



ORZECZENIE
GŁÓWNEJ KOMISJI ORZEKAJĄCEJ W SPRAWACH
O NARUSZENIE DYSCYPLINY FINANSÓW PUBLICZNYCH

Warszawa, dnia 17 listopada 2016 r.

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

Przewodniczący:	<i>Członek GKO:</i>	Piotr Gryśka
Członkowie:	<i>Członek GKO:</i>	Bogdan Artymowicz
	<i>Członek GKO:</i>	Paweł Kryczko (spr.)
Protokolant:		Dorota Machnicka

przy udziale Zastępcy Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych Jacka Krawczyka, po rozpoznaniu, na rozprawie w dniu 17 listopada 2016 r., odwołania Obrońcy Obwinionego (...) - pełniącego w czasie zarzucanego naruszenia dyscypliny finansów publicznych funkcję Głównego Inspektora (...), od orzeczenia Międzyresortowej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Ministrze Finansów z dnia 31 lipca 2013 r., sygn. akt BDF/MKO/4901/6/1315/RWPD-1891/2013, uznającego Obwinionego winnym naruszenia dyscypliny finansów publicznych określonego w art. 18 pkt 1 w zw. z art. 4 ust. 1 pkt 2 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, polegającego na przeprowadzeniu inwentaryzacji niezgodnie z ustawą o rachunkowości, tj. nieudokumentowania i niepowiązania wyników inwentaryzacji z zapisami ksiąg rachunkowych na dzień 31 grudnia 2009 r. poprzez wyksięgowanie z ewidencji księgowej kwoty 439, 4 tys. zł pozostałych środków trwałych (konto 013) i przeniesienie do ewidencji pozabilansowej (konto 291), co stanowi naruszenie art. 27 ustawy z dnia 29 września 2004 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2009 r. Nr 152, poz. 1223 z późn. zm.), wymierzającego Obwinionemu karę upomnienia i obciążającego Obwinionego obowiązkiem zwrotu kosztów postępowania na rzecz Skarbu Państwa w wysokości 291,71 zł,

w części w jakiej Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie wyrokiem z dnia 3 lipca 2014 r., uchylił orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych z dnia 9 grudnia 2013 r., Nr BDF1/4900/90/95/13/RWPD-93516;

orzeka:

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 i z 2012 r. poz. 1529 z późn. zm.), utrzymuje w mocy orzeczenie Międzyresortowej Komisji Orzekającej w zakresie wymierzenia Obwinionemu kary upomnienia oraz obciążenia Obwinionego kosztami postępowania.

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

Międzyresortowa Komisja Orzekająca w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Ministrze Finansów (dalej MKO) orzeczeniem z dnia 24 lipca 2013 r. uznała (...) winnym naruszenia dyscypliny finansów publicznych określonego w art. 18 pkt 1 w związku z art. 4 ust 1 pkt 2 ustawy 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 ustawą, polegającego na przeprowadzeniu inwentaryzacji niezgodnie z ustawą o rachunkowości, tj. nieudokumentowania i niepowiązania wyników inwentaryzacji z zapisami ksiąg rachunkowych na dzień 31 grudnia 2009 r., poprzez wyksięgowanie z ewidencji księgowej kwoty 439,4 tys. zł pozostałych środków trwałych (konto 291), co stanowi naruszenie art. 27 ustawy o rachunkowości. Za tak przypisany Obwinionemu czyn MKO wymierzyła karę upomnienia i obciążyła obowiązkiem zwrotu kosztów postępowania na rzecz Skarbu Państwa w wysokości 291,71 zł. Od wskazanego orzeczenia odwołanie wniósł Obwiniony. GKO, po rozpatrzeniu wniesionego odwołania na rozprawie w dniu 9 grudnia 2013 r., utrzymała w mocy orzeczenie MKO. Orzeczenie GKO zostało zaskarżone przez Obwinionego skargą do WSA w Warszawie.

WSA w Warszawie wyrokiem z dnia 3 lipca 2014 r. (sygn. akt V SA/Wa 561/14):

1. uchylił zaskarżone orzeczenie w części wymierzającej karę upomnienia i obciążającej zwrotem kosztów postępowania;
2. w pozostałej części skargę oddalił.

