



WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 25 stycznia 2024 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Dariusz Świecki (przewodniczący)
SSN Małgorzata Gierszon (sprawozdawca)
SSN Kazimierz Klugiewicz

Protokolant Jolanta Włostowska

przy udziale prokuratora Prokuratury Krajowej Anety Orzechowskiej,
w sprawie **D. S.**

uniewinnionego od popełnienia czynu z art. 78 ust. 1 Ustawy z dnia 29 września
1994 r. o rachunkowości

po rozpoznaniu w Izbie Karnej na rozprawie

w dniu 25 stycznia 2024 r.,

kasacji, wniesionej przez prokuratora

od wyroku Sądu Okręgowego w Poznaniu

z dnia 10 października 2022 r., sygn. akt IV Ka 697/22

zmieniającego wyrok Sądu Rejonowego Poznań-Nowe Miasto i Wilda w Poznaniu

z dnia 25 lutego 2021 r., sygn. akt VI K 954/18,

**uchyła zaskarżony wyrok i sprawę przekazuje Sądowi
Okręgowemu w Poznaniu do ponownego rozpoznania w
postępowaniu odwoławczym.**

[PGW]

UZASADNIENIE

Sąd Rejonowy Poznań-Nowe Miasto i Wilda w Poznaniu wyrokiem z dnia 25 lutego 2021 r., sygn.. akt VI K 954 /18, uznał oskarżonego D. S. za winnego tego, że:

I. w dniu 17 lipca 2013 r. w [...], działając w imieniu [...] Sp. z o.o. z siedzibą w [...] (poprzednio [...] Sp. z o.o. z siedzibą w [...]), będąc jako biegły rewident osobą uprawnioną do badania sprawozdań finansowych sporządził niezgodną ze stanem faktycznym opinię o sprawozdaniu finansowym i stanowiących podstawę jego sporządzenia księgach rachunkowych Spółdzielczej Kasy Oszczędnościowo-Kredytowej w [...] za rok 2012, w której, wbrew posiadanym informacjom o sytuacji finansowej jednostki w badanym okresie wskazał, że za wyjątkiem zgłoszonych zastrzeżeń, zbadane sprawozdanie finansowe we wszystkich aspektach:

- przedstawia rzetelnie i jasno informacje istotne dla oceny sytuacji majątkowej i finansowej jednostki na dzień 31 grudnia 2012 r., jak też jej wyniku finansowego za rok obrotowy od 1 stycznia 2012 r. do 31 grudnia 2012 r.,
- zostało sporządzone zgodnie z wymagającymi zastosowania zasadami (polityką) rachunkowości oraz na podstawie prawidłowo prowadzonych ksiąg rachunkowych,
- jest zgodne z wpływającymi na treść sprawozdania finansowego przepisami prawa i postanowieniami statutu jednostki,

oraz w której jednocześnie

- nie odniósł się do stwierdzonych przez Głównego Inspektora Informacji Finansowej oraz Komisję Nadzoru Finansowego naruszeń i ich wpływu na prawidłowość sprawozdania finansowego oraz stanowiących podstawę jego sporządzenia ksiąg rachunkowych, a także nie odniósł się do wszczęcia w dniu 18 marca 2013 r. przez Komisję Nadzoru Finansowego postępowania administracyjnego w sprawie ustanowienia zarządu komisarycznego w [...],
- nie dokonał oceny systemu księgowości i kontroli wewnętrznej kontrolowanej jednostki pod względem zapewnienia kompletnego ujęcia zdarzeń po dniu bilansowym i ich odniesienia do właściwego okresu oraz nie udokumentował sprawdzenia zapisów księgowych figurujących w księgach w roku następnym po badanym oraz odniesienia się do rzeczywistej wartości szacowanych wielkości,

- nie rozpoznał i nie ocenił ryzyka wystąpienie nadużyć i naruszeń prawa w obliczu treści ustaleń pokontrolnych poczynionych przez Krajową Spółdzielczą Kasę Oszczędnościowo-Kredytową, Głównego Inspektora Informacji Finansowej oraz Komisji Nadzoru Finansowego, jak również ustalił poziom istotności badania na niewłaściwym, tj. zbyt wysokim poziomie,

- nie wskazał w dostrzeżonych przez siebie zastrzeżeniach do opinii z badania sprawozdania finansowego ich zasięgu i nie określił wielkości wpływu zakwestionowanego zjawiska na sprawozdanie finansowe, tj. przestępstwa z art. 78 ust. 1 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. - Dz. U. z 2017 r., poz. 2342 z późn. zm.) w zw. z art. 11 § 1 przepisów wprowadzających Kodeks karny i art. 33 § 1 i 3 k.k. na karę grzywny w wymiarze 200 stawek dziennych, przyjmując wysokość jednej stawki na kwotę 225 zł. Nadto na podstawie art. 41 § 1 k.k. w zw. z art. 43 § 1 k.k. orzekł zakaz wykonywania zawodu biegłego rewidenta na okres 4 lat.

