



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

Warszawa, dnia 12 maja 2016 r.

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

<b>Przewodniczący:</b>	<i>Członek GKO:</i>	<b><i>Piotr Kaczorkiewicz (spr.)</i></b>
<b>Członkowie:</b>	<i>Członek GKO:</i>	<b><i>Paweł Kryczko</i></b>
	<i>Członek GKO:</i>	<b><i>Maciej Berek</i></b>
<b>Protokolant:</b>		<b><i>Bartosz Głuszko</i></b>

przy udziale Zastępcy Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych Roberta Wydry, po rozpoznaniu, na rozprawie w dniu 12 maja 2016 r., odwołania wniesionego przez Obwinioną (...) – pełniącą w czasie zarzucanego naruszenia dyscypliny finansów publicznych funkcję Głównej Księgowej (...) i odwołania na niekorzyść Obwinionej Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Kielcach - od orzeczenia Regionalnej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Kielcach z dnia 12 marca 2015 r., sygn. akt: KDF-53/5/2015, którym Komisja uznała Obwinioną (...) odpowiedzialną naruszenia dyscypliny finansów publicznych w zakresie czynów określonych: (cyt. z sentencji orzeczenia)

„1) w art. 18b pkt 2 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz. U. z 2013 r., poz. 168 j.t.), polegającego na nienależytym dokonaniu w (...), wstępnej kontroli zgodności operacji gospodarczej lub finansowej z planem finansowym, co miało wpływ na zaciągnięcie zobowiązania niemieszczącego się w planie finansowym jednostki sektora finansów publicznych, tj. zawarcie w dniu 5 września 2012 r. umowy Nr 01/09/2012 na wykonanie i montaż elementów małej architektury w postaci 4 sztuk rzeźb z białego marmuru na kwotę 66.297 zł. Jednostka w planie finansowym nie posiadała paragrafu 6060 „wydatki na zakupy inwestycyjne jednostek budżetowych”, a zobowiązanie zaciągnięto w paragrafie 4300 „zakup usług pozostałych”.

Tym samym naruszony został art. 46 ust. 1 oraz art. 54 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych (Dz. U. z 2013 r., poz. 885 ze zm.).

2) w art. 18b pkt 1 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz. U. z 2013 r., poz. 168 j.t.), polegającego na nienależytym dokonaniu w (...), wstępnej kontroli zgodności operacji gospodarczej lub finansowej z planem finansowym, co

miało wpływ na dokonanie wydatku powodującego przekroczenie kwoty wydatków ustalonej w planie finansowym jednostki sektora finansów publicznych, tj. dokonanie w dniu 11 grudnia 2012 r. wydatku inwestycyjnego w kwocie 66.297 zł, poprzez zapłatę faktury VAT nr 1099/HUR/12/2012 za wykonanie i montaż elementów małej architektury w postaci 4 sztuk rzeźb z białego marmuru. Jednostka dokonała wydatku z paragrafu 4300 „zakup usług pozostałych”, w planie finansowym nie posiadała natomiast paragrafu 6060 „wydatki na zakupy inwestycyjne jednostek budżetowych”, który był właściwym do dokonania wydatku.

Tym samym naruszony został art. 44 ust. 1 pkt 3 oraz art. 254 pkt 3 w związku z art. 54 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych (Dz. U. z 2013 r. poz. 885 ze zm.).

3) w art. 18b pkt 2 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz. U. z 2013 r., poz. 168 j.t.), polegającego na nienależnym dokonaniu w (...)wstępnej kontroli zgodności operacji gospodarczej lub finansowej z planem finansowym, co miało wpływ na zaciągnięcie zobowiązania niemieszczącego się w planie finansowym jednostki sektora finansów publicznych, tj. zawarcie w dniu 22 kwietnia 2013 r. umowy Nr 03/04/2013 na wykonanie i montaż szyldu informacyjnego na kwotę 22.263 zł. Jednostka w planie finansowym nie posiadała paragrafu 6060 „wydatki na zakupy inwestycyjne jednostek budżetowych”, a zobowiązanie zaciągnięto w paragrafie 4300 „zakup usług pozostałych”.

Tym samym naruszony został art. 46 ust. 1 oraz art. 54 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych (Dz. U. z 2013 r., poz. 885 ze zm.).

