

Sygn. akt II A Ka 176/21

ORZECZENIE

W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 8 lutego 2022 r.

Sąd Apelacyjny w Warszawie w II Wydziale Karnym w składzie:

Przewodniczący Sędzia Sądu Apelacyjnego Anna Zdziarska

Sędziowie Sądu Apelacyjnego Katarzyna Capałowska

Sądu Okręgowego Paweł Dobosz

Protokolant st. sekr. sąd. Marta Kamińska

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 8 lutego 2021r.

sprawy P. N. ur. (...) w K. syna K. i H. zd. Z.

obwinionego o przewinienie dyscyplinarne z art. 139 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 11 maja 2017r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym

na skutek odwołania obrońcy obwinionego oraz pełnomocnika Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego

od orzeczenia Krajowego Sądu Dyscyplinarnego Polskiej Izby Biegłych Rewidentów z dnia 16 marca 2021r. w sprawie KSD 1271/2018

- 1. zmienia zaskarżone orzeczenie poprzez wyeliminowanie z treści rozstrzygnięcia określenia „Sąd uznał obwinionego za winnego popełnienia zarzucanego mu czynu, przy czym, oceniając całokształt sprawy,”*
- 2. utrzymuje orzeczenie w mocy w pozostałej części,*
- 3. koszty postępowania odwoławczego ponosi Polska Izba Biegłych Rewidentów.*

UZASADNIENIE

UZASADNIENIE		
Formularz UK 2	Sygnatura akt	II A Ka 176/21
Załącznik dołącza się w każdym przypadku. Podać liczbę załączników:	2	
1. CZĘŚĆ WSTĘPNA		

1.1. **Oznaczenie wyroku sądu pierwszej instancji**

Orzeczenie Krajowego Sądu Dyscyplinarnego z 16.03.2021 r. sygn. akt KSD 1271/2018

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

w całości

na niekorzyść

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.	Odwołanie obrońcy obwinionego Obraza przepisów postępowania, mająca wpływ na treść orzeczenia tj. art. 414§1 k.p.k. w zw. z art. 171 pkt 1 u.b.r.	# zasadny # częściowo zasadny # niezasadny
Zwięźle o powodach uznania zarzutu za zasadny, częściowo zasadny albo niezasadny		
<p>Podzielić należy zarzut obrońcy obwinionego według, którego treść rozstrzygnięcia sądu dyscyplinarnego nie znajduje oparcia w obowiązujących przepisach prawa. Istota bowiem zastosowania przepisu art. 17§1 pkt 3 k.p.k. polega na wystąpieniu przeszkody w orzeczeniu o odpowiedzialności karnej (w niniejszej sprawie dyscyplinarnej) osoby wobec, której prowadzone jest postępowanie. Z treści przepisu jasno wynika, że nie wszczyna się postępowania, a wszczęte umarza gdy społeczna szkodliwość czynu jest znikoma. Oznacza to, że nie jest dopuszczalne w takim przypadku uznanie obwinionego za winnego</p>		

popelnienia zarzucanego mu czynu, bo uznanie winy jest stwierdzeniem takiej odpowiedzialności. Nie można natomiast uznać nikogo za winnego popelnienia przewinienia dyscyplinarnego, jeżeli czyn jakiegoś dana osoba miała się dopuścić charakteryzuje się znikomą korporacyjną szkodliwością. Odwołać się w tym zakresie także należy do art. 1 § 2 k.k. w zw. z art. 171 pkt 2 ustawy z 11.05.2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1415 z późn. zm.), zgodnie z którym nie stanowi przestępstwa czyn zabroniony, którego społeczna szkodliwość jest znikoma. Tym samym nie stanowi przewinienia dyscyplinarnego czyn, którego korporacyjna szkodliwość jest znikoma. Jak zaś wynika z art. 1 § 3 k.k. w zw. z art. 171 pkt 2 ww. ustawy nie popelnia przestępstwa (przewinienia dyscyplinarnego) sprawca czynu zabronionego, jeżeli nie można mu przypisać winy w czasie czynu. Winę zatem można przypisać wyłącznie sprawcy przestępstwa, a na gruncie postępowania dyscyplinarnego, sprawcy przewinienia dyscyplinarnego. W treści rozstrzygnięcia Krajowego Sądu Dyscyplinarnego z 16.03.2021 r. zawarta jest więc wewnętrzna sprzeczność, którą należało skorygować.