II. w dniu 7 kwietnia 2014 r. w [...], działając w imieniu [...] Sp. z o.o. z siedzibą w [...] (poprzednio [...] Sp. z o.o. z siedzibą w [...]), będąc jako biegły rewident osobą uprawnioną do badania sprawozdań finansowych sporządził niezgodną ze stanem faktycznym opinię o sprawozdaniu finansowym i stanowiących podstawę jego sporządzenia księgach rachunkowych Spółdzielczej Kasy Oszczędnościowo-Kredytowej w [...] za rok 2013, w której, wbrew posiadanym informacjom o sytuacji finansowej jednostki w badanym okresie wskazał, że za wyjątkiem zgłoszonych zastrzeżeń, zbadane sprawozdanie finansowe we wszystkich aspektach przedstawia rzetelnie i jasno informacje istotne dla oceny sytuacji majątkowej i finansowej jednostki na dzień 31 grudnia 2013 r., jak też jej wyniku finansowego za rok obrotowy od 1 stycznia 2013 r. do 31 grudnia 2013r.,

- zostało sporządzone zgodnie z wymagającymi zastosowania zasadami (polityką) rachunkowości oraz na podstawie prawidłowo prowadzonych ksiąg rachunkowych,

- jest zgodne z wpływającymi na treść sprawozdania finansowego przepisami prawa i postanowieniami statutu jednostki,

- potwierdza stosowanie przez spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową obowiązujących zasad w zakresie ostrożności, określonych w odrębnych przepisach,

- zawiera prawidłowo oszacowany współczynnik wypłacalności

oraz w której jednocześnie:

- nie odniósł się do stwierdzonych przez Głównego Inspektora Informacji Finansowej oraz Komisję Nadzoru Finansowego naruszeń i ich wpływu na prawidłowość sprawozdania finansowego oraz stanowiących podstawę jego sporządzenia ksiąg rachunkowych, a także nie odniósł się do wszczęcia w dniu 18 marca 2013 r. przez Komisję Nadzoru Finansowego postępowania administracyjnego w sprawie ustanowienia zarządu komisarycznego w [...],

- nie odniósł się do kwestii występowania poważnych zagrożeń dla kontynuacji działalności jednostki, o których jednostka nie poinformowała w sprawozdaniu finansowym i sprawozdaniu z działalności, zwłaszcza w obliczu zagrożeń dla bezpieczeństwa środków pieniężnych zdeponowanych w Spółdzielczej Kasie Oszczędnościowo-Kredytowej w [...] zidentyfikowanych przez Komisję Nadzoru Finansowego,

- nie dokonał oceny systemu księgowości i kontroli wewnętrznej kontrolowanej jednostki pod względem zapewnienia kompletnego ujęcia zdarzeń po dniu bilansowym i ich odniesienia do właściwego okresu oraz nie udokumentował sprawdzenia zapisów księgowych figurujących w księgach w roku następnym po badanym oraz odniesienia się do rzeczywistej wartości szacowanych wielkości,

- nie rozpoznał i nie ocenił ryzyka wystąpienia nadużyć i naruszeń prawa w obliczu treści ustaleń pokontrolnych poczynionych przez Krajową Spółdzielczą Kasę Oszczędnościowo - Kredytową, Głównego Inspektora Informacji Finansowej oraz Komisji Nadzoru Finansowego, jak również ustalił poziom istotności badania na niewłaściwym, tj. zbyt wysokim poziomie,

- nie wskazał w dostrzeżonych przez siebie zastrzeżeniach do opinii z badania sprawozdania finansowego ich zasięgu i nie określił wielkości wpływu zakwestionowanego zjawiska na sprawozdanie finansowe, tj. przestępstwa z art. 78 ust. 1 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. - Dz.O. Z 2017 r., poz. 2342 z późn. zm.) i za to na podstawie tego przepisu w zw. z art. 11 § 1 przepisów

wprowadzających Kodeks karny i art. 33 § 1 i 3 k.k. skazał go na karę grzywny w wymiarze 200 stawek dziennych, przyjmując wysokość jednej stawki na kwotę 225 zł,

Na podstawie art. 85 § 1 k.k. w zw. z art. 85a k.k. i art. 86 § 1 k.k. i w zw. z art. 90 § 2 k.k. w miejsce orzeczonych jednostkowych kar grzywny orzekł łączną karę grzywny w wymiarze 260 stawek dziennych, przyjmując wysokość jednej stawki na kwotę 225 zł, a ponadto w miejsce zakazów jednostkowych orzekł łączny zakaz wykonywania zawodu biegłego rewidenta przez okres 6 lat.

Wyrok ten w całości zaskarżył obrońca oskarżonego, który zarzucił:

1. naruszenie przepisów postępowania, które mogło mieć wpływ na treść zaskarżonego wyroku, a mianowicie naruszenie art. 170 § 3 k.p.k. w zw. z art. 167 i art. 6 i art. 410 k.p.k. poprzez oddalenie wszystkich wniosków dowodowych złożonych przez obrońcę oskarżonego, a w szczególności o:

1. przeprowadzenie dowodu z dokumentacji rewizyjnej, potwierdzającej wykonanie określonych przez przepisy czynności (procedur badania) przez zespół, który pod kierownictwem oskarżonego wydał opinie o sprawozdaniach finansowych i stanowiących ich podstawę sporządzenia księgach rachunkowych Spółdzielczej Kasy Oszczędnościowo-Kredytowej w [...] (dalej [...]) za rok 2012 oraz za rok 2013 w oparciu o którą to dokumentację rewizyjną możliwe było ustalenie:

1. jakie czynności zostały wykonane przez zespół pod kierownictwem oskarżonego oraz jakie czynności te zostały udokumentowane;

