



ORZECZENIE
GŁÓWNEJ KOMISJI ORZEKAJĄCEJ W SPRAWACH
O NARUSZENIE DYSCYPLINY FINANSÓW PUBLICZNYCH

Warszawa, dnia 19 października 2015 r.

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

Przewodniczący:	<i>Członek GKO:</i>	Piotr Kaczorkiewicz
Członkowie:	<i>Członek GKO:</i>	Artur Walasik
	<i>Członek GKO:</i>	Marek Muszyński (spr.)
Protokolant:		Paweł Matusiak

przy udziale Zastępcy Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych **Roberta Wydry,**

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 19 października 2015 r. odwołania Obwinionego (...), od orzeczenia Regionalnej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Katowicach z dnia 28 kwietnia 2015 r., sygn. akt RKO/7100/17/15, którym uznano Obwinionego (...) - pełniącego w czasie zarzucanego naruszenia dyscypliny finansów publicznych funkcję Starosty Powiatu (...) - (cytat z sentencji orzeczenia) „odpowiedzialnym naruszenia dyscypliny finansów publicznych w myśl art. 18 pkt 2 ustawy, poprzez to, że w (...) w 2012 r. naruszył:

- § 6 ust. 1 pkt 1, § 9 ust. 1 i ust. 2 rozporządzenia oraz § 10 pkt 6 lit a, lit b, oraz pkt 7 załącznika nr 39 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 3 lutego 2010 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz. U. z 2010 r. Nr 20, poz. 103), a obecnie § 6 ust. 1 pkt 1, § 9 ust. 1 i ust. 2 rozporządzenia oraz § 13 pkt 5 lit. a, b, pkt 6 załącznika nr 39 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz. U. z 2014 r. poz. 119), poprzez wykazanie w sprawozdaniach Rb-NDS kwartalne sprawozdanie o nadwyżce/deficycie jednostki samorządu terytorialnego za okres :

Sygn. akt BDF1.4800.105.2015

- od początku roku do 30 czerwca 2012 r.,
- od początku roku do 30 września 2012 r.,

danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej tj. w zakresie wykazania wykonania w pozycji D.1.1. "kredyty i pożyczki" oraz D21 "spłaty kredytów i pożyczek", tj. przychodów i rozchodów z tytułu kredytów krótkoterminowych,

- § 2 ust. 2, § 4 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych (Dz. U. Nr 43, poz. 247) oraz § 14 pkt 6 załącznika nr 9 do ww. rozporządzenia, poprzez wykazanie w jednostkowych sprawozdaniach Rb-N o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych wg stanu na koniec I i II kwartału 2012 r. danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej w zakresie pożyczek długoterminowych udzielonych przez Powiat (...)",

oraz odstąpiono od wymierzenia Obwinionemu kary i obciążono kosztami postępowania,

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) – zwanej dalej ustawą, 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

W wyniku kompleksowej kontroli gospodarki finansowej przeprowadzonej w dniach 25 sierpnia 2014 r. - 26 września 2014 r w Starostwie Powiatowym w (...) Regionalna Izba Obrachunkowa w Katowicach złożyła zawiadomienie o naruszeniu dyscypliny finansów publicznych, określone w art. 18 pkt 2 ustawy, polegające na wykazaniu w sprawozdaniach danych niezgodnych z ewidencją księgową. W zawiadomieniu wskazano, że czasem popełnienia czynu jest dzień sporządzenia sprawozdania oraz wskazano wartość środków finansowych będących przedmiotem naruszenia, niewykazanych w sprawozdaniu.

Zastępcą Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Katowicach, dalej zwany także Zastępcą Rzecznika, wszczął postępowanie wyjaśniające wobec (...) - zatrudnionego w chwili popełnienia czynu na stanowisku Starosty Powiatu (...), w sprawie naruszenia dyscypliny finansów publicznych, określonego w art. 18 pkt 2 ustawy, poprzez:

1. wykazanie w rocznych sprawozdaniach Rb-NDS o nadwyżce/deficycie jednostki samorządu terytorialnego za lata 2011, 2012 i 2013 oraz sprawozdaniu NDS za okres od początku roku do 31 marca 2014 danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej w pozycji „inne źródła” (przychody z tytułu wolnych środków),
2. wykazanie w jednostkowym sprawozdaniu Rb-N o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych według stanów na koniec I i II kwartału 2012 r. danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej w zakresie pożyczek długoterminowych udzielonych Zespołowi Opieki Zdrowotnej w (...),
3. wykazanie w sprawozdaniach Rb-NDS kwartalne sprawozdanie o nadwyżce/deficycie jednostki samorządu terytorialnego za okres od początku roku do 31.12.2011r, od początku roku do 30.06.2012 r, od początku roku do 30.09.2012 r i od początku roku do 31.12.2012 r. danych niezgodnych z ewidencją księgową w zakresie wykazania wykonania w poz. „kredyty i pożyczki” oraz "spłaty kredytów i pożyczek".

5 marca 2015 r. Zastępca Rzecznika złożył wniosek o ukaranie do Regionalnej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Katowicach, dalej zwanej także RKO. Pan (...) złożył wyjaśnienia wskazując, iż wartości wykazane w sprawozdaniu Rb-NDS w pozycji „inne źródła” są zgodne z przyjętą Polityką Rachunkowości, zwrócił uwagę, że w literaturze znajduje się kilka metod wyliczania wolnych środków i metoda zastosowana w Starostwie jest jedną z nich.