Wniosek

Uchylenie zaskarżonego orzeczenia i umorzenie postępowania na podstawie art. 17 § 1 pkt 3 k.p.k. w zw. z art. 171 pkt 1 u.b.r.

zasadny
częściowo zasadny
niezasadny

<p>Zwięźle o powodach uznania wniosku za zasadny, częściowo zasadny albo niezasadny.</p>		
<p>Wniosek obrońcy nie zasługiwał jednak na uwzględnienie, ponieważ wydanym orzeczeniem sądu dyscyplinarny umorzył postępowanie, a więc nie było zasadne jeszcze raz jego umarzenie. Należało zaś to rozstrzygnięcie zmienić poprzez wyeliminowanie tego fragmentu rozstrzygnięcia, który pozostawał w sprzeczności z jego istotą o umorzeniu postępowania.</p>		
<p>3.2.</p>	<p>Odwołanie Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego (dalej PANA)</p> <p>Rażące naruszenie prawa procesowego mające wpływ na treść orzeczenia, a to odpowiednio stosowanego art. 344(a) w zw. z art. 314 k.p.k. poprzez niedokonanie przez KSD zwrotu wniosku z 23.11.2020 r. o ukaranie Krajowemu Rzecznikowi Dyscyplinarnemu przy Polskiej Izbie Biegłych Rewidentów w celu uzupełnienia dochodzenia dyscyplinarnego.</p>	<p># zasadny</p> <p># częściowo zasadny</p> <p># niezasadny</p>
<p>Zwięźle o powodach uznania zarzutu za zasadny, częściowo zasadny albo niezasadny</p>		
<p>Zgodnie z art. 14. § 1 k.p.k. w zw. z art. 171 pkt 1 ustawy z 11.05.2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1415 z późn. zm.), wszczęcie postępowania sądowego (dyscyplinarnego) następuje na żądanie uprawnionego oskarżyciela lub innego uprawnionego podmiotu. Oznacza to, że granice skargi określa</p>		

wyłącznie uprawniony podmiot, a w okolicznościach niniejszej sprawy rzecznik dyscyplinarny. Sąd dyscyplinarny co prawda może skorzystać z uprawnienia do przekazania sprawy do uzupełnienia braków dochodzenia dyscyplinarnego, ale wyłącznie w granicach skargi i nie jest uprawniony do nakazania, by skarga została rozszerzona na jeszcze inne czyny niż w skardze określone. Nie występują natomiast podstawy do przekazania sprawy do uzupełnienia braków tego dochodzenia wówczas gdy istnieje wyłącznie konieczność zmiany opisu zarzucanego obwinionemu czynu przez jego uzupełnienie o dodatkowe zachowania podjęte w ramach tego samego przewinienia dyscyplinarnego. W przypadku bowiem złożonych zachowań w ramach jednego czynu może zostać podjętych szereg czynności, które wyczerpywać będą znamiona różnych przepisów (11§2 k.k.), albo stanowić czyn ciągły, który polega na ich podjęciu w krótkich odstępach czasu i w wykonaniu z góry powziętego zamiaru (art. 12§1 k.k.). Przy zachowaniu tożsamości czynu można swobodnie zmieniać w jego opisie okoliczności jego popełnienia. Gdyby zatem chodziło wyłącznie o konieczność wydania postanowienia o uzupełnieniu postanowienia o przedstawieniu zarzutu poprzez zmianę opisu zarzucanego obwinionemu czynu, to nie mógłby to być powód przekazania sprawy rzecznikowi dyscyplinarnemu do uzupełnienia braków dochodzenia dyscyplinarnego, ponieważ taka zmiana, przy zachowaniu tożsamości czynu, mogłaby zostać dokonana przez sąd dyscyplinarny. Odwołujący zresztą stara się w odwołaniu wykazać, że pierwotnie

postawiony obwinionemu zarzut oraz zarzut z wniosku o ukaranie stanowią ten sam czyn, bo dotyczą badania przez biegłego rewidenta sprawozdania finansowego. Jeżeli jednak byłby to ten sam ontologicznie czyn to nie byłoby potrzeby uzupełniania dochodzenia dyscyplinarnego.