2. jakie dokumenty źródłowe były przedmiotem badań zespołu pod kierownictwem oskarżonego;

3. jaka była metodologia pracy zespołu pod kierownictwem oskarżonego;

4. czy zespół pod kierownictwem oskarżonego przeprowadził wszystkie wymagane w toku badania procedury i czy właściwie je udokumentował;

5. czy zespół pod kierownictwem oskarżonego wyciągnął prawidłowe wnioski z przeprowadzonych badań;

6, czy zespół pod kierownictwem oskarżonego pobrał i poddał badaniom miarodajne próbki?

przez co doszło do pozbawienia oskarżonego możliwości obrony, gdyż w drodze opisanego wyżej dowodu oskarżony zmierzał do ustalenia:

1. czy realizowane przez oskarżonego usługi zostały wykonane rzetelnie, tj. nie zawierają błędów, uchybień lub zniekształceń utrudniających lub uniemożliwiających osobom zapoznającym się z opinią biegłego rewidenta ustalenie rzeczywistej sytuacji ekonomicznej badanej jednostki

2. że utrwalone w dokumentacji rewizyjnej czynności wykonane przez oskarżonego w ramach badania nie dawały podstaw do wyrażenia w opiniach zastrzeżeń innych niż te, które zamieścił w nich oskarżony, ani też nie mogły być podstawą odmowy sporządzenia opinii, a ponadto, że były rzeczywistym, a nie pozorowanym badaniem, które stanowiło próbę manipulacji, zmierzającej do przedstawienia fałszywego obrazu sytuacji ekonomicznej badanej jednostki

3. że utrwalone w dokumentacji rewizyjnej zapisy z badań, zebrane próbki przeprowadzone procedury zostały dokonane prawidłowo i wyczerpująco, tj. zgodnie z wymaganiami KSFR nr 1,a wyciągnięte przez oskarżonego wnioski z przeprowadzonych czynności były prawidłowe, tj. zgodne z procedurami przyjętymi w spółce [...] sp. z o.o., w której oskarżony był zatrudniony.

2) naruszenie przepisów postępowania, które mogło mieć wpływ na treść zaskarżonego wyroku, a mianowicie naruszenie art. 170 § 3 k.p.k. w zw. z art. 167 k.p.k. i art. 6 k.p.k. poprzez oddalenie na rozprawie w dniu 11 lutego 2021 r. wniosku dowodowego złożonego przez obrońcę oskarżonego o przeprowadzenie dowodu z sprawozdań finansowych [...] za lata 2012 i 2013 przez co doszło do pozbawienia możliwości obrony, gdyż w drodze tego dowodu oskarżony zmierzał do ustalenia, czy opisane wyżej sprawozdania finansowe zawierają rzeczywisty, czy pozorowany obraz sytuacji ekonomicznej badanej jednostki, tj. [...] oraz czy oskarżony miał obiektywną możliwość w oparciu o dane zawarte w ww. sprawozdaniach oraz o informacje udzielone mu przez zarząd [...], a utrwalone w dokumentacji rewizyjnej, ustalić jaka była rzeczywista sytuacja ekonomiczna [...] w latach 2012 i 2013 i jakie

oskarżony posiadał informacje o sytuacji badanej jednostki, czyli [...], a ponadto, czy czynności wykonane przez oskarżonego w ramach badania dawały podstawy do wyrażenia w opinii zastrzeżenia w zakresie kontynuacji działania.

3) naruszenie przepisów postępowania, które mogło mieć wpływ na treść zaskarżonego wyroku, a mianowicie naruszenie art. 170 § 1 pkt 1 k.p.k. w zw. z art. 167 i art. 6 k.p.k. poprzez oddalenie wniosku dowodowego złożonego przez obrońcę oskarżonego o przesłuchanie w charakterze świadków: R. M. pełniącego funkcję Prezesa Kasy Krajowej [...], W. K. pełniącego funkcję [...] Urzędu Komisji Nadzoru Finansowego, A. N., M. M., M. W., pracowników Działu Monitoringu i Kontroli Krajowej [...], którzy przeprowadzili w [...] kontrolę doraźną w roku 2012 oraz sporządzili protokół z tej kontroli znajdujący się na kartach 309-367 przez co doszło do pozbawienia możliwości obrony, gdyż w drodze dowodu z przesłuchania tych świadków oskarżony zamierzał wykazać, iż ani oskarżony badający sprawozdania [...], ani świadkowie, będący przedstawicielami instytucji kontrolujących w 2013 i 2014 r. [...] nie mieli podstaw do tego, aby podejrzewać, że członkowie Zarządu oraz pracownicy [...] dopuszczali się licznych przestępstw na szkodę tego podmiotu, a nadto osoby te, chcąc udaremnić lub co najmniej utrudnić ujawnienie tych czynów zabronionych, dopuścili się także szeregu występków przeciwko wiarygodności dokumentów, fałszując rzeczywisty obraz sytuacji ekonomicznej [...] w latach 2012 i 2013, wskutek czego niemożliwym było stwierdzenie w oparciu o dostępne oskarżonemu informacje, iż księgi rachunkowe [...] prowadzone są nierzetelnie, a sprawozdania finansowe nie odzwierciedlają rzeczywistej sytuacji finansowej [...], w następstwie czego Sąd I instancji bezzasadnie przyjął, że w wyniku zachowań przypisanych oskarżonemu doszło do sytuacji, w której oskarżony wbrew posiadanym informacjom o sytuacji finansowej [...] sporządził opinie niezgodne z rzeczywistym stanem badanej jednostki;