Odnosnie nieujęcia w sprawozdaniach Rb-N o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych Powiatu (...) za I i II kwartał 2012 r. wartości należności wynikającej z udzielenia pożyczki Powiatowemu Publicznemu Zakładowi Opieki Zdrowotnej w wysokości 1.500.000,00 zł Starosta wskazał, że był to błąd pracownika i został on skorygowany po zakończeniu III kwartału 2012 r.; stosowną kwotę pożyczki wskazano we właściwej kolumnie i wierszu sprawozdania Rb-N. Równocześnie zwrócił uwagę, że odbiorcy sprawozdań otrzymali właściwą informację, gdyż zdarzenia te zostały ujęte w sprawozdaniach Rb-NDS sporządzonych za I, II i III kwartał 2012 r. w poz. D22.

W odniesieniu do kolejnego zarzutu, tj.: niewłaściwej sprawozdawczości Rb-NDS w zakresie danych o zaciągniętych kredytach i pożyczkach jak i danych dotyczących spłaty (...) poinformował, że główną przyczyną takiego stanu rzeczy było przyjęcie interpretacji, że krótkoterminowe kredyty i pożyczki ze względu na swój charakter nie są uwzględniane w przychodach budżetowych a ich spłata nie powiększa rozchodów budżetowych.

Zwrócił także uwagę na wielkość powiatu, którym kieruje, na ilość danych wymagających ujęcia w ewidencji księgowej, a także na fakt, iż dla wykrycia nieprawidłowości musiałby dysponować większą wiedzą z zakresu rachunkowości niż skarbnik. Wskazał również, że w jednym z orzeczeń GKO wyraziła wątpliwość, czy sprawozdania Rb-NDS i Rb-N są sprawozdaniami „z wykonania procesów gromadzenia środków publicznych i ich rozdysponowania”.

RKO, po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 28 kwietnia 2015 r., na podstawie zebranych dowodów, uznała (...) odpowiedzialnym za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, określone w art. 18 pkt 2 ustawy, polegające na:

1. wykazaniu w sprawozdaniach Rb-NDS kwartalne sprawozdanie o nadwyżce/deficycie jednostki samorządu terytorialnego za okres od początku roku do 30 czerwca 2012 r. oraz od początku roku do 30 września 2012 r. danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej w zakresie wykazania wykonania w pozycji „kredyty i pożyczki” (D.11) oraz „spłaty kredytów i pożyczek” (D.21) dotyczących przychodów i rozchodów z tytułu kredytów krótkoterminowych, czym naruszony został § 6 ust. 1 pkt 1 oraz § 9 ust. 1 i 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 3 lutego 2010 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz. U. z 2010 r. Nr. 20, poz. 103) oraz § 10 pkt 6 lit a i b oraz pkt 7 załącznika nr 39 do ww. rozporządzenia, a obecnie § 6 ust. 1 pkt 1, § 9 ust 1 i ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz. U. z 2014 r. poz. 119) oraz § 13 pkt 5 lit. a, b, pkt 6 załącznika nr 39 do tego rozporządzenia.
2. wykazaniu w jednostkowych sprawozdaniach Rb-N o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych wg stanu na koniec I i II kwartału 2012 r. danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej w zakresie pożyczek długoterminowych udzielonych Zespołowi Opieki Zdrowotnej w (...), czym naruszony został § 2 ust. 2 i § 4 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie

sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych (Dz. U. Nr 43, poz. 247) oraz § 14 pkt 6 załącznika nr 9 do tego rozporządzenia.

W pozostałym zakresie RKO uniewinniła (...) od zarzutu popełnienia czynów zarzucanych przez Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych we wniosku o ukaranie.

W uzasadnieniu orzeczenia RKO w szczególności dokonała porównania stanu prawnego obowiązującego w czasie popełnienia zarzucanych czynów ze stanem obowiązującym w momencie orzekania. Stwierdziła, że brzmienie art. 18 pkt 2 ustawy nie uległo zmianie. Porównując zaś przepisy tak zwanego prawa materialnego, wskazała, że na dzień popełnienia czynów obowiązywało rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 3 lutego 2010 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz. U. Nr 20, poz. 103 z późn. zm.), natomiast na dzień orzekania rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz. U. z 2014 r., poz. 119). Przepisy zawarte w obu rozporządzeniach, mające znaczenie dla rozpatrzenia przedmiotowej sprawy, wskazane przez Zastępcę Rzecznika, co do zasady, nie różniły się. RKO zwróciła jednak uwagę, że ustawodawca, w obowiązującym na dzień orzekania rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej zawarł w § 13 pkt 8 załącznika nr 39 do tego rozporządzenia zapis zgodnie z którym, w sprawozdaniu o nadwyżce/deficycie jednostki samorządu terytorialnego nie wykazuje się przychodów i rozchodów, dotyczących zaciągniętych i spłaconych w danym okresie sprawozdawczym, pożyczek i kredytów, o których mowa w art. 89 ust. 1 pkt 1 ustawy o finansach publicznych (tj. zaciągniętych na pokrycie występującego w ciągu roku przejściowego deficytu budżetu jednostki samorządu terytorialnego). Przepisu o takim brzmieniu nie było w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 3 lutego 2010 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej.