Błędnie jednak odwołujący zakłada, że dwa zachowania określone w pierwotnym postanowieniu o przedstawieniu zarzutów, polegające na niezachowaniu dostatecznego zawodowego sceptycyzmu przy akceptacji wyceny bilansowej nieruchomości rolnych oraz braku wskazania gdzie w sprawozdaniu finansowym można znaleźć odpowiednie ujawnienia opisane w paragrafie objaśniającym opinię, stanowią jeden czyn. Rzeczywiście do zachowań takich miało dojść przy okazji badania przez obwinionego sprawozdania finansowego. Badanie sprawozdania finansowego jest jednak procesem złożonym intelektualnie w ramach, którego podejmuje się szereg czynności mających na celu wykonanie takiego zadania. Zachowania, jakie jednak pierwotnie zarzucono obwinionemu to zachowania, które mają charakter nieumyślny. Odwołując się do treści art. 9 § 2 k.k. w zw. z z art. 171 pkt 2 ustawy z 11.05.2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1415 z późn. zm.) stwierdzić należy, że obwinionemu zarzucono, iż nie zachował on ostrożności wymaganej w danych okolicznościach. Obwiniony po pierwsze miał obowiązek zachować zawodowy sceptycyzm przy ocenie wyceny bilansowej nieruchomości rolnych, a po drugie miał obowiązek wskazać w objaśnieniu

zawartym w opinii dotyczącej sprawozdania finansowego gdzie w sprawozdaniu finansowym można znaleźć odpowiednie ujawnienia opisane w paragrafie objaśniającym opinię. Były to dwa odrębne zachowania. Pierwsze poprzedzało drugie i doszło do nich niezależnie od siebie, bo brak odpowiednich referencji nie było skutkiem, ani następstwem określonej oceny zaprezentowanej przez biegłego rewidenta wyceny bilansowej nieruchomości rolnych. Oba zachowania zresztą miały polegać na zaniechaniu właściwego wywiązania się z nałożonych na rewidenta odmiennych obowiązków, a do realizacji, których miało dojść w różnym czasie, na różnych etapach procesu badania sprawozdania finansowego. Nie było to zatem jedno zachowanie, które w ramach art. 11 § 2 k.k. mogłoby wyczerpywać znamiona różnych przepisów, ale odrębne czyny popełnione przez zaniechanie, które wyczerpywały znamiona różnych przewinień dyscyplinarnych. W związku z tym, że były to zachowania nieumyślne nie można było też do nich zastosować art. 12 § 1 k.k., bo przepis ten określający czyn ciągły ma zastosowanie jedynie do zachowań umyślnych. Przewiduje on bowiem możliwość uznania za jeden czyn różnych zachowań, ale podjętych w wykonaniu z góry powziętego zamiaru, który należy rozumieć zgodnie z treścią art. 9 § 1 k.k., definiującego umyślność. Nie można popełnić czynu ciągłego, na który miałyby się składać zachowania nieumyślne, bo wówczas należałoby przyjąć, że sprawca chciał, albo godził się na podjęcie takich zachowań, co sprzeczne byłoby z istotą nieumyślności.

Czynności procesowe podjęte przez rzecznika dyscyplinarnego rzeczywiście odbiegały od pewnych standardów ukształtowanych na gruncie postępowania karnego w praktyce organów ścigania. Opis zachowań zarzucanych obwinionemu w postanowieniu o przedstawieniu zarzutów powinien zostać skonkretyzowany w dwóch odrębnych jednostkach redakcyjnych w tej części postanowienia, w której opisywane są zarzucane obwinionemu czyny, a nie w uzasadnieniu postanowienia. Rzeczywiście ma rację również odwołujący, że rzecznik dyscyplinarny dokonał nieznannej czynności procesowej w postaci uchylenia jednego z zarzutów. Nie byłaby jednak w świetle dokonanych rozważań prawidłową czynnością zmiana postanowienia o przedstawieniu zarzutów poprzez wyeliminowanie jednego z przewinień dyscyplinarnych, ponieważ jak wskazano były to dwa odrębne zachowania. Wydając postanowienie o przedstawieniu zarzutów rzecznik dyscyplinarny określił przedmiot dochodzenia dyscyplinarnego składający się faktycznie z dwóch różnych zachowań. Jeżeli zatem uznał, że obwiniony jednego z nich się nie dopuścił to na podstawie art. 17 § 1 pkt 1 albo 2 k.p.k. powinien postępowanie w tym zakresie umorzyć, a nie uchylać zarzut w tym zakresie, bo dla takiej czynności nie ma podstawy prawnej. W przypadku natomiast umorzenia postępowania stworzona zostałaby możliwość zaskarżenia takiego rozstrzygnięcia i na tym etapie można byłoby kwestionować okoliczności dotyczące niezachowania przez obwinionego zawodowego

