeczniczej sądów administracyjnych w tym zakresie.

W orzeczeniu Głównej Komisji Orzekającej z dnia 16 maja 2016 r. (sygn. BDF1.4800.5.16) stwierdzono m.in.: *„udowodnienie zarzutu naruszenia dyscypliny finansów publicznych spoczywa, co do zasady, na rzeczniku dyscypliny finansów publicznych. Obwiniony nie ma obowiązku dowodzenia swojej niewinności. Nie ma także obowiązku dostarczenia dowodów winy. Przepisanie winy polega na wskazaniu, jak obwiniony powinien działać by nie naruszyć dyscypliny finansów publicznych. Tylko jeśli można postawić zarzut, że obwiniony nie zastosował się do przepisów, choć obiektywnie, w konkretnej sytuacji miał taką możliwość, można przypisać winę. Jeżeli okaże się, że obwiniony w danych okolicznościach nie miał możliwości zachowania się zgodnie z przepisem, to pomimo stwierdzenia popełnienia czynu nie można przypisać winy”.* Podobne stwierdzenia znajdują się w orzeczeniu z dnia 2 września 2010 r. (sygn. BDF1/4900/48/54/10/37), natomiast w orzeczeniu z dnia 10 listopada 2016 r. (sygn. BDF1.4800.35.16) GKO stwierdziła, że *„warunkiem ponoszenia odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych jest zawinione działanie wypełniające znamiona deliktów określonych w art. 5- 18c ustawy. Stosownie do art. 19 ust. 2 ustawy odpowiedzialność ponosi osoba, której można przypisać winę "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." Wielokrotnie w orzeczeniach GKO wywodzono, że o winie można mówić, gdy możliwe jest wykazanie, że obwiniony nie zastosował się do normy prawnej, choć miał obiektywnie możliwość postępowania zgodnie z normą. Jeżeli nie miał możliwości, nie można przypisać winy”.*

Uwzględniając powyższe orzecznictwo oraz analizując zgromadzony w sprawie materiał dowodowy Główna Komisja Orzekająca uznała, że w analizowanej sprawie Obwiniony dołożył należytej staranności w celu wykazania w księgach rachunkowych, zarządzanego szpitala środków trwałych zgodnie ze stanem faktycznym. Niedochowanie

terminu rozliczenia powstałych różnic inwentaryzacyjnych wynikało z wieloletnich zaniedbań w tym zakresie oraz nagannej praktyki postępowania z majątkiem Szpitala w latach poprzednich. Wielkość jednostki oraz uwarunkowania historyczne związane z przekształceniem w 1998 r. Górniczego Zespołu Opieki Zdrowotnej w SP ZOZ Wojewódzki Szpital Specjalistyczny spowodowały, że rzetelne wyjaśnienie powstałych rozbieżności wynikających z inwentaryzacji wymagało zakończenia postępowań wyjaśniających toczących w poszczególnych komórkach organizacyjnych Szpitala, co nie było obiektywnie możliwe w terminie wynikającym z obowiązujących przepisów. Główna Komisja Orzekająca nie stwierdziła jednocześnie, aby inwentaryzacja zarządzona przez Obwinionego w dniu 7 października 2014 r. prowadzona była w sposób nierzetelny czy opieszaly.

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

Uwzględniając podstawowy zarzut odwołania i uniewinniając Obwinionego od zarzutu naruszenia dyscypliny finansów publicznych GKO uznała, że odnoszenie się do pozostałych elementów i zarzutów złożonego w sprawie odwołania jest niezasadne. Mając jednak na względzie troskę o prawidłowość przyszłych orzeczeń wydawanych przez Regionalną Komisję Orzekającą w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Katowicach Główna Komisja Orzekająca postanowiła zwrócić jej uwagę na uchybienie, jakim jest nieodniesienie się w uzasadnieniu rozstrzygnięcia do wniosku o umorzenie postępowania na podstawie art. 28 ust. 1 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (zob. np. wyrok NSA z 17 czerwca 2014 r. sygn. II GSK748/13, wyrok WSA w Warszawie z 14 lutego 2017 r. sygn. V SA/WA 448/16) oraz niewskazanie w orzeczeniu wszystkich dat, w których odbywała się rozprawa prowadząca do wydania rozstrzygnięcia w niniejszej sprawie (zob. L. Lipiec-Warzecha, Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz, Warszawa 2008, str. 135).