RKO wskazała, że pierwszy z zarzutów postawionych przez Zastępcę Rzecznika, dotyczył wykazania w sprawozdaniach Rb-NDS danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej w zakresie wykazania wykonania w pozycji DI7 - „inne źródła” (DI6 - w odniesieniu do sprawozdania Rb-NDS za okres od początku roku do 31 marca 2014 r.) przychodów z tytułu wolnych środków. RKO po przeanalizowaniu materiału dowodowego oraz zapoznaniu się z wyjaśnieniami Obwinionego składanymi w toku postępowania prowadzonego przez Zastępcę Rzecznika (pismo z dnia 4.02.2015 r.), pisemnymi wyjaśnieniami z dnia 15.04.2015 r. oraz argumentami podnoszonymi przez Pełnomocnika Obwinionego w trakcie rozprawy, nie podzieliła poglądu przedstawionego przez Zastępcę Rzecznika. We wniosku o ukaranie Zastępcy Rzecznika stwierdził, że w latach 2012-2014

doszło do wykazania w kwartalnych sprawozdaniach Rb-NDS danych dotyczących wykonania przychodów z tytułu wolnych środków niezgodnie z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej, a do wyliczenia i wskazania jakie kwoty należy uznać za prawidłowe wykorzystał salda kont: 134 - „Kredyty bankowe”, 260 - „Zobowiązania finansowe”, 960 - „Skumulowana nadwyżka lub niedobór na zasobach budżetu” 961 - „Wynik wykonania budżetu”, 962 - „Wynik na pozostałych operacjach”, 967 - „Fundusze pomocowe”. Obwiniony w pismach o których mowa wyżej wskazał, że przyjęty w jednostce sposób liczenia wolnych środków polegał na zsumowaniu osiągniętych na koniec poprzedniego roku dochodów i przychodów a następnie pomniejszeniu ich o dokonane wydatki i rozchody. Zwrócił uwagę, że w literaturze przedmiotu wskazuje się na kilka metod wyliczania wolnych środków, a obowiązujące zasady ewidencji księgowej budżetów j.s.t. nie przewidują wykazywania wprost danych o ich wysokości Podniósł, że jeśli dane w zakresie wolnych środków nie wynikają wprost z ewidencji księgowej, a ich wysokość została ustalona na podstawie jednej z uznanych metod trudno w tym przypadku twierdzić, iż zdarzenia w przedmiocie wykazania wolnych środków stanowią czyny naruszenia dyscypliny finansów publicznych. RKO uznała za słuszne argumenty Obwinionego w złożonych przez niego pismach i podtrzymała na rozprawie przez obrońcę Obwinionego. Z obowiązujących przepisów prawa nie wynika jednoznacznie w jaki sposób należy wyliczyć kwotę wolnych środków, która jest wykazywana w sprawozdaniu Rb - NDS po stronie wykonania. Zastępca Rzecznika wskazał we wniosku o ukaranie jedną z metod, Obwiniony zwrócił uwagę, że w literaturze przedmiotu mówi się również o innych metodach wyliczenia tej wielkości. Dane w zakresie wolnych środków nie wynikają wprost z ewidencji księgowej lecz ich wielkość jest sumą sald określonych kont, przy czym ustawodawca nie określił jednoznacznie, salda których kont należy wziąć pod uwagę by wyliczyć tą wielkość. RKO zwróciła również uwagę, że Zastępca Rzecznika nie wykazał, że w obowiązującej w jednostce polityce rachunkowości określono sposób w jaki należy wyliczać kwotę wolnych środków ani nie wskazał by prowadzona była ewidencja księgowa mająca na celu ustalenie kwoty wolnych środków. Biorąc pod uwagę powyższą argumentację RKO uznała, że nie można uznać iż Obwiniony popełnił zarzucany mu czyn i postanowiła o uniewinnieniu Obwinionego w tym zakresie.

Kolejny z zarzutów postawiony przez Zastępcę Rzecznika, dotyczył wykazania w sprawozdaniach Rb-NDS kwartalne sprawozdanie o nadwyżce/deficycie jednostki samorządu terytorialnego danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej w zakresie

Sygn. akt BDF1.4800.105.2015

wykazania wykonania w pozycji D.11. „kredyty i pożyczki” oraz D21 „spłaty kredytów i pożyczek”, przychodów i rozchodów z tytułu kredytów krótkoterminowych. Jak wskazał Zastępca Rzecznika, nieprawidłowość wystąpiła w sprawozdaniach Rb-NDS kwartalnych sprawozdaniach o nadwyżce/deficycie Powiatu (...) za IV kwartał 2011 r. oraz II, III i IV kwartał 2012 r., w których to nie wykazywano przychodów i rozchodów zobowiązań z tytułu kredytów krótkoterminowych zaciągniętych na podstawie umów z dnia 2 maja 2011 r. oraz z dnia 15 maja 2012 r., i tak:

- w sprawozdaniu Rb-NDS za okres od początku roku do 31 grudnia 2011 r. wykonanie przychodów z tytułu kredytów i pożyczek wykazano w wysokości 4.409.545,28 zł, a wykonanie rozchodów z tego tytułu w wysokości 858.803,89 zł. W powyższych kwotach nie ujęto przychodów i rozchodów z tytułu kredytu krótkoterminowego, z którego w trakcie roku budżetowego korzystała jednostka. Z salda konta 134-06 „Kredyt krótkoterminowy nr BZP.272.4.1.2011 PZD” wynikało, że w trakcie 2011 roku jednostka zaciągnęła a także spłaciła kredyt krótkoterminowy w łącznej wysokości 2.542.642,78 zł,

- w sprawozdaniu Rb-NDS za okres od początku roku do 30 czerwca 2012 r. nie wykazano wykonania przychodów z tytułu kredytów i pożyczek, pomimo, iż z ewidencji księgowej wynika, że jednostka zaciągnęła na dzień 30 czerwca 2012 r. kredyt krótkoterminowy w wysokości 406.840,89 zł i na dzień 30 czerwca nie dokonała spłaty tego kredytu,

- w sprawozdaniu Rb-NDS za okres od początku roku do 30 września 2012 r. wykonanie przychodów z tytułu kredytów i pożyczek wykazano w wysokości 1.741.392 zł, a wykonanie rozchodów z tego tytułu w wysokości 924.980,80 zł. W powyższych kwotach nie ujęto przychodów i rozchodów z tytułu kredytu krótkoterminowego, z którego od początku roku do dnia 30 września korzystała jednostka. Z salda konta 134-09 „Kredyt krótkoterminowy nr BZP.272.4.4.2011 15.05.2012 r.” wynikało, że w trakcie tego okresu jednostka zaciągnęła kredyt krótkoterminowy w kwocie 1.229.142,32 zł oraz spłaciła go w wysokości 406.840,89 zł,

