



Sygn. akt I KS 11/22

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 8 czerwca 2022 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Paweł Wiliński (przewodniczący)

SSN Zbigniew Puskarski

SSN Andrzej Siuchniński (sprawozdawca)

Protokolant Jolanta Włostowska

w sprawie **D. S.**

oskarżonego z art. 78 ust.1 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2017 r., poz.2342 z póź.zm.)

po rozpoznaniu w Izbie Karnej, na posiedzeniu, w dniu 8 czerwca 2022 r.,
skargi prokuratora Prokuratury Okręgowej w P. na wyrok Sądu Okręgowego w P.
z dnia 23 grudnia 2021 r., sygn. akt XVII Ka (...), o uchyleniu wyroku Sądu
Rejonowego w P. z dnia 25 lutego 2021 r., sygn.akt VI K (...) i przekazaniu sprawy
temu Sądowi do ponownego rozpoznania,
na podstawie art. 539e § 2 k.p.k.

**uchyla zaskarżony wyrok i przekazuje sprawę Sądowi
Okręgowemu w P. do ponownego rozpoznania w postępowaniu
odwoławczym.**

UZASADNIENIE

D. S. został oskarżony o to, że:

I. w dniu 17 lipca 2013 r. w P., działając w imieniu S. Sp. z o.o. z siedzibą w P. (poprzednio H. Sp. z o.o. z siedzibą w P.), 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 S. w 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 S.,
- 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 S., 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. o przestępstwo z art. 78 ust. 1 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tj. - Dz. U. z 2017 r., poz. 2342 z późn. zm.),

II. W dniu 7 kwietnia 2014 r. w P., działając w imieniu S. Sp. z o.o. z siedzibą w P. (poprzednio H. Sp. z o.o. z siedzibą w P.), 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 S. w 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 2013 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,

- 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 S.,

- 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 S. w 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 S., 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. o przestępstwo z art. 78 ust. 1 ustawy z dnia 29 września 1994 o rachunkowości (tj. - Dz. U. z 2017 r., poz. 2342 z późn. zm.).

Sąd Rejonowy w P., wyrokiem z dnia 25 lutego 2021 r., sygn. akt VI K (...), oskarżonego D. S. uznał za winnego zarzucanych mu czynów, skazując go:

1. za czyn opisany wyżej w pkt. I,

- 1.1. na podstawie art. 78 ust. 1 Ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. Nr 121, poz. 591, tj. z dnia 17 grudnia 2020 r. (Dz.U. z 2021 r. poz. 217)) i w zw. z art. 11 § 1 przepisów wprowadzających Kodeks karny (Dz.U. z 1997 r. Nr 88, poz. 554) i art. 33 § 1 i 3 k.k., na karę grzywny w wymiarze 200 (dwieście) stawek dziennych, przyjmując wysokość jednej stawki na kwotę 225 (dwieście dwadzieścia pięć) złotych;

- 1.2. na podstawie art. 41 § 1 k.k. w zw. z art. 43 § 1 k.k., orzekł zakaz wykonywania zawodu biegłego rewidenta przez okres 4 (cztery) lat,

2. Za czyn opisany wyżej w pkt. II.

2.1. na podstawie art. 78 ust. 1 Ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. Nr 121, poz. 591, tj. z dnia 17 grudnia 2020 r. (Dz.U. z 2021 r. poz. 217)) i w zw. z art. 11 § 1 przepisów wprowadzających Kodeks karny (Dz.U. z 1997 r. Nr 88, poz. 554) i art. 33 § 1 i 3 k.k., na karę grzywny w wymiarze 200 (dwieście) stawek dziennych, przyjmując wysokość jednej stawki na kwotę 225 (dwieście dwadzieścia pięć) złotych;

2.2. na podstawie art. 41 § 1 k.k. w zw. z art. 43 § 1 k.k., orzekł zakaz wykonywania zawodu biegłego rewidenta przez okres 4 (czterech) lat,

3. na podstawie art. 85 § 1 k.k. w zw. z art. 85a k.k. i art. 86 § 1 kk i w zw. z art. 90 § 2 k.k., w miejsce wyżej orzeczonych w pkt. 1.1 i 2.1 kar grzywien orzekł łączną karę grzywny w wymiarze 260 (dwieście sześćdziesiąt) stawek dziennych, przyjmując wysokość jednej stawki na kwotę 225 (dwieście dwadzieścia pięć) złotych, a ponadto w miejsce zakazów orzeczonych w pkt. 1.2 i 2.2 orzekł łączny zakaz wykonywania zawodu biegłego rewidenta przez okres 6 (sześciu) lat.

Po rozpoznaniu apelacji wniesionej przez obrońcę oskarżonego, Sąd Okręgowy w P., wyrokiem z dnia 23 grudnia 2021 r., sygn. akt XVII Ka (...), uchylił zaskarżony wyrok i sprawę przekazał Sądowi I instancji do ponownego rozpoznania.

Skargę wywiódł prokurator Prokuratury Okręgowej w P. zaskarżając powyższy wyrok w całości na niekorzyść oskarżonego i zarzucając: „obrazę przepisu prawa procesowego tj. art. 437 § 2 k.p.k. poprzez uchylenie w całości wyroku Sądu Rejonowego w P. z dnia 25 lutego 2021 roku, sygn. akt VI K (...) do ponownego rozpoznania celem przeprowadzenia postępowania dowodowego koniecznego do dokonania ustaleń faktycznych w szczególności w zakresie przeprowadzenia dowodu z opinii biegłego rewidenta, pomimo braku podstaw do wydania orzeczenia kasatoryjnego dopuszczalnego wyłącznie w przypadkach wskazanych w art. 439 § 1 k.p.k., art. 454 k.p.k. lub jeżeli konieczne jest przeprowadzenie na nowo przewodu w całości”.