4) naruszenie przepisów postępowania, które mogło mieć wpływ na treść zaskarżonego wyroku, a mianowicie art. 170 § 1 k.p.k. w zw. z art. 193 § 1 k.p.k., polegające na tym, że Sąd I instancji samodzielnie, to jest bez zasięgnięcia opinii biegłego lub biegłych ustalił wymienione poniżej, istotne dla rozstrzygnięcia okoliczności faktyczne, których stwierdzenie wymaga wiadomości specjalnych;

1. czy kontrole KNF oraz GIIF, tj. toczące się przeciwko badanej jednostce – [...] - postępowania administracyjne , w przypadku zakończenia ich niekorzystnymi dla badanej jednostki rozstrzygnięciami mogły spowodować powstanie zobowiązań, jakich jednostka nie mogłaby zaspokoić według stanu na dzień 31 grudnia 2013 r. i co mogłoby przesądzić o braku zdolności kontynuowania przez jednostkę działalności w niezmnieszonej istotnie zakresie w dającej się przewidzieć przyszłości, tj. w okresie przynajmniej 12 miesięcy od dnia bilansowego, o czym stanowi KSRF nr 1 ust 49e?

2. czy wykonane zostały przez biegłego - oskarżonego i kierowany przez niego zespół procedury badania na podstawie dokumentacji rewizyjnej używanej przez podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych, który biegły reprezentował?

3. czy wykonane zostały przez biegłego - oskarżonego i kierowany przez niego zespół procedury badania zostały prawidłowo utrwalone w dokumentacji rewizyjnej sporządzonej przez oskarżonego?

4. czy wnioski z wykonanych procedur i analiz zostały właściwie zinterpretowane przez biegłego i kierowany przez niego zespół?

w następstwie czego Sąd I instancji bezzasadnie przyjął, że w wyniku zachowań przypisanych oskarżonemu doszło do sytuacji, w której oskarżony wbrew posiadanym informacjom o sytuacji finansowej [...] sporządził opinie niezgodne z rzeczywistym stanem badanej jednostki;

5) naruszenie przepisów postępowania, które mogło mieć wpływ na treść zaskarżonego wyroku, a mianowicie naruszenie art. 410 k.p.k. oraz art. 5 § 2 k.p.k., art. 2 k.p.k. i art. 7 k.p.k., poprzez oparcie poczynionych przez Sąd I instancji ustaleń na dowolnie wybranej części materiału dowodowego, przy wybiórczym potraktowaniu zebranych dowodów i oparcie wyroku nie na podstawie całokształtu okoliczności sprawy, a jedynie na wybranych fragmentach ustalonego stanu faktycznego, i to w sposób sprzeczny z obowiązkiem dochodzenia prawdy, albowiem niespełniający wymogu rozważenia wszystkich dowodów w ich całokształcie i wzajemnym powiązaniu, tak na korzyść, jak i na niekorzyść oskarżonego oraz

nerozstrzygnięciu zachodzących w sprawie niedających się usunąć wątpliwości na korzyść oskarżonego oraz dokonaniu oceny dowodów z naruszeniem zasad prawidłowego rozumowania, wskazań wiedzy i doświadczenia życiowego, przy jednoczesnym naruszeniu zasady obiektywizmu, co skutkowało naruszeniem zasady swobodnej oceny dowodów i poczynieniem błędnych ustaleń faktycznych polegających na przyjęciu, iż:

1. zachowania oskarżonego charakteryzowała wina w postaci zamiaru bezpośredniego;
2. oskarżony posiadał informacje, że zbadane przez niego sprawozdania finansowe we wszystkich aspektach nie przedstawiają rzetelnie i jasno informacji istotnych dla oceny sytuacji majątkowej i finansowej jednostki na dzień 31 grudnia 2012 r. i na dzień 31 grudnia 2013 r., jak też jej wyniku finansowego za rok obrotowy od 1 stycznia 2012 r. do 31 grudnia 2012 r. oraz za rok obrotowy od 1 stycznia 2013 r. do 31 grudnia 2013 r., że nie zostały sporządzone zgodnie z wymagającymi zastosowania zasadami (polityką) rachunkowości oraz na podstawie prawidłowo prowadzonych ksiąg rachunkowych;
3. nie odniósł się do stwierdzonych przez Głównego Inspektora Informacji Finansowej oraz Komisji Nadzoru Finansowego naruszeń i ich wpływu na prawidłowość sprawozdania finansowego oraz stanowiących podstawę jego sporządzenia ksiąg rachunkowych, a także nie odniósł się do wszczęcia w dniu 18 marca 2013 r. przez Komisję Nadzoru Finansowego postępowania administracyjnego w sprawie ustanowienia zarządu komisarycznego w [...],
4. nie dokonał oceny systemu księgowości i kontroli wewnętrznej kontrolowanej jednostki pod względem zapewnienia kompletnego ujęcia zdarzeń po dniu bilansowym i ich odniesienia do właściwego okresu oraz nie udokumentował sprawdzenia zapisów księgowych figurujących w księgach w roku następnym po badanym oraz odniesienia się do rzeczywistej wartości szacowanych wielkości,
5. nie rozpoznał i nie ocenił ryzyka wystąpienia nadużyć i naruszeń prawa w obliczu treści ustaleń pokontrolnych poczynionych przez Krajową Spółdzielczą Kasę Oszczędnościowo-Kredytową, Głównego Inspektora Informacji Finansowej oraz