- w sprawozdaniu Rb-NDS za okres od początku roku do 31 grudnia 2012 r. wykonanie przychodów z tytułu kredytów i pożyczek wykazano w wysokości 2.377.520,13 zł, a wykonanie rozchodów z tego tytułu w wysokości 1.233.354,88 zł. W powyższych kwotach nie ujęto przychodów i rozchodów z tytułu kredytu krótkoterminowego, z którego w trakcie roku budżetowego korzystała jednostka. Z salda konta 134-09 „Kredyt krótkoterminowy nr BZP.272.4.4.2011 15.05.2012 r.” wynikało, że w trakcie 2012 roku jednostka zaciągnęła a także spłaciła kredyt krótkoterminowy w łącznej wysokości 1.229.142,32 zł.

Z pisemnych wyjaśnień, które złożył Obwiniony, wynika, że główną przyczyną braku ujęcia w latach 2011 i 2012 w sprawozdaniach Rb-NDS kwot dotyczących zaciąganych i spłacanych kredytów krótkoterminowych było przyjęcie przez służby finansowe Powiatu (...) wykładni, zgodnie z którą w sprawozdaniu Rb-NDS należało wykazywać kwoty przychodów i rozchodów z tytułu kredytów i pożyczek wyłącznie długoterminowych. W pismach Obwiniony wskazał, że kredyty krótkoterminowe i długoterminowe są odrębnymi zdarzeniami ekonomicznymi i w związku z tym nie można ich ujmować w tym samym miejscu w sprawozdaniu, co kredyty długoterminowe. Zwrócił uwagę, że nowe rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej w sposób jednoznaczny nakazuje ujmować w sprawozdaniu Rb - NDS przychody i rozchody dotyczące zaciągniętych i niespłaconych w danym okresie sprawozdawczym krótkoterminowych kredytów i pożyczek, co oznacza zdaniem Obwinionego, iż normy zawarte w rozporządzeniu w sprawie sprawozdawczości z 2010 r. były niejednoznaczne i mogły stanowić podstawę do niewykazywania danych dotyczących krótkoterminowych przychodów i rozchodów. Sporządzając sprawozdanie kierowano się przeświadczeniem, iż dane w zakresie przychodów i rozchodów krótkoterminowych nie powinny być ujawnione w sprawozdaniu gdyż w sposób istotny zawyżałyby wykonanie planowanych przychodów i rozchodów i w konsekwencji dane dotyczące wyniku jednostki, a więc wykonanej nadwyżki/deficytu byłyby niewiarygodne. W piśmie z dnia 4.02.2015 r. Obwiniony podniósł również, że istnieje wątpliwość czy sprawozdanie Rb-NDS jest sprawozdaniem z wykonywania procesów gromadzenia środków publicznych i ich rozdysponowania, o których mowa w art. 18 pkt 2 ustawy. RKO uznała, że sprawozdanie Rb-NDS jest sprawozdaniem z wykonywania procesów gromadzenia środków publicznych i ich rozdysponowania, o których mowa w art. 18 pkt 2 ustawy. Obowiązek sporządzania tego sprawozdania wynika z art. 41 ust. 1 ustawy o finansach publicznych oraz z rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (wcześniej z rozporządzenia z dnia 3 lutego 2010 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej). Zgodnie z przytoczonym przepisem ustawy o finansach publicznych jednostki sektora finansów publicznych obowiązane są do sporządzania sprawozdań z wykonania procesów o których mowa w art. 3 tej ustawy. Art. 3 ustawy o finansach publicznych stanowi, iż finanse publiczne obejmują procesy związane z gromadzeniem środków publicznych oraz ich rozdysponowaniem, w szczególności: gromadzenie dochodów i przychodów publicznych; wydatkowanie środków publicznych; finansowanie potrzeb pożyczkowych budżetu państwa; zaciąganie zobowiązań angażujących środki publiczne; zarządzanie środkami publicznymi; zarządzanie długiem

publicznym; rozliczenia z budżetem Unii Europejskiej. Uregulowanie sposobu wykonania tych obowiązków ustawa powierzyła w szczególności Ministrowi Finansów. Na tej podstawie zostały wydane m.in. rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w sprawie sprawozdawczości budżetowej. RKO zwróciła uwagę, że zgodnie z § 10 pkt 6 lit. a oraz pkt 7 załącznika nr 39 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 3 lutego 2010 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz. U. Nr 20, poz. 103) dane po stronie wykonania dotyczące przychodów z tytułu: kredytów, pożyczek oraz wyemitowanych obligacji - zawierają łączne kwoty zobowiązań dla poszczególnych tytułów i powinny być zgodne z danymi wynikającymi z urzędzeń księgowych za dany okres sprawozdawczy, dane dotyczące rozchodów jednostki samorządu terytorialnego po stronie wykonania powinny być zgodne z wykonanymi rozchodami, wynikającymi z urzędzeń księgowych za dany okres sprawozdawczy. W ocenie Komisji Orzekającej mając na uwadze powyższe przepisy, przy sporządzaniu sprawozdań Rb-NDS za 2011 r. oraz za II, III kwartał 2012 r. i za 2012 r. niewątpliwie naruszono przepisy § 6 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 3 lutego 2010 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej, zgodnie z którym sprawozdania jednostkowe są sporządzane przez kierowników jednostek organizacyjnych na podstawie ksiąg rachunkowych. RKO dokonała jednak porównania stanu prawnego obowiązującego w dniu popełnienia zarzucanego Obwinionemu naruszenia dyscypliny finansów publicznych a dniem orzekania - stosownie do zasady zawartej w art. 24 ust. 1 ustawy, zgodnie z którym jeżeli w czasie orzekania w sprawie o naruszenie dyscypliny finansów publicznych obowiązuje ustawa inna niż w czasie popełnienia tego naruszenia, stosuje się ustawę nową, z tym że należy stosować ustawę obowiązującą w czasie popełnienia naruszenia, jeżeli jest ona względniejsza dla sprawcy. Na podstawie dokonanej analizy ustalono, że:

- wskazane we wniosku o ukaranie rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 3 lutego 2010 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej utraciło moc z dniem 24 stycznia 2014 roku,
- na dzień orzekania w sposób sporządzania sprawozdań budżetowych Rb-NDS reguluje rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej.