Wskazany wyrok WSA w Warszawie został zaskarżony skargą kasacyjną przez GKO. NSA po rozpatrzeniu skargi kasacyjnej wyrokiem z dnia 7 kwietnia 2016 r. (sygn. akt. II GSK 2477/14) skargę kasacyjną oddalił. Z powyższego wynika, iż orzeczenie MKO z dnia 24 lipca 2013 r., utrzymane w mocy orzeczeniem GKO z dnia 9 grudnia 2013 r. przypisujące

Obwinionemu naruszenie dyscypliny finansów publicznych określone w art. 18 pkt 1 w związku z art. 4 ust 1 pkt 2 ustawy polegającego na przeprowadzeniu inwentaryzacji niezgodnie ustawą o rachunkowości, tj. nieudokumentowania i niepowiązania wyników inwentaryzacji z zapisami ksiąg rachunkowych na dzień 31 grudnia 2009 r. poprzez wyksięgowanie z ewidencji księgowej kwoty 439,4 tys. zł pozostałych środków trwałych (konto 291), co stanowi naruszenie art. 27 ustawy o rachunkowości jest prawomocne i nie może być przedmiotem rozpoznania przez GKO. Na obecnym etapie postępowania przedmiotem sprawy jest wyłącznie część orzeczenia MKO w zakresie wymierzenia Obwinionemu kary upomnienia i obciążającej go zwrotem kosztów postępowania.

Odnosnie tej problematyki orzeczenie MKO nie zawiera w istocie żadnych ustaleń. Także w odwołaniu od tego orzeczenia obrońca Obwinionego nie zajmował się kwestią wymiaru kary, gdyż uważał, że postępowanie w sprawie powinno zostać umorzone z powodu braku znamion naruszenia dyscypliny finansów publicznych. W związku z powyższym domagał się uniewinnienia Obwinionego. Z kolei GKO w orzeczeniu z dnia 9 grudnia 2013 r. odnośnie do wymiaru kary stwierdziła co następuje: „(...) Komisja orzekająca I instancji zasadnie wymierzyła Obwinionemu karę upomnienia. Jest to najniższa z katalogu kar przewidzianych w uoandfp. Kara ta nie jest – w ocenie GKO – zbyt surowa. Obwiniony nie dopełnił ciężących na nim obowiązków. Nie zachodzą także inne szczególne okoliczności, które pozwoliłyby na odstąpienie od wymierzenia kary”.

WSA w Warszawie w wyroku z 3 lipca 2014 r. stwierdził, że to ostatnie przytoczone stwierdzenie GKO jest niewystarczające. W ocenie Sądu w sprawie jest bezsporne i przyznane przez organy obu instancji, że stopień szkodliwości czynu Obwinionego był nieznaczny. Nie doszło do uszczuplenia finansów publicznych. Kwota 439,4 tys. zł nie była niedoborem w rozumieniu ustawy o rachunkowości a wyłącznie różnicą wartościową pomiędzy zapisami na koncie księgowym a ewidencją wyposażenia. WSA w Warszawie podniósł, iż w okolicznościach rozpatrywanej sprawy zasadne było, czego organ nie uczynił, rozważenie możliwości zastosowania art. 36 ust 1 ustawy, zgodnie z którym w przypadku zasługującym na szczególne uwzględnienie można, biorąc pod uwagę rodzaj i okoliczności naruszenia dyscypliny finansów publicznych odstąpić od wymierzenia kary. Sąd zauważył, że dla prawidłowego działania niezbędne było:

- odszukanie w różnych, także trudno dostępnych, pomieszczeniach nie używanych, nie oznakowanych, nie kompletnych składników wyposażenia;
- sporządzenie ich zestawienia;
- przeprowadzenie wyceny w oparciu o historyczną, potencjalną cenę;
- wprowadzenie do ewidencji pozostałych środków trwałych;
- powołanie komisji do oceny przydatności odszukanych przedmiotów;
- powołanie komisji likwidacyjnej;
- dokonanie zniszczenia zbędnych składników majątkowych;
- rozliczenie zbędnych składników majątkowych na kwotę 439,4 tys zł i właściwe ujęcie ich w księgach majątkowych.