Komisji Nadzoru Finansowego, jak również ustalił poziom istotności badania na niewłaściwym, tj. zbyt wysokim poziomie,

6. nie wskazał w dostrzeżonych przez siebie zastrzeżeniach do opinii z badania sprawozdania finansowego ich zasięgu i nie określił wielkości wpływu zakwestionowanego zjawiska na sprawozdanie finansowe

a nadto, że:

7. sprawozdanie na dzień 31 grudnia 2013 r., jak też jej wyniki finansowe za rok obrotowy od 1 stycznia 2013 r. do 31 grudnia 2013 r. potwierdza stosowanie przez spółdzielczą kasę oszczędnościowo - kredytową obowiązujących zasad w zakresie ostrożności, określonych w odrębnych przepisach,

8. zawiera prawidłowo oszacowany współczynnik wypłacalności,

9. nie odniósł się do wszczęcia w dniu 18 marca 2013 r. przez Komisję Nadzoru Finansowego postępowania administracyjnego w sprawie ustanowienia zarządu komisarycznego w [...],

10. nie odniósł się do kwestii występowania poważnych zagrożeń dla kontynuacji działalności jednostki, o których jednostka nie poinformowała w sprawozdaniu finansowym i sprawozdaniu z działalności, zwłaszcza w obliczu zagrożeń dla bezpieczeństwa środków pieniężnych zdeponowanych w Spółdzielczej Kasie Oszczędnościowo-Kredytowej w [...] zidentyfikowanych przez Komisję Nadzoru Finansowego,

11. nie dokonał oceny systemu księgowości i kontroli wewnętrznej kontrolowanej jednostki pod względem zapewnienia kompletnego ujęcia zdarzeń po dniu bilansowym i ich odniesienia do właściwego okresu oraz nie udokumentował sprawdzenia zapisów księgowych figurujących w księgach w roku następnym po badanym oraz odniesienia się do rzeczywistej wartości szacowanych wielkości,

12. nie rozpoznał i nie ocenił ryzyka wystąpienia nadużyć i naruszeń prawa w obliczu treści ustaleń pokontrolnych, poczynionych przez Krajową Spółdzielczą Kasę Oszczędnościowo-Kredytową, Głównego Inspektora Informacji Finansowej oraz

Komisji Nadzoru Finansowego, jak również ustalił poziom istotności badania na niewłaściwym, tj. zbyt wysokim poziomie,

13. nie wskazał w dostrzeżonych przez siebie zastrzeżeniach do opinii z badania sprawozdania finansowego ich zasięgu i nie określił wielkości wpływu zakwestionowanego zjawiska na sprawozdanie finansowe.

Apelację obrońcy oskarżonego rozpoznał Sąd Okręgowy w Poznaniu w dniu 26 września 2022 r. Wyrokiem z dnia 10 października 2022 r., sygn. akt IV Ka 697/22, zmienił zaskarżony wyrok i uniewinnił oskarżonego od popełnienia przypisanych mu przestępstw.

Ten wyrok zaskarżył – w całości - kasacją prokurator.

Zarzucił w niej:

rażące naruszenie przepisu prawa materialnego, które miało istotny wpływ na treść orzeczenia, tj. błędną wykładnię art. 78 ust. 1 Ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, polegającą na stwierdzeniu przez Sąd Odwoławczy, że czyny przypisane oskarżonemu przez Sąd Rejonowy Poznań - Nowe Miasto i Wilda w Poznaniu, w wyroku z dnia 25 lutego 2021 r., nie wyczerpują znamion ustawowych przestępstwa z art. 78 ust. 1 Ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, podczas gdy prawidłowa interpretacja wskazanego przepisu (w kontekście niekwestionowanych przez sądy obu instancji ustaleń faktycznych) pozwala na uznanie, iż tak skonstruowany przez Sąd Rejonowy opis zachowania oskarżonego zawiera wszystkie ustawowe znamiona przestępstwa i jest wystarczający dla skazania oskarżonego, przy czym naruszenie to miało istotny wpływ na treść orzeczenia

i wniósł o uchylenie zaskarżonego orzeczenia i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Sądowi Okręgowemu w Poznaniu.

W pisemnej odpowiedzi na kasację obrońca skazanego wniósł o jej oddalenie jako oczywiście bezzasadnej.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje.

Kasacja jest zasadna i to w wymiarze oczywistym.

Przystępując do wykazania powodów tej oceny należy przypomnieć okoliczności, które w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku przywołał Sąd odwoławczy jako te, które doprowadziły do zmiany wyroku skazującego Sądu I instancji i uniewinnienia oskarżonego od czynów mu zarzucanych. Będą one bowiem podstawą dalszych rozważań dotyczących poprawności wyrażonej przez ten Sąd oceny co do trafności postawionych oskarżonemu zarzutów.