W obowiązującym na dzień orzekania stanie prawnym, zgodnie z postanowieniami § 13 pkt 8 załącznika nr 39 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej, w sprawozdaniu o nadwyżce/deficycie jednostki samorządu terytorialnego nie wykazuje się przychodów i rozchodów, dotyczących zaciągniętych i

splaconych w danym okresie sprawozdawczym, pożyczek i kredytów, o których mowa w art. 89 ust. 1 pkt 1 ustawy o finansach publicznych (tj. zaciągniętych na pokrycie występującego w ciągu roku przejściowego deficytu budżetu jednostki samorządu terytorialnego). Oznacza to, że w sprawozdaniu Rb-NDS za dany okres sprawozdawczy należy wykazać przychody i rozchody z tytułu kredytów krótkoterminowych wyłącznie wówczas, jeżeli kredyt taki nie został spłacony w danym okresie sprawozdawczym. W związku z tym, iż w oparciu o przepisy obowiązujące w dniu orzekania zachowanie Obwinionego ocenione zostałoby jako właściwe i zgodnie z obowiązującym stanem prawnym w zakresie sporządzenia sprawozdań Rb-NDS kwartalne sprawozdanie o nadwyżce/deficycie za okres od początku roku do dnia 31 grudnia 2011 r. i za okres od początku roku do dnia 31 grudnia 2012 r. (bowiem na koniec tych lat kredyty krótkoterminowe zostały spłacone, wobec czego nie należy ich wykazywać w sprawozdaniu Rb-NDS), RKO orzekła o niewinnieniu Obwinionego od zarzucanego mu czynu, w zakresie tych dwóch sprawozdań. Uznała natomiast odpowiedzialność Obwinionego w zakresie sprawozdań Rb-NDS kwartalne sprawozdanie o nadwyżce/deficycie za okres od początku roku do dnia 30 czerwca 2012 r. i za okres od początku roku do dnia 30 września 2012 r., bowiem w tych okresach sprawozdawczych kredyty krótkoterminowe nie zostały spłacone, wobec czego w stanie prawnym obowiązującym na dzień popełnienia czynów jak i w stanie prawnym obowiązującym w dniu orzekania przez RKO, kwoty tych kredytów należało wykazać w sprawozdaniu Rb-NDS.

Odnosząc się do zarzutu dotyczącego wykazania w jednostkowych sprawozdaniach Rb-N o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych wg stanu na koniec I i II kwartału 2012 r. danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej w zakresie pożyczek długoterminowych udzielonych przez Powiat (...) Zespołowi Opieki Zdrowotnej w (...), Komisja Orzekająca stwierdziła, że zarzut postawiony przez Zastępcę Rzecznika jest trafny i znajduje potwierdzenie w materiale dowodowym zgromadzonym w sprawie. Jak wskazał Zastępca Rzecznika, w 2012 roku w jednostkowych sprawozdaniach Rb-N o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych wg stanu na koniec I i II kwartału 2012 r. nieprawidłowo wykazano w części A, w pozycji N.2.2. „pożyczki długoterminowe”, wartości należności wynikających z udzielonej w 2012 r. pożyczki Powiatowemu Publicznemu Zakładowi Opieki Zdrowotnej. W sprawozdaniu Rb-N wg stanu na koniec I i II kwartału 2012 r. nie wykazano kwoty 1.500.000 zł wynikającej z pożyczki udzielonej na podstawie umowy z dnia 25 stycznia 2012 r., na okres od 1 lutego 2012 r. do 31 grudnia 2017 r. Pożyczka została umorzona w dniu 31 października 2012 r. na mocy porozumienia zawartego

