

Sygn. akt: II AKa 311/22

ORZECZENIE

W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 30 grudnia 2022 r.

Sąd Apelacyjny w Katowicach w II Wydziale Karnym w składzie:

Przewodniczący	SSA Wojciech Kopczyński
Protokolant	Jolanta Stańczak

przy udziale oskarżyciela publicznego Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego Agnieszki Fiutak
po rozpoznaniu w dniu 19 grudnia 2022 r. sprawy
obwinionej **M. M.**

- o przewinienie dyscyplinarne z art.172 ustawy o biegłych rewidentach i inne

na skutek odwołania obrońcy obwinionej

od orzeczenia Sądu Okręgowego w Gliwicach z dnia 5 maja 2022 roku, sygn. akt IV K 34/22

- utrzymuje w mocy zaskarżone orzeczenie,
- zwalnia obwinioną M. M. od ponoszenia kosztów sądowych postępowania odwoławczego, obciążając nimi Skarb Państwa.

SSA Wojciech Kopczyński

UZASADNIENIE		
Formularz UK 2	Sygnatura akt	II AKa 311/22
Załącznik dołącza się w każdym przypadku. Podać liczbę załączników:	1	
1. CZEŚĆ WSTĘPNA		

1.1. **Oznaczenie wyroku sądu pierwszej instancji**

Orzeczenie Sądu Okręgowego w Gliwicach z dnia 5 maja 2022 roku, sygn. akt IV K 34/22.

1.2. Podmiot wnoszący apelację

oskarżyciel publiczny albo prokurator w sprawie o wydanie wyroku łącznego

oskarżyciel posiłkowy

oskarżyciel prywatny

obrońca

oskarżony albo skazany w sprawie o wydanie wyroku łącznego

inny

1.3. Granice zaskarżenia

1.1.1. Kierunek i zakres zaskarżenia

na korzyść

na niekorzyść

w całości

w części

#

co do winy

#

co do kary

#

co do środka karnego lub innego rozstrzygnięcia albo ustalenia

1.1.2. Podniesione zarzuty

Zaznaczyć zarzuty wskazane przez strony w apelacji

#	art. 438 pkt 1 k.p.k. – obraza przepisów prawa materialnego w zakresie kwalifikacji prawnej czynu przypisanego oskarżonemu	
#	art. 438 pkt 1a k.p.k. – obraza przepisów prawa materialnego w innym wypadku niż wskazany w art. 438 pkt 1 k.p.k., chyba że pomimo błędnej podstawy prawnej orzeczenie odpowiada prawu	
#	art. 438 pkt 2 k.p.k. – obraza przepisów postępowania, jeżeli mogła ona mieć wpływ na treść orzeczenia	
#	art. 438 pkt 3 k.p.k. – błąd w ustaleniach faktycznych przyjętych za podstawę orzeczenia, jeżeli mógł on mieć wpływ na treść tego orzeczenia	
#	art. 438 pkt 4 k.p.k. – rażąca niewspółmierność kary, środka karnego, nawiązki lub niesłusznego zastosowania albo niezastosowania środka zabezpieczającego, przypadku lub innego środka	
#	art. 439 k.p.k.	
#	brak zarzutów	

1.4. **Wnioski**

#	uchylenie	#	zmiana
---	-----------	---	--------

2. **Ustalenie faktów w związku z dowodami**

przeprowadzonymi przez sąd odwoławczy

1.5. Ustalenie faktów

1.1.3. Fakty uznane za udowodnione				
Lp.	Oskarżony	Fakt oraz czyn, do którego fakt się odnosi	Dowód	Numer karty
2.1.1.1.				
1.1.4. Fakty uznane za nieudowodnione				
Lp.	Oskarżony	Fakt oraz czyn, do którego fakt się odnosi	Dowód	Numer karty
2.1.2.1.				