4) w art. 18b pkt 1 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz. U. z 2013 r., poz. 168 j.t.), polegającego na nienależnym dokonaniu w (...), wstępnej kontroli zgodności operacji gospodarczej lub finansowej z planem finansowym, co miało wpływ na dokonanie wydatku powodującego przekroczenie kwoty wydatków ustalonej w planie finansowym jednostki sektora finansów publicznych, tj. dokonanie w dniu 16 maja 2013 r. wydatku inwestycyjnego w kwocie 22.263 zł, poprzez zapłatę faktury VAT nr FVS/003/05/2013 za wykonanie i montaż szyldu informacyjnego. Jednostka dokonała wydatku z paragrafu 4300 „zakup usług pozostałych”, w planie finansowym nie posiadała paragrafu 6060 „wydatki na zakupy inwestycyjne jednostek budżetowych”, który był właściwym do dokonania wydatku.

Tym samym naruszony został art. 44 ust. 1 pkt 3 oraz art. 254 pkt 3 w związku z art. 54 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych (Dz. U. z 2013 r. poz. 885 ze zm.).”

Komisja Orzekająca I instancji odstąpiła od wymierzenia Obwinionej kary i obciążyła Obwinioną obowiązkiem zwrotu kosztów postępowania na rzecz Skarbu Państwa w wysokości 291,71 zł.

**na podstawie art. 147 ust. 1 pkt 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) utrzymuje w mocy zaskarżone orzeczenie.**

**Pouczenie:**

Orzeczenie niniejsze 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

Zaskarżone orzeczenie zapadło na tle następującego stanu faktycznego. Obwiniona pełniąc funkcję Głównego Księgowego w (...) dokonywała, w ramach obowiązków związanych z tą funkcją, wstępnej kontroli zgodności operacji gospodarczych i finansowych z planem jednostki. W ramach tak dokonywanych czynności zakwalifikowała jako znajdujące pokrycie w planie finansowym jednostki zaciągnięcie zobowiązania wynikającego z umowy z 5.09.2012 r. nr 01/09/2012 na wykonanie i montaż elementów małej architektury w postaci 4 rzeźb z białego marmuru o wartości 66.297 zł. Dokonała również analogicznej oceny umowy z 22.04.2013 r. nr 03/04/2013 na wykonanie i montaż szyldu informacyjnego na kwotę 22.263 zł. Powyższych ocen Obwiniona dokonała kwalifikując zaciągnięte zobowiązanie jako mające pokrycie w planie finansowym w paragrafie 4300 „zakup usług pozostałych”. Powyższe umowy zostały zrealizowane i Obwiniona dokonywała ponownej oceny na etapie dokonywania wydatków /odpowiednio 11.12.2012 r. i 16.05.2013 r/ oceniając czy znajdują one pokrycie w planie finansowym jednostki i ponownie oceniła, iż dokonanie wydatku mieści się w limitach planu finansowego, gdyż znajduje pokrycie w paragrafie 4300 „zakup usług pozostałych”. Powyższe zdarzenia nie były między stronami sporne, choć na etapie postępowania przed GKO /o czym dalej/ Obwiniona zakwestionowała dokonanie przez siebie oceny zaciągnięcia jednego ze zobowiązań, gdyż brak było jej podpisu na dokumencie umowy. Poza zakresem sporu znajdowały się również dwa fakty kluczowe dla oceny zachowania Obwinionej w tej sprawie – po pierwsze w paragrafie 6060 „wydatki na zakupy inwestycyjne” plan finansowy jednostki nie przewidywał środków; po drugie ani rzecznik ani kontrolujący nie kwestionowali zasadności dokonanych wydatków tj. konieczności ich poniesienia w związku z wykonywanymi przez jednostkę zadaniami.

Istotą sporu między stronami było zakwestionowanie przez rzecznika podziałki klasyfikacji do jakich zostały zaliczone zobowiązania i wydatki. Zdaniem rzecznika winny być one zakwalifikowane do paragrafu 6060 planu finansowego. Ponieważ jednostka w tym paragrafie nie posiadała środków, to błędna ocena powodowała wpierw zaciągnięcie zobowiązania nie znajdującego pokrycia w planie finansowym jednostki a następnie dokonania wydatku z przekroczeniem limitów określonych w tymże planie.