z pożyczkobiorcą. W ewidencji księgowej konta 250-07 „należności finansowe - ZOZ (...)” wg stanu na 31 marca oraz 30 czerwca 2012 r. figurowała wartość 1 500.000 zł należności z tytułu ww. pożyczki. W piśmie z dnia 4.02.2015 r. Obwiniony wskazał, że przyczyną braku ujęcia w sprawozdaniach Rb-N o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych Powiatu (...) wartości należności wynikającej z udzielonej pożyczki w wysokości 1.500.000 zł był błąd pracownika odpowiedzialnego za prawidłowość sporządzania sprawozdań w powyższym zakresie. Podkreślił, że pracownikowi temu w zakresie czynności powierzono obowiązek sporządzania sprawozdań a nadzór nad prawidłowością sprawozdawczości sprawuje skarbnik, któremu takie zadanie powierzono w formie pisemnej. Błąd ten został poprawiony po zakończeniu III kwartału i stosowną kwotę pożyczki wykazano we właściwej pozycji sprawozdania Rb-N. Błędy w zakresie sporządzania sprawozdań Rb-N nie miały charakteru umyślnego, a odbiorcy sprawozdań otrzymali informację, że powiat (...) udzielił pożyczek gdyż zdarzenia te zostały ujęte w sprawozdaniach Rb-NDS sporządzonych za I, II i III kwartał 2012 r. Obwiniony podniósł ponadto, że należy zwrócić uwagę na skalę działalności kierowanej przez niego jednostki - wskazał, że powiat (...) jest jednym z największych powiatów ziemskich w kraju, ilość sprawozdań sporządzanych przez jednostki organizacyjne powiatu jak i samo starostwo jest bardzo duża, a on sam nie jest w stanie zweryfikować poprawności wszystkich pozycji wykazywanych w sprawozdaniach. Obwiniony uważa, że nie miał innej możliwości zachowania się wobec czego nie można przypisać mu winy. Wskazał również, że istnieje wątpliwość, czy sprawozdania Rb-N i Rb-NDS są sprawozdaniami „z wykonania procesów gromadzenia środków publicznych i ich rozdysponowania”, o których mowa w art. 18 pkt 2 ustawy. W piśmie z dnia 15.04.2015 r. Obwiniony podtrzymał złożone wyjaśnienia, również na rozprawie przed Regionalną Komisją Orzekającą Pełnomocnik Obwinionego podnosił wskazane argumenty. RKO nie miała wątpliwości co do faktu, że nieprawidłowość miała miejsce. Potwierdza to zgromadzony materiał dowodowy, również sam Obwiniony nie kwestionował faktu, że przedmiotowe sprawozdania zostały sporządzone nieprawidłowo. Rozważając kwestię tego, czy sprawozdanie Rb-N jest sprawozdaniem „z wykonania procesów gromadzenia środków publicznych i ich rozdysponowania”, o których mowa w art. 18 pkt 2 ustawy, RKO, że obowiązek sporządzania powyższych sprawozdań wynika z art. 41 ust. 1 ustawy o finansach publicznych oraz z rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych. Zgodnie z przytoczonym przepisem ustawy o finansach publicznych jednostki sektora finansów publicznych obowiązane są do sporządzania sprawozdań z wykonania procesów o

których mowa w art. 3 tej ustawy. Art 3 ustawy o finansach publicznych stanowi, iż finanse publiczne obejmują procesy związane z gromadzeniem środków publicznych oraz ich rozdysponowywaniem, w szczególności: gromadzenie dochodów i przychodów publicznych; wydatkowanie środków publicznych; finansowanie potrzeb pożyczkowych budżetu państwa; zaciąganie zobowiązań angażujących środki publiczne; zarządzanie środkami publicznymi; zarządzanie długiem publicznym; rozliczenia z budżetem Unii Europejskiej. Uregulowanie sposobu wykonania tych obowiązków ustawa powierzyła w szczególności Ministrowi Finansów. Na tej podstawie zostało wydane m.in. rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych. Stanowisko takie jest zgodne z poglądem zaprezentowanym przez Główną Komisję Orzekającą (np. orzeczenie z dnia 3 września 2012 r., Sygn. Akt Nr BDF1/4900/74/74/12/2151 Nr BDF1/4900/75/75/12/2149 Nr BDF1/4900/76/76/12/2150).

RKO wskazała, że odpowiedzialność za błędne sporządzenie sprawozdań Rb-NDS oraz Rb-N ponosi Obwiniony. Podpisał On bowiem sprawozdania, w których wykazano kwoty niezgodne z ewidencją księgową. Zgodnie zaś z utrwalonym stanowiskiem orzecznictwa, powierzenie pracownikom określonych obowiązków, nie zwalnia kierownika jednostki sektora finansów publicznych od obowiązków i odpowiedzialności, w tym także w zakresie sprawozdawczości. RKO podzieliła stanowisko Głównej Komisji Orzekającej, wyrażone w orzeczeniu z dnia 21 lutego 2011 r. (BDF1/4900/131/149/10/66), zgodnie z którym czynności w zakresie przekazania sprawozdania budżetowego należą do czynności w zakresie reprezentacji jednostki, co powoduje że nie można ich skutecznie powierzyć innemu pracownikowi. Odpowiedzialność za wykazywanie danych w sprawozdaniach może być przypisana więc wyłącznie osobie, która podpisała sprawozdanie jako kierownik jednostki. Komisja zwróciła również uwagę, że Obwiniony miał świadomość udzielenia pożyczki Powiatowemu Publicznemu Zakładowi Opieki Zdrowotnej zawarł bowiem umowę w tym zakresie, zatem powinien mieć świadomość, że odpowiednie kwoty powinny być uwidocznione w sprawozdaniu Rb-N.

RKO odstąpiła od wymierzenia kary Obwinionemu biorąc pod uwagę jego wyjaśnienia, w których wskazał, że sprawozdania podpisywał w dobrej wierze, zgodnie z posiadaną w tym okresie wiedzą o prawidłowości dokonanych w sprawozdaniach zapisów. Podnosił ponadto, że w momencie gdy powzięto wiedzę o błędnej wykładni przepisów, stosowanej w jednostce, odstąpiono od jej stosowania, czego konsekwencją było prawidłowe sporządzenie sprawozdań w okresie późniejszym. RKO uwzględniła także fakt, że Obwiniony nie był

Sygn. akt BDF1.4800.105.2015

wcześniej karany za naruszenie dyscypliny finansów publicznych i uznała, że występują przesłanki o których mowa w art. 36 ustawy i odstąpiła od wymierzenia kary.

Przypisanie Obwinionemu odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych stanowiło podstawę do obciążenia Obwinionego kosztami postępowania w wysokości 291,71 zł na rzecz Skarbu Państwa.