1.6. Ocena dowodów

1.1.5. Dowody będące podstawą ustalenia faktów		
Lp. faktu z pkt 2.1.1	Dowód	Zwięźle o powodach uznania dowodu

1.1.6. Dowody nieuwzględnione przy ustaleniu faktów (dowody, które sąd uznał za niewiarygodne oraz	
---	--

niemające znaczenia dla ustalenia faktów)		
Lp. faktu z pkt 2.1.1 albo 2.1.2	Dowód	Zwięźle o powodach nieuwzględnienia dowodu

3. STANOWISKO SĄDU ODWOŁAWCZEGO WOBEC ZGŁOSZONYCH ZARZUTÓW i wniosków		
Lp.	Zarzut	
3.1.	Zawarty w odwołaniu obrońcy obwinionej M. M. zarzut naruszenia prawa , tj, art. 140 ust. 1 ustawy z dnia 11 maja 2017 roku o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym w zw. z art. 172 ust 3 pkt 1 wspomnianej ustawy poprzez prowadzenie postępowania i wydanie orzeczenia pomimo, że w związku z tożsamym naruszeniem toczyło się wobec M. M. postępowanie administracyjne, w którym decyzją Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego z dnia 31 grudnia 2021 roku, znak pisma DP.4010.296.2021.KN, orzeczono wobec niej m.in. karę pieniężną w wysokości 8945 złotych, okazał się niezasadny ,	# zasadny # częściowo zasadny # niezasadny
Zwięźle o powodach uznania zarzutu za zasadny, częściowo zasadny albo niezasadny		
Na wstępie, dla czytelności wyводу, należy przypomnieć w jakiej sytuacji doszło do wydania zaskarżonego orzeczenia. Otóż w okresie od dnia 31 grudnia 2019 roku do dnia 25 marca 2020 roku obwiniona działając w charakterze kluczowego		

biegłego rewidenta wykonała w imieniu firmy audytorskiej (...) w T. badanie sprawozdania finansowego (...) spółka z ograniczoną odpowiedzialnością spółka komandytowa w T. za okres od dnia 1 stycznia 2019 roku do dnia 31 grudnia 2019 roku i na koniec w dniu 25 marca 2020 roku sporządziła sprawozdanie z tego badania zawierające opinię bez zastrzeżeń. W wyniku kontroli przeprowadzonej w okresie od dnia 14 stycznia 2021 roku do dnia 29 stycznia 2021 roku przez Polską Agencję Nadzoru Audytowego (PANA) w firmie audytorskiej (...) i sporządzonego raportu z kontroli, wszczęto **wobec obwinionej postępowanie dyscyplinarne**, zgodnie z art. 147 ust 2 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (dalej u.b.r.) w zw. z art. 139 ust. 2 pkt 1 tej ustawy z uwagi na podejrzenie popełnienia przez nią przewinień dyscyplinarnych. Chodziło o to, że w toku badania sprawozdania finansowego wyżej wymienionej spółki obwiniona miała **nie przestrzegać standardów wykonywania badania** szczegółowo opisanych we wniosku o ukaranie i powtórzonych w części wstępnej orzeczenia Sądu I instancji. Jednocześnie PANA zasygnalizowała w raporcie, że zgodnie a art. 121 ust. 1 pkt 3 cytowanej ustawy zamierza wszcząć postępowanie administracyjne **wobec firmy audytorskiej (...)** w związku z art. 182 ust. 1 pkt 11 ustawy. Po zapoznaniu się z w/w raportem i zarzucanym jej przewinieniem dyscyplinarnym obwiniona w kolejnych pismach wniosła o wydanie wyroku

bez przeprowadzenia postępowania sądowego i przyznała się do popełnienia zarzucanego jej przewinienia (deliktu) dyscyplinarnego. (k. 43, 58). Złożyła też formalny wniosek o ukaranie jej w trybie art. 335 § 1 k.p.k. karą pieniężną w wysokości 4.000 złotych. (k. 75-76). W konsekwencji PANA w dniu 1 marca 2022 roku skierowała do Sądu Okręgowego w Gliwicach wniosek o wydanie orzeczenia skazującego w trybie art. 335 § 1 k.p.k. Na posiedzeniu przed Sądem Okręgowym w Gliwicach w dniu 5 maja 2022 roku obwiniona podtrzymała swoje wcześniejsze stanowisko i w tym dniu zapadło orzeczenie na mocy którego wymierzono obwinionej karę zgodnie z jej wnioskiem. Sąd Okręgowy w Gliwicach orzeczeniem z dnia 5 maja 2022 roku, sygn. akt IV K 34/22, uznał obwinioną M. M. za winną przewinienia dyscyplinarnego opisanego w części wstępnej orzeczenia z art. 139 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 11 maja 2017 roku o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym i za to na mocy art. 159 ust. 1 pkt 2 i ust. 5 cytowanej ustawy orzekł wobec obwinionej karę pieniężną 4.000 złotych. Powyższe orzeczenie zaskarżył obrońca obwinionej zarzucając naruszenia prawa, tj. przepisu art. 140 ust. 1 ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym w związku z art. 172 ust. 3 pkt 1 wspomnianej ustawy poprzez prowadzenie postępowania i wydanie orzeczenia pomimo, że w związku z tożsamym naruszeniem toczyło się wobec M. M. postępowanie administracyjne, w którym decyzją Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego z dnia 31 grudnia 2021 roku, znak pisma DP.4010.296.292.2021.KM,