<p>sceptycyzmu. Z uwagi na zasadę skargowości i skierowanie do sądu dyscyplinarnego wniosku o ukaranie obejmującego wyłącznie jeden czyn kwestie te pozostawały poza przedmiotem procesu i przed sądem dyscyplinarnym i przed sądem apelacyjnym jako sądem odwoławczym.</p>	
<p>3.3.</p>	<p>Rażące naruszenie prawa procesowego mające wpływ na treść orzeczenia, a to odpowiednio stosowanych art. 4 w zw. z art. 7 oraz art. 410 k.p.k. poprzez dowolną, a nie swobodną, ocenę materiału dowodowego w zakresie wyników kontroli doraźnej nr 2018/2019/001 Krajowej Komisji Nadzoru w firmie (...) spółka z ograniczoną odpowiedzialnością sp.k.</p> <p>Błąd w ustaleniach faktycznych przyjętych za podstawę orzeczenia i mający wpływ na jego treść, polegający na nieprawidłowej ocenie stopnia społecznej szkodliwości czynu obwinionego, a tym samym błędnego przyjęcia, że w sprawie zachodzi przesłanka do umorzenia postępowania z art. 17 § 1 pkt 3 k.p.k.</p>
<p>Zwięźle o powodach uznania zarzutu za zasadny, częściowo zasadny albo niezasadny</p>	
<p>Oba zarzuty należało ocenić łącznie, bo faktycznie, pomimo odmiennej perspektywy, sprowadzały się one do kontestowania zastosowania art. 17 § 1 pkt 3 k.p.k. Oba jednak zarzuty są niezasadne, ponieważ stanowią one pochodną pierwszego już omówionego. Odwołujący bowiem konsekwentnie kwestionując prawidłowość postępowania sądu dyscyplinarnego</p>	

negował dopuszczalność ograniczenia rozstrzygnięcia tego sądu wyłącznie do jednego z postawionych obwinionemu zarzutów. Jak wskazano z uwagi na zasadę skargowości oraz charakter pierwotnie stawianych obwinionemu zarzutów sąd dyscyplinarny nie miał prawa rozpoznać sprawy w szerszym zakresie niż określony we wniosku o ukaranie. W konsekwencji wywody odwołującego dotyczące społecznej szkodliwości czynu okazały się całkowicie chybione jeżeli powodem uznania takiej szkodliwości za wyższą niż znikoma było odwołanie się do okoliczności związanych z brakiem zachowania przez obwinionego zawodowego sceptycyzmu. Jedynie bowiem uwagi dotyczące tego przewinienia mogłyby uzasadniać odmienną ocenę korporacyjnej szkodliwości zachowania obwinionego. W tym zakresie jednak okoliczności te pozostawały z przyczyn opisanych poza przedmiotem postępowania.

W tej części natomiast w jakiej odwołujący podjął próbę zanegowania ustaleń sądu dyscyplinarnego dotyczących znikomej społecznej szkodliwości czynu, jaki został obwinionemu zarzucony we wniosku o ukaranie, stwierdzić należy, że okazały się one nieskuteczne. Podzielić należy stanowisko sądu pierwszej instancji, z którego wynikało, że brak wskazania, w których pozycjach sprawozdania finansowego zostały ujawnione informacje odnoszące się do treści objaśnienia, nie mogło spowodować braku możliwości odnalezienia w sprawozdaniu takich właśnie treści. Obowiązek zamieszczenia odpowiednich referencji ma charakter wyłącznie techniczny i

nie wpływa na ocenę rzetelności przeprowadzonego badania sprawozdania. Nie niesie za sobą zatem żadnych negatywnych skutków z perspektywy celu jakim była analiza sprawozdania finansowego. Zaznaczyć też należy, że takie zachowanie miało charakter nieumyślny, a obwiniony przyznał swój błąd, co pozwoli na wyeliminowanie takich uchybień w przyszłości. Mając na uwadze kwantyfikatory społecznej szkodliwości z art. 115 § 2 k.k. podzielić należy stanowisko o znikomej korporacyjnej szkodliwości zachowania obwinionego, a tym samym o zasadności rozstrzygnięcia dotyczącego umorzenia postępowania dyscyplinarnego wobec niego prowadzonego.

Wniosek

Uchylenie zaskarżonego orzeczenia i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Krajowemu Sądowi Dyscyplinarnemu przy Polskiej Izbie Biegłych rewidentów.

zasadny
częściowo zasadny
niezasadny

Zwięźle o powodach uznania wniosku za zasadny, częściowo zasadny albo niezasadny.