Sąd Okręgowy uznając częściową zasadność pierwszego zarzutu apelacji wskazał, że biegły rewident „ma po prostu opracować opinię na podstawie danych przedstawionych mu przez badany podmiot, a ramy prowadzonej przez niego kontroli dokumentów są ściśle zakreślone i nie obejmują prowadzenia śledztwa w przedmiocie niewypełnienia przez zarząd podmiotu zaleceń wydanych przez upoważnione organy kontrolne sektora finansowego (jak np. KNF), czy też obowiązujących przepisów prawa”. Stwierdził także, że „z żadnego dowodu przeprowadzonego w ramach postępowania nie wynika, jak miałyby w ocenie oskarżyciela wyglądać ów stan rzeczywisty z którym opinie oskarżonego miałyby pozostawać niezgodne, nic więc nie wskazuje, by opinie sporządzone przez D. S. były niezgodne ze stanem rzeczywistym” (k. 5 uzasadnienia). Dalej w segmencie 4 tegoż uzasadnienia Sąd odwoławczy podał, że z urzędu dostrzegł uchybienie, którego dopuścił się Sąd Rejonowy. Stwierdził, że „główną przyczyną uniewinnienia oskarżonego była wzięta przez sąd odwoławczy z urzędu kwestia niewypełnienia przez oskarżonego znamion zarzucanego mu czynu. Nie tylko nie sposób przypisać oskarżonemu zamiaru popełnienia owego czynu albo nawet działania nieumyślnego, a co więcej również nie zostały w ocenie sądu II instancji wypełnione znamiona strony przedmiotowej, albowiem z żadnego z przeprowadzonych w sprawie dowodów nie wynika, by sporządzone przez biegłego opinie były niezgodne ze stanem rzeczywistym. W szczególności oskarżyciel nie podał żadnego "alternatywnego" stanu rzeczywistego, z którym niezgodne miałyby być sporządzone przez oskarżonego opinie. To z kolei uniemożliwia uznanie za zasadne stawianych oskarżonemu zarzutów. W ocenie bowiem Sądu II instancji prokurator nie dowiódł tezy z aktu oskarżenia, zgodnie z którą swoim zachowaniem oskarżony miał

naruszyć art. 78 ust. 1 ustawy o rachunkowości i z tego właśnie względu należało oskarżonego uniewinnić" (s.11 uzasadnienia zaskarżonego wyroku).

Bezspornie istotą postawionych D. S. zarzutów jest to, iż w sporządzonych przez siebie opiniach do sprawozdań finansowych [...] za lata 2012 i 2013 – według oskarżyciela - nie zawarł szeregu istotnych informacji o stanie majątkowym i sytuacji finansowej badanej jednostki, naruszając ówczesny artykuł 65 ustawy o rachunkowości (którego treść przeniesiono do aktualnie obowiązującego KRSF nr 1).

Kluczowe dla stwierdzenia ich słuszności, a zatem i zasadności kasacji jest odpowiedź na pytanie, jak rozumieć znamię: „sporządzenia niezgodnej ze stanem faktycznym opinii”, którego realizacja dopiero kreuje zaistnienie przestępstwa z art. 78 ust. 1 ustawy o rachunkowości.

Zgodnie z tym przepisem podlega karze, „biegły rewident, który sporządza niezgodną ze stanem faktycznym opinię o sprawozdaniu finansowym i stanowiących podstawę jego sporządzenia księgach rachunkowych jednostki lub sytuacji finansowo-majątkowej tej jednostki”. Wykładnia językowa dyspozycji tego przepisu wymaga zatem ustalenia tego, do czego odnosi się użyte w niej określenie „stan faktyczny”. Tym samym rodzi się pytanie, czy biegły rewident sporządzając tę opinię ma ograniczyć się tylko do tych przedstawionych mu dokumentów, i to sprawdzając jedynie ich formalną poprawność i zgodność z treścią sprawozdania, czy też należy od niego wymagać uwzględnienia zgodności sprawozdania finansowego ze stanem faktycznym (majątkowym i finansowym) zaistniałym w kontrolowanym podmiocie, o którym świadczą także inne informacje wynikające z innych dokumentów lub innych źródeł.

Komentatorzy art. 78 ustawy o rachunkowości odnosząc się do przedmiotu ochrony tego typu przestępstwa podkreślają, że: „(...) *należyte sporządzenie przez biegłego rewidenta, a więc podmiot niezależny, bezstronny i profesjonalny, opinii o sprawozdaniu finansowym ma istotne znaczenie informacyjne zarówno w wymiarze zewnętrznym – poprzez dostarczanie wiarygodnej wiedzy kontrahentom podmiotu gospodarczego o jego kondycji finansowej, co umożliwi im podjęcie racjonalnych decyzji gospodarczych – jak i w wymiarze wewnętrznym – poprzez dostarczenie*

organom właścicielskim i nadzorczym podmiotu gospodarczego rzetelnych danych umożliwiających im dokonanie obiektywnej oceny organu zarządzającego” (P. Kiziukiewicz, w T. Kiziukiewicz (red.), Ustawa o rachunkowości. Komentarz, WKP 2021, uwagi do art. 78, teza 2).