orzeczone wobec niej m.in. karę pieniężną w wysokości 8945,00 złotych. W konsekwencji skarżący wniósł o uchylenie zaskarżonego orzeczenia i umorzenie postępowania na podstawie art. 140 w związku z art. 172 ust, 3 pkt 1 wskazanej ustawy. Do odwołania skarżący dołączył odpis Decyzji Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego z dnia 31 grudnia 2021 r., DP.4010.296.2021.KM, na mocy której nałożono na M. M.prowadzącą działalność gospodarczą pod firmą (...), wpisaną na listę firm audytorskich pod numerem (...), karę pieniężną w wysokości 8945 złotych, a to w związku z nieprzestrzeganiem przepisów art. 83 ust 3 pkt 10 i 13 u.b.r. W pisemnej odpowiedzi na odwołanie obrońcy obwinionej Prezes Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego przedstawił szereg argumentów przemawiających za trafnością kwestionowanego przez obronę orzeczenia i w związku z tym wniósł o nie uwzględnienie odwołania i utrzymanie w mocy zaskarżonego orzeczenia Sądu I instancji.

Przechodząc do oceny podniesionego w odwołaniu zarzutu na wstępie należy wyraźnie stwierdzić, że wbrew zarzutom skarżącego **wskazane** w postanowieniu o przedstawieniu zarzutu **naruszenia przepisów Krajowych Standardów Badania (KSB)** w brzmieniu Międzynarodowych Standardów Badania przyjętych uchwałą nr 3430/52a/2019 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 21 marca 2019 r. w sprawie krajowych standardów badania oraz innych dokumentów, z późn. zm. (dalej KSB), **które** następnie powtórzono we wniosku o ukaranie,

a finalnie **znalazły się o opisie czynu przypisanego obwinionej, nie są tożsame z naruszeniami ustawy będącymi podstawą nałożenia kary w postępowaniu administracyjnym.** Przekonuje o tym porównanie opisu czynu przypisanego obwinionej w zaskarżonym orzeczeniu, dotyczącym odpowiedzialności dyscyplinarnej i wskazanych w nim konkretnych naruszeń Krajowych Standardów Badania (KSB), z opisem naruszeń przepisów ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym, które były podstawą wymierzenia kary w postępowaniu administracyjnym. Zupełnie inne kwestie podlegały badaniu w postępowaniu dyscyplinarnym, a inne w postępowaniu administracyjnym. W pierwszym z nich badano naruszenie standardów wykonywania zawodu, w tym krajowych standardów badania, więc obligatoryjnych reguł postępowania określających w jaki sposób biegły rewident powinien się zachować w konkretnych okolicznościach. Natomiast w drugim postępowaniu administracyjnym badano naruszenie przepisów ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich i nadzorze publicznym, tzw. delikty administracyjne. Opisy tych naruszeń zawarte w kwestionowanym orzeczeniu i prawomocnej decyzji administracyjnej wyraźnie wskazują na to, że karę administracyjną nałożono za naruszenie przepisów ustawy, a w postępowaniu dyscyplinarnym karę wymierzono za naruszenia związane z nieprzestrzeganiem standardów wykonywania zawodu, w tym