Od orzeczenia, w zakresie przypisującym odpowiedzialność, odwołanie złożył (...), zarzucając RKO:

- błędną interpretację § 6 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 3 lutego 2010 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej, poprzez przyjęcie, że w sprawozdaniach Rb-NDS za okres od początku roku do 30 czerwca 2012 r. i od początku roku do 30 września 2012 r., winny być ujęte dane w zakresie wykonania przychodów i rozchodów z tytułu kredytów krótkoterminowych,
- nieudowodnienie, że wykazując w sprawozdaniach Rb-N o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych, według stanu na koniec I i II kwartału 2012 r., danych w zakresie pożyczek długoterminowych udzielonych przez Powiat (...) Zespołowi Opieki Zdrowotnej, nie dochował należytej staranności.

W uzasadnieniu Obwiniony przytoczył argumenty przedstawiane na wcześniejszych etapach postępowania. Wskazał na brak oficjalnej definicji „przejściowego deficytu”, a w związku z tym należy uznać, że stanowi on „niedobór środków finansowych niezbędnych do pokrycia bieżących wydatków budżetowych j.s.t. w trakcie roku budżetowego”. Ponieważ zobowiązania na finansowanie przejściowego deficytu zaciągane są i podlegają spłacie w tym samym roku budżetowym i z tego powodu, że nie wpływają na kształtowanie się planowanego wyniku, nie ujęto ich w sprawozdaniach. Obwiniony zauważył, że ujęcie we właściwej pozycji sprawozdania (tylko po stronie wykonania) pozabudżetowych przychodów z tytułów kredytów w sposób sztuczny zawyżyłoby wykonanie planu przychodów w okresie sprawozdawczym. Natomiast zamieszczenie we właściwej pozycji sprawozdania (tylko po stronie wykonania) pozabudżetowych rozchodów z tytułu spłaty krótkoterminowych zobowiązań mogłoby spowodować przekroczenie planu rozchodów w okresie sprawozdawczym, co mogłoby spowodować naruszenie art. 52 ust. 1 pkt. 2 ustawy o finansach publicznych.

Odnosnie niewłaściwego sporządzenia sprawozdania Rb-N (...) nie neguje, że doszło do nieprawidłowości. Stwierdził jednak, że zarzut niezachowania należytej staranności jest nieuzasadniony i RKO nie udowodniła tego. Podniósł, że złożenie przez niego podpisu na przedkładanych dokumentach zawsze było efektem końcowym po przeprowadzonej weryfikacji dokumentów, a dokumenty były podpisywane w obecności skarbnika lub osoby go zastępującej. Wskazał na wielkość Powiatu (...) oraz na to, że przy tej ilości zadań dla zweryfikowania każdego działania musiałby posiadać głęboką wiedzę w każdej dziedzinie objętej jego zakresem działalności i, że wiedza ta powinna być większa niż zatrudnionych w urzędzie pracowników.

Główna Komisja Orzekająca w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych, dalej zwana GKO, po przeprowadzaniu rozprawy 19 października 2015 r. w oparciu o zebrany materiał dowodowy stwierdza co następuje.

Należy uznać, mając na uwadze dyspozycje art. 24 ust 1 ustawy, że stan prawny obowiązujący w czasie popełnienia przypisanych czynów nie jest względniejszy dla Obwinionego niż obowiązujący w dacie orzekania przez GKO, dlatego zastosowała aktualne przepisy. GKO w całej rozciągłości zgadza się ze stanowiskiem wyrażonym w zaskarżonym orzeczeniu i uznaje, że sprawozdania Rb – N i Rb-NDS są sprawozdaniami z wykonania procesów gromadzenia środków publicznych i ich rozdysponowania, których mowa w art. 18 ustawy.

GKO nie podziela zarzutu Obwinionego, dotyczącego błędnej interpretacji § 6 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie sprawozdawczości budżetowej z dnia 3 lutego 2010 r., poprzez przyjęcie, że w sprawozdaniach Rb-NDS za okres od początku roku do 30 czerwca 2012 r. i od początku roku do 30 września 2012 r. winny być ujęte dane w zakresie wykonania przychodów i rozchodów z tytułu kredytów krótkoterminowych. Zauważyć należy, że wskazane w zarzucie Obwinionego przepisy rozporządzenia wydają się przytoczone błędnie i nie w pełnym zakresie, odnoszą się one bowiem do obowiązku sporządzania jednostkowych sprawozdań przez kierownika jednostki organizacyjnej oraz dysponenta części 77 budżetu - Podatki i inne wpłaty na rzecz budżetu państwa. Natomiast z dalszej części zarzutu wynika, że Obwiniony zarzuca nieprawidłowe przyjęcie przez RKO, że w sprawozdaniu Rb – NDS powinny być ujęte także przychody i rozchody dotyczące zaciągniętych i niespłaconych w danym okresie sprawozdawczym krótkoterminowych kredytów i pożyczek.