Powyższe spowodowało postawienie Obwinionej czterech zarzutów:

- nieprawidłowej wstępnej kontroli zgodności operacji gospodarczych i finansowych z planem jednostki, które doprowadziło do zaciągnięcia zobowiązania niemieszczącego się w planie wydatków w postaci umowy na wykonanie i montaż 4 rzeźb z białego marmuru o wartości 66.297 zł,
- nieprawidłowej wstępnej kontroli zgodności operacji gospodarczych i finansowych z planem jednostki, które doprowadziło do dokonania wydatku powodującego przekroczenie limitów przewidzianych w planie finansowym w postaci zapłaty za fakturę obrazującą wykonanie zamówienia na wykonanie i montaż 4 rzeźb z białego marmuru o wartości 66.297 zł.,
- nieprawidłowej wstępnej kontroli zgodności operacji gospodarczych i finansowych z planem jednostki, które doprowadziło do zaciągnięcia zobowiązania niemieszczącego się w planie wydatków w postaci umowy na wykonanie i montaż szyldu informacyjnego na kwotę 22.263 zł;
- nieprawidłowej wstępnej kontroli zgodności operacji gospodarczych i finansowych z planem jednostki, które doprowadziło do dokonania wydatku powodującego przekroczenie limitów przewidzianych w planie finansowym w postaci zapłaty za fakturę obrazującą wykonanie i montaż szyldu informacyjnego na kwotę 22.263 zł.

Powyższe zarzuty zostały Obwinionej przypisane, jednakże Komisja I instancji odstąpiła od wymierzenia kary uwzględniając niewielki stopień szkodliwości, fakt kierowania się opinią służb prawnych jednostki, niekwestionowaną przez strony potrzebą dokonania takich wydatków oraz ustalenie, iż samo postępowanie wypełni już funkcję prewencyjną wobec Obwinionej.

Z orzeczeniem nie zgodziła się żadna ze stron. Obwiniona wskazała, iż zamówienia publiczne posługują się pojęciem „dostaw, usług i robót budowlanych” i wobec oczywistego faktu, iż nie są to ani dostawy ani roboty budowlane to musiała zakwalifikować wydatek jako usługę. Podniosła, iż „wydatki nie doprowadziły do wzrostu aktywów trwałych jednostki”, gdyż po wykonaniu przedmiot umowy nie został wpisany do stanu środków trwałych. Na rozprawie w dniu 12.05.2016 r. dodatkowo wskazała, iż nie dokonywała wstępnej oceny zaciąganego zobowiązania w postaci umowy z 5.09.2012 r. nr 01/09/2012, gdyż na umowie brak jej podpisu. Dodatkowo wskazała, iż klasyfikacja wynikała z dokumentacji szacowania przedmiotu zamówienia publicznego, gdzie wskazano, iż zamówienie ma dotyczyć „usług”. Wniosła o uniewinnienie od stawianych zarzutów.

Rzecznik nie zgodził się z odstąpieniem od wymierzenia kary wskazując, iż szkoda w takim wydatku nie może być spowodowana wyłącznie do wymiaru pieniężnego, zaś „czyny stanowiące naruszenia dyscypliny finansów publicznych co do zasady posiadają przymiot szkodliwości i dlatego są penalizowane”. Wnosił o uchYLENIE orzeczenie i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania.

### **Główna Komisja Orzekająca w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych zważyła co następuje.**

W pierwszym rzędzie należy odnieść się do odwołania Obwinionej jako idącego dalej. Uwzględnienie zarzutów Obwinionej i uznanie, iż brak czynu zabronionego, czyniłoby rozważania w kwestii kary i odstąpienia od jej wymierzenia zbędnymi.

Merytoryczny aspekt sporu, tj. kwestię sposobu zakwalifikowania zakwestionowanych przez rzecznika wydatków regulują przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej oraz rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych. Zgodnie z tymi aktami, w szczególności z załącznikami do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 2 marca 2010 r., do paragrafu 430 zalicza się wydatki funduszu operacyjnego, którego przeznaczenie jest niejawnie /co w oczywisty sposób nie ma zastosowania w sprawie/ oraz zakup usług z wyjątkiem szczegółowo wymienionych usług świadczonych przez osoby fizyczne. Natomiast do paragrafów 606 i 605 zalicza się środki przeznaczane na środki trwałe niezaliczone do pierwszego wyposażenia, których wartość początkowa jest wyższa od kwot wskazanej w określonych przepisach /3.500 zł/ a odpisy amortyzacyjne nie są dokonywane jednorazowo lub gdy od nich nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych ze względu na brzmienie przepisów ustawowych. Jak z powyższego, krótkiego wprowadzenia wynika, ocena prawidłowości działania Obwinionej zdeterminowana jest oceną czy mamy do czynienia z środkami trwałymi, a następnie z oceną czy podlegają wyłączeniom wskazanym powyżej. W polskim ustawodawstwie są trzy akty prawne normujące pojęcie środka trwałego, tj.: ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości. Ze względu na charakter jednostki kluczowe będzie pojęcie środka trwałego użyte w art. 3 ust 1 pkt 15 tej ostatniej ustawy, wskazujące, iż środkiem trwałym są „rzeczowe aktywa trwałe i zrównane z nimi, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok”. Szczegółowe unormowania zostały ujęte w Klasyfikacji Środków Trwałych czyli rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 10.12.2010 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (Dz. U. nr 242, poz. 1622). Przedmioty stanowiące narzędzia, przyrządy, ruchomości i wyposażenie, gdzie indziej niesklasyfikowane ujmuje się jako środki trwałe pod pozycją 808 tegoż wykazu.