Z kolei odnosząc się do pojęcia stanu faktycznego komentatorzy stanowczo twierdzą, że chodzi o rzeczywisty stan rzeczy, akcentują konieczność sceptycyzmu ze strony biegłego. P. Kiziukiewicz stwierdził, że: *„Jeśli chodzi o znamię „niezgodności ze stanem faktycznym”, to wskazać należy, iż będzie ono oznaczać niezgodność stwierdzeń zawartych w opinii z obiektywnie istniejącą rzeczywistością. (...) Należy mieć przy tym na względzie, iż ustawa o biegłych rewidentach definiuje też w swym art. 68 pkt 2 pojęcie zawodowego sceptycyzmu jako postawę polegającą na krytycznym nastawieniu biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej, czujności wobec warunków mogących wskazywać na ewentualne zniekształcenie spowodowane błędem lub oszustwem, przy czym jego podejście powinna cechować krytyczna ocena dowodów. Niezgodność opinii biegłego rewidenta ze stanem faktycznym może wystąpić wtedy, gdy biegły rewident nie wniesie w swej opinii zastrzeżeń do nierzetelnego sprawozdania finansowego lub ksiąg rachunkowych, a więc poświadczy wobec nich nieprawdę.” (P. Kiziukiewicz, op.cit., teza 4).*

W podobny sposób rolę audytora definiuję K. Oplustil, który uważa, że: *„Zadaniem audytora jest [...] obiektywizacja siłą rzeczy subiektywnych wypowiedzi zarządu zawartych w sprawozdaniu z działalności spółki, m.in. również w celu ułatwienia radzie nadzorczej oceny tego sprawozdania. W swojej opinii audytor powinien przedstawić niezależną i obiektywną ocenę sytuacji majątkowej i finansowej kontrolowanej jednostki, będącą źródłem informacji o przedsiębiorstwie dla rady nadzorczej, inwestorów, a także innych podmiotów zainteresowanych położeniem spółki (np. wierzycieli).” (K. Oplustil, Niedoceniana rola biegłego rewidenta, Rzeczpospolita 2002/12/20).*

W doktrynie wskazuje się także, że zwrotu normatywnego „niezgodność ze stanem faktycznym” nie należy interpretować jako niezgodność ze stanem zastanym w księgach rachunkowych i sprawozdaniu finansowym. Księgi rachunkowe i sporządzone na ich podstawie sprawozdanie finansowe mogą bowiem zawierać

nierzetelne dane. Podkreśla się jednocześnie, że „sporządzenie opinii niezgodnej ze stanem faktycznym” oznacza zamieszczenie w niej danych, które nie są prawdziwe, ale również pominięcie pewnych istotnych dla opinii danych (O. Włodkowski, *Przepisy karne ustawy o rachunkowości*, Warszawa 2012, s.166 -167).

Podzielając to przekonanie stwierdzić też należy, iż takie rozumienie pojęcia „stanu faktycznego”, nie tylko zgodne jest z wykładnią językową tego zwrotu, ale za takim jego rozumieniem przemawiają również argumenty systemowe. Współgra ono bowiem z wymogiem sceptycyzmu zawodowego biegłych rewidentów. Zgodnie z art. 68 pkt 2 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz.U. t.j. 2022 poz. 1302), ilekroć mowa jest o „sceptycyzmie zawodowym - należy przez to rozumieć postawę polegającą na krytycznym nastawieniu biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej, czujności wobec warunków mogących wskazywać na ewentualne zniekształcenie spowodowane błędem lub oszustwem oraz krytyczną ocenę dowodów”. Z kolei zgodnie z art. 69 ust. 2 tej ustawy, *„Biegły rewident i firma audytorska zachowują zawodowy sceptycyzm w trakcie badania, w tym w trakcie jego planowania, przyjmując, że mogą zaistnieć okoliczności, w tym błąd lub oszustwo, powodujące istotne zniekształcenia sprawozdań finansowych podlegających badaniu, bez względu na wcześniejsze doświadczenia biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej, dotyczące uczciwości i rzetelności kierownictwa badanej jednostki oraz osób odpowiedzialnych za zarządzanie badaną jednostką, w tym jej ład korporacyjny.”*

Mając przy tym na uwadze szczególną pozycję biegłego rewidenta, zaufanie, jakim obdarzane są jego opinie, jego rolę dla kontroli działalności podmiotów gospodarczych, także argumenty o charakterze funkcjonalnym przemawiają za takim rozumieniem pojęcia „stanu faktycznego”, które nie ogranicza się do przekazanej biegłemu dokumentacji przez podmiot kontrolowany.

Powyższe wskazuje, że obowiązek zachowania przez biegłego rewidenta sceptycyzmu zawodowego podczas badania dokumentacji przekazanej przez podmiot gospodarczy, jak również wspomniana wcześniej jego szczególna pozycja i wysokie wymagania stawiane biegłym rewidentom, byłyby zbędne, gdyby rolę biegłego podczas wykonywania przez niego obowiązków rozumieć tylko jako ograniczającą się do kontroli wzajemnej zgodności przekazanych mu przez podmiot kontrolowany dokumentów.

Tymczasem stanowisko Sądu II instancji oparte jest na odmiennym rozumieniu roli biegłego rewidenta. Z uzasadnienia wyroku tego Sądu wynika, że – w jego ocenie - biegły odnosi się jedynie do zgodności sprawozdania finansowego z przekazanymi mu dokumentami. Można stwierdzić, że ta rola - zdaniem tego Sądu - to sprawdzenie, czy sprawozdanie oparte jest na przekazanych biegłemu dokumentach. Sąd II instancji podkreślił, że biegły nie jest śledczym. Nie ma on uprawnień, ani środków, aby badać, czy informacje wynikające z przekazanych dokumentów są prawdziwe, czy zarząd czegoś nie zataił.