GKO w pełni podziela stanowisko RKO, że w sprawozdaniu Rb – NDS powinny być ujęte także przychody i rozchody dotyczące zaciągniętych i niespłaconych w danym okresie sprawozdawczym krótkoterminowych kredytów i pożyczek. Należy podkreślić, że jak słusznie zauważyła RKO, zgodnie z § 13 pkt 8 załącznika nr 39 do rozporządzenia i Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej, w sprawozdaniu o nadwyżce/deficycie jednostki samorządu terytorialnego nie wykazuje się przychodów i rozchodów, dotyczących zaciągniętych i spłaconych w danym okresie sprawozdawczym, pożyczek i kredytów o których mowa w art. 89 ust 1 pkt 1 ustawy o finansach publicznych (tj. zaciągniętych na pokrycie występującego w ciągu roku przejściowego deficytu budżetu jednostki samorządu terytorialnego). Oznacza to, że w sprawozdaniu Rb –NDS za dany okres sprawozdawczy należy wykazać przychody i rozchody z tytułu kredytów krótkoterminowych wyłącznie wówczas, jeżeli kredyt taki nie został spłacony w danym okresie sprawozdawczym. Z powyższego wynika obowiązek ujawnienia w sprawozdaniu Rb – NDS zaciągniętych i niespłaconych w danym okresie sprawozdawczym krótkoterminowych kredytów i pożyczek. Pod rządami nie obowiązującego już rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie sprawozdawczości budżetowej z dnia 3 lutego 2010 r. Obwiniony również miał obowiązek takie przychody i rozchody wykazać. Obowiązek ten wynikał wprost z literalnego brzmienia § 10 pkt 6 lit a, lit b, oraz pkt 7 załącznika nr 39 do rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie sprawozdawczości budżetowej 2010 r. Przepisy te nie odnosiły się tylko do kredytów, czy pożyczek długoterminowych, jak zinterpretował to obwiniony. Dotyczyły ogólnie kredytów i pożyczek zatem wszystkich rodzajów tego typu instrumentów finansowych. Aby można było uznać, że część z tych kredytów (krótkoterminowe) nie powinna być wykazywana w sprawozdaniach, trzeba byłoby wskazać podstawę prawną takiego rozróżnienia i niewykazywania tych kredytów w sprawozdaniach. Przyjęta przez Obwinionego zawężająca interpretacja nie miała podstaw prawnych. Była nieprawidłowa i niezgodna z zasadą jawności i przejrzystości finansów publicznych. Podkreślenia przy tym wymaga, że RKO uwzględniła zmianę przepisów i w odniesieniu do części czynów uniewinniła Obwinionego właśnie dlatego, że nowe przepisy wyraźnie wskazywały, że nie wykazuje się przychodów i rozchodów, dotyczących zaciągniętych i spłaconych w danym okresie sprawozdawczym, pożyczek i kredytów (...).

Nieprawidłowa interpretacja przepisów prawa, w szczególności niepotwierdzona przez właściwe do tego organy nie może uzasadniać, działania niezgodnego z prawem. Zresztą sam Obwiniony przyznaje w piśmie z dnia 4 lutego 2015 r. (karta 147 akt sprawy), że: „*Błędy w*

sprawozdaniach niewątpliwie zostały popełnione jednakże, jak wskazano w pkt 1-3 przedłożonych wyjaśnień różne były okoliczności ich popełnienia. W jednym przypadku była to nie bezzasadna przecież interpretacja prawa w zakresie wskazywania danych w zakresie krótkoterminowych przychodów i rozchodów w sprawozdaniu Rb-NDS (...)”.

Również drugi zarzut braku udowodnienia niedochowania należytej staranności przez Obwinionego odnośnie wykazania danych niezgodnych z ewidencją księgową w sprawozdaniu Rb-N o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych według stanu na koniec I i II kwartału 2012 r. poprzez niewykazanie pożyczek długoterminowych udzielonych Zespołowi Opieki Zdrowotnej w (...) jest nieuzasadniony. Obwiniony nie zaprzecza, że doszło do nieprawidłowości stwierdza jednak, że dochował należytej staranności gdyż każdorazowo składając podpis na dokumentach robił to po uprzednim podpisaniu dokumentu przez skarbnika lub osobę go zastępującą. GKO nie podziela opinii Obwinionego. To Obwiniony podpisał sprawozdania, w których wykazano kwoty niezgodnie z ewidencją księgową, natomiast powierzenie pracownikom określonych obowiązków, nie zwalnia kierownika jednostki od obowiązku i odpowiedzialności w zakresie sprawozdawczości. Należy bowiem zauważyć, że czynności w zakresie przekazania sprawozdania należą do czynności z zakresu reprezentacji jednostki, co powoduje, że nie można ich skutecznie powierzyć innemu pracownikowi, Tym samym, jak słusznie zauważyła RKO powołując się na orzecznictwo GKO, odpowiedzialność za wykazanie danych niezgodnych z ewidencją księgową może być przypisana wyłącznie osobie która podpisała sprawozdanie jako kierownik jednostki. Takie stanowisko znajduje także potwierdzenie w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 26 kwietnia 2010 r. O braku zachowania należytej staranności przez Obwinionego świadczy – jak słusznie podniosła RKO - że miał on świadomość udzielania pożyczki Powiatowemu Publicznemu Zakładowi Opieki Zdrowotnej, zawarł bowiem umowę w tym zakresie, zatem powinien zdawać sobie sprawę, że odpowiednie kwoty powinny być uwidocznione w sprawozdaniu Rb-N. GKO zauważa, że niepodpisanie przez Obwinionego umowy udzielania pożyczki Powiatowemu Publicznemu Zakładowi Opieki Zdrowotnej, nie wyłączałyby odpowiedzialności Obwinionego, jednakże jej podpisanie, świadczy o tym, że Obwiniony był świadom tego wydatku. Podkreślenia też wymaga, że Obwiniony będąc kierownikiem jednostki, przyjmuje na siebie odpowiedzialność za jej zgodne z regułami finansów publicznych działanie, wyłączenie tej odpowiedzialności z tego tylko powodu, że ciąży na nim z tego tytułu wiele obowiązków, jest niedopuszczalne, w szczególności, że zachodziły w niniejszej sprawie

Sygn. akt BDF1.4800.105.2015

okoliczności, wskazane powyżej, które tym bardziej przemawiają za tym, że od Obwinionego można było wymagać aby zachował się zgodnie z prawem.

GKO zauważa, że RKO prawidłowo uznała, że zachodzą okoliczności - wskazane w art. 36 ustawy - uzasadniające odstępianie od wymierzenia kary. Podkreślenia również wymaga, że orzeczone koszty postępowania nie stanowią kary w rozumieniu przepisów ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, stanowią one obligatoryjne koszty postępowania, które ponoszą osoby uznane za odpowiedzialne za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

Wobec powyższego, GKO orzekła jak w sentencji.