Zdaniem GKO nieprawidłowość działania Obwinionej wyniknęła z błędnego rozumienia pojęcia „wydatek inwestycyjny” a spowodowała go specyfika sytuacji jednostek finansów publicznych. W przypadku bowiem jednostek realizujących zadania publiczne pojęcie „inwestycyjny” nie jest pojęciem powiązaniem z osiąganiem przychodów i jest szersze niż w podmiotach gospodarczych. Wychodząc zatem od błędnego przyjęcia, iż przedmioty objęte umowami nie są środkami trwałymi Obwiniona skupiła się na elemencie usługowym /”montaż”/ zamiast na elemencie fizycznego przedmiotu umowy.

Zakwalifikowanie samego wydatku po ustaleniu, iż mamy do czynienia ze środkiem trwałym nie powinno nastęczać już większych trudności. Zgodnie z wyżej wspomnianymi złącznikami do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych wydatki na zakup lub wytworzenie we własnym zakresie środków trwałych a także ich transport, montaż oraz inne koszty pozwalające na przystosowanie do używania ujmują się odpowiednio w par 605 i 606 podziałki klasyfikacji planu finansowego. W przypadku szyldu informacyjnego, o wartości przekraczającej 3.500 zł nie ulega wątpliwości, iż zakładany okres używania przekracza rok a amortyzacja nie ma charakteru jednorazowego. Jednocześnie – zgodnie z wyjaśnieniami Obwinionej na rozprawie w dniu 12.05.2016 r. – szyld mógł być przenoszony z miejsca zamontowania i używany zgodnie z przeznaczeniem w innym miejscu. Wskutek tego nie stał się składową nieruchomości i winien być traktowany jak każdy inny przedmiot zwiększający aktywa jednostki, a wydatek nań sklasyfikowany w podziałce paragrafu 6060 wskazywanej przez stronę rzecznika.

Kwestia zakwalifikowania wydatku na zakup elementów małej architektury w postaci 4 rzeźb z białego marmuru wymaga dodatkowego sięgnięcia po normę art. 16 c i 16 f ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, regulujących wyłączenia z amortyzacji. Zgodnie z tymi regulacjami nie podlegają amortyzacji grunty i prawa wieczystego użytkowania, budynki mieszkalne, dzieła sztuki i eksponaty muzealne oraz inne składniki szczegółowo wymienione, ale bez znaczenia dla rozpoznawanej sprawy. Zdaniem GKO 4 rzeźby z białego marmuru objęte umową przewidującą ich wytworzenie przez konkretnego wykonawcę spełniają przesłanki do uznania ich za dzieło sztuki. należy stwierdzić, iż stanowiły wytwór rąk ludzkich, rezultat pracy konkretnego twórcy. Nie zagłębiając się w kwestie związane z poczuciem estetyki, będącej wszak elementem subiektywnym, Spełniały zatem ogólną definicję dzieła sztuki ujętą w Słowniku Języka Polskiego PWN. Jako takie stanowiły zatem element rzeczowego majątku jednostki nie podlegający amortyzacji na podstawie przepisów szczególnych o charakterze ustawowym. Wydatek z nimi związany zatem również winien być klasyfikowany zgodnie ze stanowiskiem rzecznika w podziałce paragrafu 6060.

Ustaliwszy powyższe GKO uznaje za niezasadne stanowisko opierające klasyfikację wyłącznie przez pryzmat pojęć zawartych w ustawie Prawo zamówień publicznych. Niezasadny jest również pogląd, iż to dokument szacowania przedmiotu zamówienia determinuje określenie podziałki klasyfikacji w jakiej wydatek jest ujęty. Zdaniem GKO kolejność działań w jednostce winna być odwrotna – po stwierdzeniu, iż dany wydatek jest celowy i potrzebny należało się zastanowić jaki to jest rodzaj wydatku i do tego dostosować procedurę zamówieniową. Tym bardziej, iż mieliśmy do czynienia z zakupem, do którego nie miały zastosowania przepisy ustawy Prawo zamówień publicznych ze względu na zbyt niską wartość zakupu. Dokument szacowania wartości ma walor dowodu, iż ocena zaciągniętego zobowiązania odbyła się przed zawarciem umowy. Obwiniona potwierdzając ten dokument potwierdzała, iż ma środki w planie finansowym na zrealizowanie wydatku określonego w tymże dokumencie. Natomiast obowiązana jest do samodzielnej oceny czy zaproponowane w nim klasyfikacja wydatku jest prawidłowa. Ocena zgodności wydatku z planem jest bowiem niezbywalnym obowiązkiem związanym z funkcją głównego księgowego jednostki. Obowiązkiem Obwinionej była zatem ocena poprawności przyjętego w dokumencie