Sąd podkreślił, że Obwiniony swoją decyzją o odstąpieniu od powyższych czynności argumentował racjonalnością podejmowanych działań, troską o prawidłowe gospodarowanie czasem pracy pracowników w godzinach nadliczbowych, z góry przewidzianym rezultatem podjętych poszukiwań – różnica w zapisach jest różnicą ilościową a nie wartościową.

Zdaniem Sądu, możliwość odstąpienia od wymierzenia kary nie została właściwie rozważona.

NSA oddalając skargę kasacyjną GKO podkreślił, że w stanie faktycznym niniejszej sprawy, w którym mimo naruszenia przez Skarżącego przepisów o inwentaryzacji, nie doszło do uszczuplenia finansów publicznych, a motywem jego działania była dbałość o racjonalne wykorzystanie pracy osób zatrudnionych w podległej mu jednostce organizacyjnej konieczne jest dogłębne rozważenie przez organ orzekający możliwości odstąpienia od wymierzenia kary w rozumieniu art. 36 ust. 1 ustawy. NSA podkreślił, że organ orzekający naruszył art. 137 ust. 2 pkt 4 ustawy, z którego wywodzi się obowiązującą w postępowaniu o naruszenie dyscypliny finansów publicznych zasadę podmiotowości, czyli zasadę uwzględniania wszystkich okoliczności naruszenia i oceny motywów działania konkretnego sprawcy czynu.

W trakcie rozprawy przed GKO Zastępca Głównego Rzecznika podkreślił, że w jego przekonaniu wyrok WSA w Warszawie jak i wyrok NSA w niniejszej sprawie nie nakazują GKO podjęcia rozstrzygnięcia o odstąpieniu od wymierzenia kary lecz nakładają na GKO obowiązek rozważenia tej kwestii. W ocenie Zastępcy Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych, nie zachodzą okoliczności uzasadniające odstąpienie od wymierzenia kary i mając powyższe na uwadze Rzecznik wniósł o utrzymanie w mocy orzeczenia MKO w zakresie wymiaru kary i obciążenia Obwinionego kosztami postępowania.

GKO zważyła, co następuje.

Stosownie do art. 45 ust. 2 ustawy członkowie GKO orzekają w granicach określonych ustawą oraz na mocy przekonania opartego na ocenie dowodów, rozstrzygają samodzielnie nasuwające się zagadnienia prawne i nie są związani rozstrzygnięciami innych organów, z wyjątkiem prawomocnego wyroku sądu. W świetle przytoczonego przepisu nie budzi wątpliwości, że GKO jest przy rozpatrywaniu niniejszej sprawy związana wskazanymi wyżej wyrokami WSA w Warszawie oraz NSA. To związanie dotyczy w pierwszej kolejności zakresu w jakim GKO może orzekać rozpatrując powtórnie odwołanie Obwinionego. Jak już wyżej wskazano GKO jest uprawniona i zobowiązana do rozstrzygnięcia wyłącznie kwestii wymiaru kary i obciążenia Obwinionego kosztami postępowania. Po drugie, GKO jest związana nałożonym wskazanymi wyrokami obowiązkiem dogłębnego rozważenia, czy podniesione przez Obwinionego okoliczności nie uzasadniają odstąpienia od wymierzenia mu kary. Analiza uzasadnień wyroków WSA w Warszawie i NSA nie daje żadnych podstaw do stwierdzenia, że orzekające w niniejszej sprawie Sądy nałożyły na GKO obowiązek odstąpienia od wymierzenia Obwinionemu kary. GKO rozumie zapadłe w tej sprawie wyroki sądów administracyjnych w ten sposób, że GKO po rozważeniu czy wystąpiły przesłanki odstąpienia

od wymierzenia kary powinna podjąć stosowne rozstrzygnięcie. Tylko w przypadku gdy w ocenie GKO przesłanki odstąpienia od wymierzenia kary wystąpiły należy odstąpić od wymierzenia kary; w przeciwnym razie GKO powinna utrzymać w mocy rozstrzygnięcie Organu I instancji.