Pomijając nawet kwestie tego, na ile biegły rewident powinien być aktywny w weryfikowaniu zgodności z prawdą przekazanych mu dokumentów - a takie stanowisko zajął Sąd I instancji, który bardzo wiele miejsca w uzasadnieniu wyroku poświęcił sformułowanemu w art. 69 ustawy o biegłych rewidentach wymogowi ich sceptycyzmu (choć ta kwestia ma również ogromne znaczenie) - to pozostaje pytanie, czy nie ma on co najmniej obowiązku uwzględnić informacji, o których ma wiedzę, nawet jeśli źródłem tej wiedzy nie są przekazane mu dokumenty w ramach dokumentacji rewizyjnej.

Z dokonanych przez Sąd I instancji ustaleń wynika, że biegły miał wiedzę o rzeczywistej sytuacji [...] wykraczającą poza treść przekazanej mu dokumentacji. W kasacji prokurator podkreślił jego wieloletnią współpracę ze [...], która mogła być źródłem jego większej wiedzy w tym zakresie niż osoby, której powierzone zostałyby sporządzenie opinii. Z kolei w zarzucie drugim apelacji obrońcy znalazło się zakwestionowanie oddalenia przez Sąd I instancji wniosku dowodowego, który miał zmierzać m.in. do ustalenia, jakie informacje posiadał oskarżony o sytuacji badanej jednostki. Odnosząc się do tego zarzutu Sąd II instancji uznał, że nie ma potrzeby ustosunkowywać się do niego, gdyż przyjął odnosząc się do jej pierwszego zarzutu, że biegły ma obowiązek oprzeć swoją opinię na przekazanych mu dokumentach, a nie ma obowiązku przeprowadzać śledztwa. Nie wypowiedział się wyraźnie, czy jeśli biegły ma wiedzę na temat rzeczywistej sytuacji podmiotu odmiennej od sytuacji wynikającej z przekazanej dokumentacji, to ma obowiązek uwzględnić tę wiedzę w opinii o sprawozdaniu finansowym. Zabrakło też w uzasadnieniu wyroku Sądu II instancji wyraźnego stwierdzenia, czy tę wiedzę oskarżony posiadał, ale biorąc pod

uwagę brak zakwestionowania w wyroku Sądu II instancji tych okoliczności ustalonych przez Sąd I instancji, należałoby przyjąć, że posiadanie tej wiedzy przez biegłego rewidenta nie miało znaczenia dla oceny przez Sąd II instancji jego zachowania z perspektywy art. 78 ust. 1 ustawy o rachunkowości. Sąd bowiem przyjął, że obowiązkiem biegłego jest tylko zbadanie zgodności sprawozdania finansowego z innymi przekazanymi przez podmiot kontrolowany dokumentami.

Sąd II instancji stwierdził również, że nie można oczekiwać, że biegły sporządzając swoją opinię będzie w stanie przewidzieć, że podmiot gospodarczy upadnie w ciągu najbliższych kilku lat. Stwierdził, że świadkowie wskazujący na błędy wydanej opinii bazują na wiedzy zdobytej *ex post* o upadku [...]. Odnosząc się do tego wyводу Sądu II instancji zauważyć należy, że postawiony biegłemu zarzut dotyczy m.in. braku uwzględnienia w opinii wyników kontroli przeprowadzonych przez KNF i GIIF. Nie chodzi zatem o brak prognozy co do stabilności podmiotu gospodarczego, przewidywań co do jego upadku, ale braku uwzględnienia konkretnych informacji wynikających z wyżej wymienionych kontroli.

Podsumowując, dokonana przez Sąd II instancji wykładnia art. 78 ust. 1 ustawy o rachunkowości jest rażąco nietrafna. Przepis ten stanowi o zgodności ze „stanem faktycznym”, a nie o zgodności sprawozdania finansowego z przekazanymi biegłemu dokumentami. Nawet jeśli przyjąć, że biegły nie musi być śledczym (choćby wymóg sceptycyzmu zawodowego pozwala na inne spojrzenie na jego rolę, przy czym zakres wymagań dotyczących jego aktywności może być zagadnieniem spornym), to jeśli posiada wiedzę o okolicznościach, które świadczą o innej ocenie sytuacji podmiotu gospodarczego niż wynika to z przekazanej mu dokumentacji, to taką wiedzę powinien zweryfikować i uwzględnić w wydanej opinii. W przeciwnym razie rola kontrolna biegłego rewidenta byłaby ograniczona do kontroli formalnej sprawozdania.

Wobec zasadności podniesionego w kasacji zarzutu należało ją uwzględnić i w konsekwencji uchylić zaskarżony nią wyrok i sprawę przekazać do ponownego rozpoznania w postępowaniu odwoławczym.

Przy dokonywaniu tych czynności. Sąd odwoławczy na nowo przeprowadzając kontrolę instancyjną wyroku Sądu Rejonowego w związku z apelacją obrońcy oskarżonego, będzie miał na uwadze powyższe wnioski i spostrzeżenia.

Z tych to powodów orzeczono jak wyżej.

[PGW]

[ał]