

*Sygn. akt II AKa 231/20*

## WYROK

W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

*Dnia 22 kwietnia 2021 roku*

*Sąd Apelacyjny w Warszawie w II Wydziale Karnym w składzie:*

*Przewodniczący: Sędzia SA Anna Kalbarczyk (spr.)*

*Sędziowie: SA Dorota Tyrała*

*SA Dorota Radlińska*

*Protokolant: Joanna Zdanowska*

*przy udziale prokuratora 22 kwietnia 2021 roku*

*sprawy:*

1. *T. B. z d. W., córki F. i M. z d. P., ur. (...) w M.,*

*oskarżonej o czyn z art. 77 ust. 1 ustawy o rachunkowości z dnia 29 września 1994 roku i inne*

2. *K. przybył, syna S. i A. z d. C., ur. (...) w W.*

*oskarżonego o czyn z art. 271 § 1 k.k. i inne*

3. *M. T., z d. T., córki S. i J. z d. D., ur. (...) w W.*

*oskarżonej o czyn z art. 271 § 1 k.k. i inne*

4. *Z. M., syna B. i E. z d. K., ur. (...) w Ł.*

*Oskarżonego o czyn z art. 271 § 1 k.k. i inne*

5. *A. B., z d. Opieka, córki T. i B. z d. P., ur. (...) w D.*

*oskarżonej o czyn z art. 271 § 1 k.k. i inne*

*na skutek apelacji wniesionej przez prokuratora*

*od wyroku Sądu Okręgowego w Warszawie*

*z dnia 1 lutego 2019 roku, sygn. akt VIII K 350/12*

1. *utrzymuje w mocy wyrok w zaskarżonej części;*

2. *koszty za postępowanie odwoławcze ponosi Skarb Państw.*

## UZASADNIENIE

UZASADNIENIE	
--------------	--

Formularz UK 2	Sygnatura akt	<b>II AKa 231/20</b>
Załącznik dołącza się w każdym przypadku. Podać liczbę załączników:	1	
1. CZĘŚĆ WSTĘPNA		

1.1. Oznaczenie wyroku sądu pierwszej instancji

**Wyrok Sądu Okręgowego w Warszawie z dnia 1 lutego 2019 roku, sygn. akt VIII K 350/12 w sprawie T. B., K. P., M. T.,**

**Z. M., A. B..**

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

1.3.1. Kierunek i zakres zaskarżenia

# na korzyść

**# na niekorzyść**

**# w całości co do wyżej wymienionych oskarżonych**

# w części	#	co do winy
#	co do kary	
#	co do środka karnego lub innego rozstrzygnięcia albo ustalenia	
<b>1.3.2. Podniesione zarzuty</b>		
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	
#	<b>art. 438 pkt 2 k.p.k. – obraza przepisów postępowania, jeżeli mogła ona mieć wpływ na treść orzeczenia</b>	
#	<b>art. 438 pkt 3 k.p.k. – błąd w ustaleniach faktycznych przyjętych za podstawę orzeczenia, jeżeli mógł on mieć wpływ na treść tego orzeczenia</b>	
#	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

Sąd odwoławczy nie przeprowadzał postępowania dowodowego.

#### 3. STANOWISKO SĄDU ODWOŁAWCZEGO WOBEC ZGŁOSZONYCH ZARZUTÓW i wniosków

Lp.	Zarzut	
I.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• obraza art. 196 § 3 k.p.k. i art. 201 k.p.k. w zw. z art. 7 k.p.k. mająca wpływ na treść orzeczenia oraz skutkująca błędem w ustaleniach faktycznych przyjętych za podstawę orzeczenia, który miały wpływ na treść orzeczenia, poprzez niepowołanie innego biegłego w przypadku gdy na skutek przedstawienia przez obrońcę opinii prywatnej w zgromadzonym w sprawie materiale wystąpiły sprzeczności pomiędzy opinią biegłego sądowego a opinią prywatną i dopuszczenie A. Z. (1), która przygotowywała opinię prywatną, do udziału w charakterze biegłego, a</li> </ul>	# zasadny # częściowo zasadny # <b>niezasadny</b>