Przechodząc do merytorycznego rozstrzygnięcia opisanej wyżej kwestii GKO w pierwszej kolejności poddała analizie art. 36 ust. 2 ustawy, w którym ustawodawca wymienił okoliczności łagodzące wymiar kary i mogące uzasadniać odstąpienie od wymierzenia kary. Zgodnie z tym przepisem są to:

- 1) działanie lub zaniechanie ze szczególnych pobudek lub w szczególnych warunkach, zasługujące na uwzględnienie, w tym w celu zapobieżenia szkodzie w mieniu publicznym;
- 2) wyróżnianie się przed popełnieniem naruszenia dyscypliny finansów publicznych wzorowym spełnianiem obowiązków podatkowych;
- 3) przyczynienie się do usunięcia szkodliwych następstw naruszenia dyscypliny finansów publicznych lub podjęcie o to starań.

Odnosząc ustalony w sprawie stan faktyczny do przytoczonego przepisu GKO doszła do przekonania, że w niniejszej sprawie nie wystąpiła żadna z wymienionych przesłanek. Podkreślić należy, że aczkolwiek sprawa dotyczy roku 2009 to Obwiniony pełnił funkcję kierownika, w trakcie których nie podjął żadnych czynności w celu ustalenia co stało się z majątkiem trwałym o wartości blisko 440 tys. będącym we władaniu kierowanej przez niego jednostki od kilku lat. Sytuacja, w której kierownik jednostki sektora finansów publicznych przez trzy lata nie potrafi uporządkować spraw majątkowych kierowanej przez niego jednostki z pewnością nie jest okolicznością zasługującą na szczególne uwzględnienie. Także trudno zaakceptować wyjaśnienie, że ów majątek znajdował się w miejscach trudno dostępnych, takich jak piwnice czy strych. Wyjaśnienie to wyraźnie sugeruje, że w tych trudno dostępnych miejscach panował, pozostający poza kontrolą kierownictwa jednostki, bałagan. Przechowywanie w takich miejscach niepotrzebnych już składników majątkowych wydaje się nie mieć nic wspólnego z zasadą gospodarności i mogło naruszać przepisy sanitarne i przeciwpożarowe. Przekonanie Obwinionego, że w wielu miejscach zarządzanych przez niego budynków mogą znajdować się nieprzydatne rzeczy, które mogą tam zalegać latami nie służąc nikomu nie zasługuje na aprobatę. Mając na uwadze powyższe, GKO uznała, że nieprzeprowadzenie prawidłowej, zgodnej z prawem inwentaryzacji przez tak długi okres czasu sprawowania przez Obwinionego funkcji kierownika jednostki nie może być uznane za działanie lub zaniechanie ze szczególnych pobudek.

Obwiniony nie działał także w szczególnych warunkach. Jak wykazano wyżej, problem nieużywanego majątku trwałego nie wystąpił nagle, niespodziewanie i tym samym nie umożliwiał jego rozwiązania zgodnie z obowiązującymi przepisami. Problem przeprowadzenia zgodnej z prawem inwentaryzacji musiał zostać rozwiązany i udało się to uczynić dopiero na polecenie przełożonego Obwinionego. Nie sposób przyjąć, że przeprowadzenie zgodnej z prawem inwentaryzacji można pozostawić do uznania kierownika jednostki, który na podstawie oceny czy będzie ona czasochłonna dla podległych mu pracowników może odmówić jej przeprowadzenia. Kwestia skomplikowania procesu inwentaryzacji, bynajmniej w niniejszej sprawie nie nadmierna, nie może być uznana za

działanie w szczególnych warunkach lub ze szczególnych pobudek. Teza, iż kierownik jednostki, który poleca podległym im pracownikom przeprowadzenie inwentaryzacji niezgodnej z przepisami gdyż obawia się, że działanie pracowników zgodne z przepisami będzie dla nich nadmiernie czasochłonne, działa ze szczególnych, zasługujących na uwzględnienie pobudek, jest - w przekonaniu GKO - w całości fałszywa.