zakwalifikowania wydatku do danej kategorii i zgłoszenie zastrzeżeń w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości. W tym kontekście nie jest zasadny również zarzut, iż brak podpisu na umowie skutkuje przyjęciem, iż brak wstępnej kontroli zgodności zaciągnięcia zobowiązania z planem jednostki. Taka ocena zaistniała bowiem w momencie wyrażenia zgody przez główną księgową na poszukiwanie wykonawcy, który zrealizuje zamówienie do wskazanego w dokumentach limitu a nie w momencie zawarcia konkretnej umowy. W momencie składania podpisów pod umową dochodzi do skonkretyzowania zobowiązania ale potwierdzenie, iż można ją zawrzeć, gdyż mieści się w planie następuje wcześniej.

Z tych względów, zdaniem GKO, doszło do popełnienia zarzucanych i przypisanych czynów. Doszło do nich wskutek nieumyślnego działania Obwinionej wywołanego błędem co do oceny charakteru przedmiotu obu umów, jako nie będącego środkiem trwałym. Błędu tego można było uniknąć przy zachowaniu należytej staranności w ocenie wydatku przez pryzmat regulacji rozporządzeń dotyczących Klasyfikacji środków trwałych i w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych. Nie ma zatem podstaw do uniewinnienia Obwinionej.

GKO podziela pogląd rzecznika, iż o szkodliwości czynu dla ładu finansów publicznych nie zawsze decyduje jego wymiar finansowy. Oczywiście jest, iż przedmiotem ochrony przepisów ustawy jest nie tylko wynik finansowy, ale również legalność działania jednostek sektora finansów publicznych, rozumiana jako szeroko pojęta zgodność ich działania z normami powszechnie obowiązującymi. GKO nie podziela natomiast poglądu rzecznika, iż każde penalizowane zachowanie z definicji jest szkodliwe tak daleko, iż odstąpienie od wymierzenia kary jest niemożliwe. Rozumowanie takie wyłącza bowiem jedną z kategorii przewidzianych wprost przez ustawodawcę. Ustawodawca przyjął, iż szkodliwość czynu dla ładu finansów jest stopniowalna. Przyjął, iż stopniowalna jest szkodliwość tego co ustawa określa jako czyn. Innymi słowy właśnie działania lub zaniechania penalizowane ustawą podlegają ocenie czy występuje w nich szkodliwość dla ładu finansów w stopniu wyższym niż znikomy, niż nieznaczny itd. Nie można zatem zasadnie twierdzić, iż sam fakt, iż określone zachowanie wypełnia znamiona czynu penalizowanego oznacza, iż jest to szkodliwe tak dalece, iż wymaga wymierzenia kary. Wszak odstąpienie od jej wymierzenia musi być poprzedzone stwierdzeniem, iż doszło do czynu będącego naruszeniem dyscypliny finansów publicznych. Zdaniem GKO Komisja I instancji prawidłowo zidentyfikowała przesłanki do odstąpienia od wymierzenia kary i prawidłowo je zastosowała. GKO zwraca przy tym uwagę, że eksponowana przez Komisję I instancji dotychczasowa niekaralność Obwinionej jest niezbędnym warunkiem zastosowania odstąpienia od wymierzenia kary, ale nie może być traktowana jako okoliczność nadzwyczajna. Norma art. 36 ust 1 ustawy zakłada, iż odstąpienie od wymierzenia kary może znaleźć zastosowanie w sytuacjach „zasługujących na szczególne uwzględnienie”. Przyjęcie, iż poprawne wykonywanie czynności służbowych wyrażające się w dotychczasowej niekaralności, jest przypadkiem szczególnym, nadzwyczajnym tak dalece, iż zasługuje na szczególne podkreślenie jest równoznaczne z przyjęciem, iż większość osób odpowiedzialnych za finanse publiczne swych obowiązków prawidłowo nie wykonuje. Jest to założenie nie do przyjęcia.

Biorąc powyższe pod uwagę, Główna Komisja Orzekająca orzekła, jak w sentencji.