	<p>w konsekwencji oparcie rozstrzygnięcia wyłącznie na treści opinii biegłej A. Z. (1), z pominięciem opinii biegłej J. S. i naruszenie tym samym normy nakazującej kształtowanie przekonania organu procesowego na podstawie przeprowadzonych dowodów, ocenianych swobodnie z uwzględnieniem zasad prawidłowego rozumowania oraz wskazań wiedzy i doświadczenia życiowego, co skutkowało nieprawidłowym przyjęciem, że oskarżeni T. B., K. P., M. T., Z. M. i A. B. nie dopuścili się zarzucanych im czynów w sytuacji, gdy zebrane dowody, w tym opinia biegłego sądowego J. S. przemawiają na niekorzyść oskarżonych.</p>	
	<p>Zwięźle o powodach uznania zarzutu za zasadny, częściowo zasadny albo niezasadny</p>	
<p>1. Analiza wyroku sądu pierwszej instancji, w odniesieniu do argumentacji przedstawionej w apelacji wskazuje, że prokurator bardzo wybiórczo podszedł do zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego. Wskazał na dowody pozornie świadczące o popełnieniu czynu zabronionego, ignorując całkowicie te, które świadczyły na korzyść oskarżonych.</p> <p>2. Wbrew zarzutom apelacji, sąd pierwszej instancji ocenił wszystkie dowody w sposób swobodny, z uwzględnieniem zasad prawidłowego rozumowania oraz wskazań wiedzy i doświadczenia życiowego, a w następstwie tak dokonanej oceny prawidłowo ustalił stan faktyczny. Rację ma sąd meriti,</p>		

że postępowanie karne w zakresie czynów zarzucanych T. B., K. P., M. T., Z. M. nie dowiodło ich winy.

3. Podstawę wszelkich rozstrzygnięć powinny stanowić prawdziwe ustalenia faktyczne, co w postępowaniu sądowym jest osiągalne tylko wtedy, gdy przedmiotem zainteresowania sądu jest cały materiał dowodowy, na podstawie którego można dowieść, że osoba oskarżona wypełniła znamiona zarzucanego jej czynu zabronionego.

4. Analiza całości materiału dowodowego jest nie tylko obowiązkiem orzekającego sądu, ale także prokuratora, wszak działa on w interesie społecznym. Tym samym winien wszystkie dowody traktować jako całość, a nie skupiać się na tych mogących świadczyć o popełnieniu czynu zabronionego i jedynie na nich konstruować swoją argumentację. Natomiast uzasadnienie apelacji wskazuje, że oskarżyciel publiczny zdaje się nie dostrzegać szeregu dowodów wskazujących na niepopelnienie zarzucanych czynów, a i niektóre z nich traktuje w sposób subiektywny i ukierunkowany.

5. Wbrew twierdzeniom prokuratora sąd nie dopuścił się obrazy ani art. 196 § 3 k.p.k., ani art. 201 k.p.k. w zw. z art. 7 k.p.k. Również wbrew twierdzeniom prokuratora obie opinie zostały sporządzone przez biegłe sądowe, to jest osoby wpisane na listę prowadzoną przez Prezesa Sądu Okręgowego w Warszawie.

6. Nie doszło do naruszenia art. 410 k.p.k., gdyż sąd nie pominął opinii biegłej J. W. (poprzednio W. – S.). Faktem jest, że opinia tej biegłej została uznana w toku

postępowania sądowego za opinię niepełną, tym samym prawidłowo nie mogła stanowić podstawy ustaleń faktycznych.

7. Prokurator pomija to, że biegła W. wydając opinię pisemną nie dysponowała całością akt sprawy, co wynika wprost nie tylko z tej opinii, ale także z opinii ustnej. Sama biegła na rozprawie stwierdziła, że wniosków z jej opinii pisemnej nie można traktować w sposób kategoriyczny, gdyż nie wszystkie dokumenty zostały jej udostępnione, tym samym w opracowaniu może brakować pewnych informacji.