Zauważyć także należy, że kierowana przez Obwinionego jednostka przeprowadziła na polecenie organu nadrzędnego inwentaryzację zgodnie z wymogami prawa i brak jest jakichkolwiek dowodów, iż wywołało to zagrożenie dla realizacji zwykłych, codziennych obowiązków przez pracowników przeprowadzających inwentaryzację. Nie zostały też przedstawione żadne dowody, iż wykonie tej inwentaryzacji spowodowało zakłócenie funkcjonowania kierowanej przez Obwinionego jednostki. Tym samym teza, iż przeprowadzenie zgodnej z prawem inwentaryzacji mogło zakłócić normalne funkcjonowanie jednostki nie znajduje potwierdzenia w zgromadzonym materiale dowodowym. Co więcej, uprawniona jest teza przeciwna – przeprowadzenie tej inwentaryzacji zgodnie z przepisami nie odbiłoby się w żadnym stopniu na prawidłowym realizowaniu zadań przez jednostkę i jej pracowników.

Reasumując, GKO nie stwierdziła aby w niniejszej sprawie zachodziła okoliczność określona w art. 36 ust. 2 pkt 1 ustawy.

Także brak jest w zgromadzonym materiale dowodowym materiałów wskazujących, że wystąpiła przesłanka polegająca na wyróżnianiu się przez Obwinionego przed popełnieniem naruszenia wzorowym spełnianiem obowiązków zawodowych (art.36 ust.2 pkt 2 ustawy). Na taką okoliczność nie powołuje się Obwiniony i nie przedstawia w tym zakresie żadnych dowodów. Wydaje się – biorąc pod uwagę opisany wyżej fakt wieloletnich zaniedbań w zakresie ewidencjonowania i gospodarowania majątkiem trwałym w kierowanej przez Obwinionego jednostce – że jest bardzo mało prawdopodobne aby można było przypisać Obwinionemu wzorowe wypełnianie obowiązków zawodowych, przynajmniej w tym zakresie.

Zachowanie Obwinionego po popełnieniu naruszenia z całą pewnością nie ma nic wspólnego z okolicznością, którą w świetle art. 36 ust. 2 pkt 3 ustawy można uznać za łagodzącą wymiar kary. Obwiniony nie dążył do usunięcia szkodliwych skutków popełnionego naruszenia. Skutki tego naruszenia zostały dopiero usunięte w wyniku wykonania przez Obwinionego polecenia przełożonego. Jest znamienne, że Obwiniony uważał to polecenie za godzące w zasady racjonalnego działania. Tymczasem polecenie to miało na celu zapewnienie przestrzegania powszechnie obowiązujących przepisów w zakresie przeprowadzania inwentaryzacji. W ocenie GKO, zachowanie Obwinionego po popełnieniu naruszenia dyscypliny finansów publicznych zasługuje na wyjątkowo negatywną ocenę i z całą pewnością nie może uzasadniać odstąpienia od wymierzenia kary.

Mając na uwadze powyższe GKO stwierdziła, że w niniejszej sprawie nie wystąpiła ani jedna z okoliczności – wymienionych w art. 36 ust. 2 ustawy – uzasadniających odstąpienie od wymierzenia kary. Wymienione w powyższym przepisie okoliczności łagodzące nie mają