W konkluzji skarżący wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku Sądu Okręgowego w P. i przekazanie temu Sądowi sprawy do merytorycznego rozpoznania.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje.

Skarga jest zasadna.

Zgodnie z art. 539a § 3 k.p.k., skarga od wyroku sądu odwoławczego uchylającego wyrok sądu pierwszej instancji i przekazującego sprawę do ponownego rozpoznania może być wniesiona wyłącznie z powodu uchybień określonych w art. 439 § 1 k.p.k. lub naruszenia art. 437 k.p.k., przy czym w § 2 tego ostatniego przepisu ustanowiono, że sąd odwoławczy może uchylić ten wyrok i przekazać sprawę do ponownego rozpoznania wyłącznie w wypadkach wskazanych w art. 439 § 1 k.p.k., art. 454 k.p.k. lub jeżeli jest konieczne przeprowadzenie na nowo przewodu w całości. Oznacza to, że uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania stało się wyjątkiem, regułą zaś prowadzenie uzupełniającego postępowania dowodowego i merytoryczne orzekanie przez sąd odwoławczy. Jest to wynikiem przekształcenia modelu postępowania odwoławczego z kasatoryjno – apelacyjnego w apelacyjno - reformatoryjny. Dlatego podstawą uchylenia zaskarżonego wyroku, dotąd najczęściej w praktyce sądów odwoławczych stosowaną, przestała być potrzeba usunięcia takich uchybień w ocenie dowodów, które sąd odwoławczy uznał za skutkujące obrazą reguł rzetelnej oceny dowodów określonych w art. 7 k.p.k. Podstawą uchylenia zaskarżonego wyroku, dotąd również często w praktyce sądów odwoławczych stosowaną, przestała więc być potrzeba dokonania czynności zmierzających do usunięcia braków dowodowych, tj. do uzupełnienia postępowania dowodowego. Uchybienia we wskazanym wyżej zakresie powinny być usunięte w toku postępowania odwoławczego, chyba że zaistnieje konieczność przeprowadzenia na nowo postępowania w całości.

Sąd odwoławczy, uchylając zaskarżony wyrok, wskazał w zasadzie tylko na potrzebę uzupełnienia postępowania dowodowego poprzez przeprowadzanie dowodu z opinii biegłego sądowego z zakresu rewizji finansowej. Słusznie zatem zauważono w skardze, że nakazanie przeprowadzenia czynności dowodowych w tym zakresie, nie prowadzi jeszcze do wniosku o konieczności przeprowadzenia postępowania dowodowego na nowo, w całości, przed Sądem pierwszej instancji bowiem uzupełnienie materiału dowodowego może w tej mierze być dokonane w toku postępowania odwoławczego. Sąd odwoławczy nie wykazał dlaczego nie było możliwe i celowe uzupełnienie postępowania dowodowego o tę opinię na etapie

postępowania odwoławczego. Samo stwierdzenie, że sąd nie jest w stanie samodzielnie ocenić dotychczas poprawności sporządzonych opinii o sytuacji finansowej S. w W. za rok 2012 i 2013 niczego w tej mierze nie wyjaśnia. Jest zresztą w tej sprawie tak (co wynika także z analizy uzasadnienia wyroku Sądu odwoławczego), że dopiero oczekiwana przez Sąd odwoławczy opinia biegłego sądowego z zakresu rewizji finansowej, w zależności od jej wyników, może otworzyć drogę do rozważań, czy konieczne jest przeprowadzenie przewodu sądowego w całości, czy też nie. Sąd ten wskazał co prawda na potrzebę ponownego przesłuchania świadków przeprowadzających kontrolę (rewidentów), tj. S. L., N. i N., tyle że potrzebę ich ponownego przesłuchania i w ogóle zakres uzupełniającego postępowania dowodowego można będzie określić dopiero po przeprowadzeniu dowodu z wspomnianej opinii biegłego z zakresy rewizji finansowej.

Podnoszona przez prokuratora w skardze kwestia celowości przeprowadzenia dowodu z wskazanej przez Sąd odwoławczy opinii biegłego, jako pozostająca wyłącznie w sferze swobodnego uznania rozpoznającego przedmiotową apelację Sądu, nie podlega weryfikacji w postępowaniu wywołanym skargą, o której mowa w Rozdziale 55a k.p.k. Z kolei wskazywana w odpowiedzi na skargę i szeroko uargumentowana nierzetelność procesu prowadzonego przed Sądem pierwszej instancji w sferze postępowania dowodowego, o ile rzeczywiście miała miejsce, wedle aktualnego stanu sprawy, może być w wyniku jego uzupełnienia w postępowaniu odwoławczym usunięta.

W takim stanie rzeczy uznać trzeba, że orzeczenie o uchyleniu wyroku Sądu meriti i przekazaniu temu Sądowi sprawy do ponownego rozpoznania zapadło z obrazą art. 437 § 2 k.p.k. w zw. z art. art. 539a § 3 k.p.k. Dlatego, w uwzględnieniu skargi, zaskarżony wyrok należało uchylić i sprawę przekazać Sądowi Okręgowemu w P. do ponownego rozpoznania w postępowaniu odwoławczym.