Zarzuty odwołania ocenione zostały jako niezasadne, a w konsekwencji wnioski na ich podstawie wyprowadzone również uznane zostały za niezasadne.

4. OKOLICZNOŚCI PODLEGAJĄCE UWZGLĘDNIENIU Z URZĘDU

4.1.

Zwięźle o powodach uwzględnienia okoliczności	
5. ROZSTRZYGNIĘCIE SĄDU ODWOŁAWCZEGO	
1.7. <u>Utrzymanie w mocy wyroku sądu pierwszej instancji</u>	
5.1.1.	Przedmiot utrzymania w mocy
Orzeczenie zostało utrzymane w mocy w tej części, w jakiej nie zostało zmienione.	
Zwięźle o powodach utrzymania w mocy	
Zarzuty i wnioski odwołań okazały się nieskuteczne dla zmiany orzeczenia sądu dyscyplinarnego w szerszym zakresie.	
1.8. <u>Zmiana wyroku sądu pierwszej instancji</u>	
5.2.1.	Przedmiot i zakres zmiany
Sąd odwoławczy zmienił zaskarżone orzeczenie poprzez wyeliminowanie z treści rozstrzygnięcia określenia „Sąd uznał obwinionego za winnego popełnienia zarzucanego mu czynu, przy czym, oceniając całokształt sprawy,”.	
Zwięźle o powodach zmiany	
Zamieszczenie w treści rozstrzygnięcia sądu dyscyplinarnego powyższego zwrotu było sprzeczne z orzeczeniem o umorzeniu postępowania i dlatego zachodziła konieczność jego wyeliminowania.	

1.9. <u>Uchylenie wyroku sądu pierwszej instancji</u>	
1.1.7. <u>Przyczyna, zakres i podstawa prawna uchylecia</u>	

5.3.1.1.1.		# art. 439 k.p.k.
Zwiężle o powodach uchylenia		
5.3.1.2.1.	Konieczność przeprowadzenia na nowo przewodu w całości	# art. 437 § 2 k.p.k.
Zwiężle o powodach uchylenia		
5.3.1.3.1.	Konieczność umorzenia postępowania	# art. 437 § 2 k.p.k.
Zwiężle o powodach uchylenia i umorzenia ze wskazaniem szczególnej podstawy prawnej umorzenia		
5.3.1.4.1.		# art. 454 § 1 k.p.k.
Zwiężle o powodach uchylenia		
1.1.8. Zapatrywania prawne i wskazania co do dalszego postępowania		
1.10. <u>Inne rozstrzygnięcia zawarte w wyroku</u>		
Punkt rozstrzygnięcia z wyroku	Przytoczyć okoliczności	
6. Koszty Procesu		

Punkt rozstrzygnięcia z wyroku	Przytoczyć okoliczności
3	Na podstawie art. 168 ust. 1 ustawy z z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich

oraz nadzorze publicznym koszty postępowania odwoławczego ponosi Polska Izba Biegłych Rewidentów.

7. PODPIS

Katarzyna Capałowska Anna Zdziarska Paweł Dobosz

1.11. <u>Granice zaskarżenia</u>			
Kolejny numer załącznika	1		
Podmiot wnoszący apelację	obrońca obwinionego		
Rozstrzygnięcie, brak rozstrzygnięcia albo ustalenie, którego dotyczy apelacja	całość rozstrzygnięcia		
<u>1.3.1. Kierunek i zakres zaskarżenia</u>			
# na korzyść # na niekorzyść	# w całości		
# w części	#	co do winy	
#	co do kary		
#	co do środka karnego lub innego rozstrzygnięcia albo ustalenia		
<u>1.3.2. Podniesione zarzuty</u>			
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, przepadku lub innego środka	
#	art. 439 k.p.k.	
#	brak zarzutów	
<u>1.4. Wnioski</u>		

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

1.12. <u>Granice zaskarżenia</u>			
Kolejny numer załącznika	2		
Podmiot wnoszący apelację	Polska Agencja Nadzoru Audytowego		
Rozstrzygnięcie, brak rozstrzygnięcia albo ustalenie, którego dotyczy apelacja	całość rozstrzygnięcia		
1.3.1. <u>Kierunek i zakres zaskarżenia</u>			
# 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. <u>Podniesione zarzuty</u>			
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, przepadku lub innego środka	
#	art. 439 k.p.k.	
#	brak zarzutów	
<u>1.4. Wnioski</u>		
#	uchylenie	# zmiana