jednak charakteru zamkniętego. Dlatego GKO rozważyła też czy w sprawie nie wystąpiły inne przesłanki, które mogą wpłynąć na odstąpienie od wymierzenia kary. Takie przesłanki mogą być w szczególności związane z okolicznościami naruszenia dyscypliny finansów publicznych. Obwiniony w trakcie postępowania eksponował wyjątkowo niski stopień szkodliwości zarzucanego mu czynu dla finansów publicznych podkreślając brak skutku finansowego. Kwota 439,4 tys. zł nie była niedoborem a tym samym czyn Obwinionego nie spowodował uszczuplenia finansów publicznych. Wskazana kwota to jedynie różnica wartościowa pomiędzy zapisami na koncie księgowym a ewidencją wyposażenia. GKO nie podziela w tym zakresie przedstawionej opinii Obwinionego. Przypisany Obwinionemu czyn, ze swojej istoty nie wiąże się z dysponowaniem środkami publicznymi. Jego popełnienie, tj. przeprowadzenie lub rozliczenie inwentaryzacji w sposób niezgodny z przepisami ustawy o rachunkowości nigdy nie powoduje powstania skutku finansowego w rozumieniu wydatkowania tych środków. Teza, iż szkodliwość przypisanego Obwinionemu czynu jest prawie żadna bo nie wywołał on skutku finansowego jest błędna gdyż żaden czyn określony w art.18 pkt 1 ustawy takiego skutku nie wywołuje. Argument Obwinionego byłby prawidłowy tylko wtedy gdyby przyjąć, że w art. 18 pkt 1 ustawy ustawodawca określił znamiona czynu, którego i tak nikt nie może popełnić, gdyż czyn ten charakteryzuje się brakiem szkodliwości dla finansów publicznych, ponieważ nigdy nie wywołuje skutku finansowego. Tak oczywiście nie jest. W niniejszej sprawie Komisja I instancji uznała, że stopień szkodliwości popełnionego przez Obwinionego czynu nie jest znaczny. Ocena ta została zaakceptowana przez GKO. Szkodliwość czynu Obwinionego polega na przedstawieniu w księgach jednostki niezgodnego z prawdą jej stanu majątkowego. Wykazywanie w księgach, że jednostka jest w posiadaniu majątku o wartości blisko 440 tys. w sytuacji gdy majątek ten jest prawdopodobnie bezwartościowy (co należało zweryfikować w trakcie inwentaryzacji) nie może być uznane za zdarzenie bez znaczenia dla ładu finansów publicznych. Nawet gdyby potwierdziło się przypuszczenie, że majątek ten jest już w całości bezużyteczny dla jednostki to należało go zgodnie z przepisami utylizować a nie przetrzymywać w trudno dostępnych miejscach czekając nie wiadomo na co. Wszak te składniki majątkowe nie zmieniałyby swojej postaci z rzeczowej np. na gazową i same nie ulotniłyby się. To, że składniki te mogły być już nieprzydatne dla jednostki nie oznacza, że nie miały żadnej wartości. Mogły być z powodzeniem wykorzystane choćby na pozyskanie z nich cennych surowców wtórnych. To, że jednostka nie mogła odnieść z tych składników żadnej korzyści nie oznacza, że tej korzyści nie mogło odnieść społeczeństwo. Działanie Obwinionego były sprzeczne z zasadą dbałości o majątek jednostki i racjonalnego gospodarowania tym majątkiem. Przeprowadzone rozważania wykluczyły możliwość przyjęcia, że wadliwe przeprowadzenie inwentaryzacji przez Obwinionego było pozbawione stopnia szkodliwości dla finansów publicznych. W konsekwencji GKO nie dostrzegła możliwości odstąpienia od wymierzenia kary ze względu na rodzaj i okoliczności naruszenia.

MKO wymierzyła Obwinionemu karę upomnienia. GKO po przeprowadzonej analizie doszła do przekonania, że w niniejszej sprawie nie występuje jakakolwiek okoliczność uzasadniająca odstąpienie od wymierzenia kary. Mając na uwadze powyższe GKO utrzymała w tym zakresie w mocy orzeczenie MKO.

O obowiązku zwrotu kosztów MKO prawidłowo orzekła na podstawie art. 167 ust. 1 ustawy. Jest to przepis bezwzględnie obowiązujący i komisje orzekające muszą go stosować w każdym przypadku uznania obwinionego za odpowiedzialnego za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Wyjaśnić należy, że nawet w przypadku odstąpienia od wymierzenia kary nie można odstąpić od orzeczenia o obowiązku zwrotu kosztów postępowania. Osoba wobec której odstąpiono od wymierzenia kary jest bowiem uznana za odpowiedzialną za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

Mając na uwadze powyższe GKO orzekła, jak w sentencji.