krajowych standardów badania. Przy czym **postępowanie dyscyplinarne zostało wszczęte w związku z naruszeniami, które nie były i nie mogły być przedmiotem postępowania administracyjnego.** Przypisano obwinionej M. M. naruszenie krajowych standardów badania (KSB), które nie były przedmiotem postępowania administracyjnego. Innymi słowy mówiąc, wskazane w opisie czynu przypisanego obwinionej naruszenia KSB nie są tożsame z naruszeniami ustawy będącymi podstawą nałożenia kary w postępowaniu administracyjnym. Tak więc jedyny zarzut zawarty w odwołaniu obrońcy obwinionej okazał się bezzasadny. Poza tym, powołany w odwołaniu przepis art. 140 ust. 1 ustawy o biegłych rewidentach, wyłącza możliwość wszczęcia i prowadzenia postępowania dyscyplinarnego wobec biegłego rewidenta wpisanego na listę, o której mowa w art. 46 pkt 1 u.b.r. jedynie w zakresie czynów, za które może być nałożona kara administracyjna. Rację ma więc Prezes PANA podkreślając w odpowiedzi na odwołanie, że interpretowanie przepisu art. 140 ust. 1 u.b.r. w ten sposób, że w żadnym przypadku nie można prowadzić postępowania dyscyplinarnego, jeżeli w wyniku kontroli stwierdzono naruszenie ustawy, rozporządzenia oraz krajowych standardów wykonywania zawodu i prowadzone postępowanie administracyjne zakończyło się wydaniem decyzji nakładającej karę na biegłego rewidenta prowadzącego działalność gospodarczą (firmę audytorską) we własnym imieniu i na

własny rachunek prowadziłyby do uznania, że biegły rewident nie poniesie odpowiedzialności za stwierdzone naruszenie standardów wykonywania zawodu, które jednocześnie nie naruszają przepisów ustawy i nie stanowią podstawy do nałożenia kary administracyjnej określonej w art. 183 ust. 1 u.b.r. Warto w tym miejscu podkreślić, odwołując się do argumentacji zawartej w odpowiedzi na odwołanie obrońcy obwinionej sporządzonej przez Prezesa Państwowej Agencji Nadzoru Audytowego, że nałożenie kary administracyjnej nie jest uzależnione od skutków, jakie wywołał delikt administracyjny, a więc odpowiedzialność ma charakter obiektywny, tj. opiera się na fakcie naruszenia obowiązku prawnego. Kara ta jest nakładana na podmiot dopuszczający się deliktu bez związku z jego zawinieniem. Kara administracyjna nie jest więc konsekwencją dopuszczenia się czynu zabronionego, lecz skutkiem zaistnienia stanu niezgodnego z prawem. Natomiast czyny sankcjonowane dyscyplinarnie polegają na nieprzestrzeganiu krajowych standardów wykonywania zawodu, gdy przestrzeganie tych standardów ma na celu należyte wykonanie badania. Tymczasem czyny sankcjonowane administracyjnie polegają na naruszeniu przepisów ustawy lub rozporządzenia nr 537/2014, określających wymagania co do szczegółowości treści sprawozdania z badania, które czasem mogą być skutkiem nieprzestrzegania przez biegłego rewidenta krajowych standardów wykonywania zawodu. Najistotniejsze jednak jest to, że przewinienia dyscyplinarne przypisane obwinionej biegłej rewident M.M. nie mieszczą

<p>się w katalogu przewinień administracyjnych za które została ukarana w postępowaniu administracyjnym. Inaczej mówiąc, przewinienia dyscyplinarne za które została ukarana obwiniona, polegające na naruszeniu Krajowych Standardów Badania nie są tożsame z naruszeniami ustawy za które została ona ukarana w postępowaniu administracyjnym. Z tych wszystkich względów brak było podstaw do uwzględnienia odwołania obrońcy obwinionej i dlatego Sąd Apelacyjny zaskarżone orzeczenie utrzymał w mocy.</p>	
Wniosek	
<p>Wniosek o uchylenie zaskarżonego orzeczenia i umorzenie postępowania na podstawie art. 140 w zw. z art. 172 ust 3 pkt 1 cytowanej ustawy okazał się niezasadny.</p>	<p># zasadny # częściowo zasadny # niezasadny</p>
Zwięźle o powodach uznania wniosku za zasadny, częściowo zasadny albo niezasadny.	
Powody uznania wniosku za niezasadny przedstawiono we wcześniejszej części formularza.	

4. OKOLICZNOŚCI PODLEGAJĄCE UWZGLĘDNIENIU Z URZĘDU	
4.1.	
Zwięźle o powodach uwzględnienia okoliczności	
5. ROZSTRZYGNIĘCIE SĄDU ODWOŁAWCZEGO	

1.7. Utrzymanie w mocy wyroku sądu pierwszej instancji	
5.1.1.	Przedmiot utrzymania w mocy
Sąd Apelacyjny orzeczeniem z dnia 30 grudnia 2022 roku, syg. akt II AKa 311/22, utrzymał w mocy zaskarżone orzeczenie.	
Zwięźle o powodach utrzymania w mocy	
Powody utrzymania w mocy zaskarżonego orzeczenia przedstawiono we wcześniejszej części formularza.	
1.8. Zmiana wyroku sądu pierwszej instancji	
5.2.1.	Przedmiot i zakres zmiany
Zwięźle o powodach zmiany	

1.9. Uchylenie wyroku sądu pierwszej instancji	
1.1.7. Przyczyna, zakres i podstawa prawna uchylenia	
5.3.1.1.1.	# art. 439 k.p.k.
Zwięźle o powodach uchylenia	
5.3.1.2.1.	Konieczność przeprowadzenia na nowo przewodu w całości # art. 437 § 2 k.p.k.
Zwięźle o powodach uchylenia	
5.3.1.3.1.	Konieczność umorzenia postępowania # art. 437 § 2 k.p.k.

Zwięźle o powodach uchylenia i umorzenia ze wskazaniem szczególnej podstawy prawnej umorzenia	
5.3.1.4.1.	# art. 454 § 1 k.p.k.
Zwięźle o powodach uchylenia	
1.1.8. Zapatrywania prawne i wskazania co do dalszego postępowania	
1.10. Inne rozstrzygnięcia zawarte w wyroku	
Punkt rozstrzygnięcia z wyroku	Przytoczyć okoliczności
6. Koszty Procesu	

Punkt rozstrzygnięcia z wyroku	Przytoczyć okoliczności
punkt 2 orzeczenia	Uwzględniając sytuację finansową obwinionej oraz ukaranie jej w postępowaniu administracyjnym Sąd Apelacyjny zwolnił ją od ponoszenia kosztów sądowych postępowania odwoławczego, obciążając nimi Skarb Państwa.

7. PODPIS
SSA Wojciech Kopczyński

1.11. Granice zaskarżenia	
Kolejny numer załącznika	1

Podmiot wnoszący apelację	obrońca obwinionej		
Rozstrzygnięcie, brak rozstrzygnięcia albo ustalenie, którego dotyczy apelacja	orzeczenie Sądu Okręgowego w Gliwicach		
1.3.1. Kierunek i zakres zaskarżenia			
# na korzyść # na niekorzyść	# w całości		
# w części	#	co do winy	
#	co do kary		
#	co do środka karnego lub innego rozstrzygnięcia albo ustalenia		
1.3.2. Podniesione zarzuty			
Zaznaczyć zarzuty wskazane przez strony w apelacji			
#	art. 438 pkt 1 k.p.k. – obraza przepisów prawa materialnego w zakresie kwalifikacji prawnej czynu przypisanego oskarżonemu		
#	art. 438 pkt 1a k.p.k. – obraza przepisów prawa materialnego w innym wypadku niż wskazany w art. 438 pkt 1 k.p.k., chyba że pomimo błędnej podstawy prawnej		

	orzeczenie odpowiada prawu	
#	art. 438 pkt 2 k.p.k. – obraza przepisów postępowania, jeżeli mogła ona mieć wpływ na treść orzeczenia	
#	art. 438 pkt 3 k.p.k. – błąd w ustaleniach faktycznych przyjętych za podstawę orzeczenia, jeżeli mógł on mieć wpływ na treść tego orzeczenia	
#	art. 438 pkt 4 k.p.k. – rażąca niewspółmierność kary, środka karnego, nawiązki lub niesłusznego zastosowania albo niezastosowania środka zabezpieczającego, przypadku lub innego środka	
#	art. 439 k.p.k.	
#	brak zarzutów	
1.4. Wnioski		
#	uchylenie	# zmiana