8. Biegła W. na rozprawie w pierwszej kolejności zaznaczyła, że sporządzając opinię pisemną korzystała z wyjaśnień i zeznań składanych w sprawie, sama nie poszukiwała podmiotów, których faktury były kwestionowane i kontrolowała wyłącznie spółkę (...). Nie będąc znawcą od strony technicznej oferowanych usług badała samą procedurę, ustalając w jaki sposób, na jakich zasadach i w jakiej cenie tego typu usługi są oferowane przez inne firmy. Podając dane porównawcze, zarówno ona jak i jej asystentka robiły rozeznanie opierając się na danych porównawczych z ulotek reklamowych i z Internetu. Biegła nie pamiętała kryteriów według których wybierała dane do porównania. Oceniała wyłącznie poprawność procedur obowiązujących w U., nie zajmowała się badaniem firmy (...). Biegła zauważyła, że w czasie opiniowania pisemnego bazowała na zapisach w księgach U., a nie na dokumentach. Dopiero w toku postępowania sądowego otrzymała wgląd w dokumentację znajdującą się w aktach sprawy. Jak sama

uznała, z tego powodu mogło brakować pewnych informacji w opracowaniu przygotowanym w postępowaniu przygotowawczym. Podkreśliła, że nie dysponowała potwierdzeniem od kontrahentów wykonania usług, a sama takich działań nie podejmowała. Co więcej biegła W. nie umiała wyjaśnić, na jakiej podstawie stwierdziła, że główna księgowa miała obowiązek akceptowania faktur (opinia ustna na rozprawie w dniu 13 lipca 2017 roku, k. 12909–12911).

9. Mając takiej treści oświadczenie biegłej sąd pierwszej instancji słusznie nie opierał swoich ustaleń na podstawie jej opinii złożonej w toku postępowania przygotowawczego. Prokurator nie podniósł żadnej argumentacji kwestionującej taką ocenę sądu i stanowiska tego w żaden sposób nie zakwestionował.

10. Sąd nie uznał także, by w obu opiniach wystąpiły rozbieżności (str. 5 apelacji). Jak wynika z uzasadnienia sądu uznano, że opinia biegłej A. Z. (1) nie stanowi polemiki z opinią J. W. i opracowanym przez nią dokumentem zatytułowanym „Analiza finansowa wybranych zagadnień finansowych (...) Sp. z o.o.”, która została sporządzona w postępowaniu przygotowawczym. Jak już wcześniej wskazano opinia biegłej W. była niepełna, nie mogła zatem stanowić pełnowartościowego dowodu, a tylko w takiej sytuacji możnaby konfrontować obie opinie pod kątem istniejących rozbieżności. Prokurator zauważył w apelacji, że opinia biegłej W. „wymagała stosownego uzupełnienia” (strona 10 apelacji), tym samym nie wiadomo z jakich powodów wymaga konfrontacji obu opinii.



11. Biegła W. na rozprawie głównej w dniu 6 lipca 2017 roku podała, że nie wykonuje już zawodu biegłego rewidenta od sześciu lat, jest na emeryturze i „wyszła z obiegu” (k. 12883). Nie było zatem możliwości uzupełnienia jej opinii, stąd prawidłową była decyzja sądu o powołaniu innego biegłego. Tym samym nie doszło do naruszenia art. 201 k.p.k. który stanowi, że jeżeli opinia jest niepełna lub niejasna albo gdy zachodzi sprzeczność w samej opinii lub między różnymi opiniami w tej samej sprawie, można wezwać ponownie tych samych biegłych lub powołać innych.

12. Nie doszło również do obrazy art. 196 § 3 k.p.k., czyli konieczności powołania innego biegłego aniżeli biegła A. Z. (1). Konsekwencją sięgnięcia przez sąd po unormowanie z art. 196 § 3 k.p.k. jest ujawnienie się obiektywnych powodów osłabiających zaufanie do wiedzy lub bezstronności biegłego. Nie są natomiast takimi powodami wątpliwości prokuratora, jak i innej strony postępowania.

13. Pozaprosowe zajęcie stanowiska nie jest okolicznością z góry wyłączającą biegłą z opiniowania w sprawie. Muszą zaistnieć uprawdopodobnione okoliczności, w świetle których powstaną realne wątpliwości co do wiedzy albo co do bezstronności biegłego. Za powody „istniejące obiektywnie” należy uznać takie, które nie polegają na osobistych odczuciach strony lub organu procesowego, lecz opierają się na faktach możliwych do sprawdzenia i ustalenia. Jeżeli przyjąć, że w stosunku do biegłego istnieje domniemanie jego fachowości, rzetelności i obiektywizmu, to jego obalenie

musi mieć podstawę dowodową pozwalającą wykazać nietrafność domniemania w konkretnym wypadku. Taką podstawę mogą tworzyć przykładowo wypowiedzi biegłego zawarte w opinii bądź składane poza nią, wskazujące na kierunkowe nastawienie biegłego do sprawy lub uprzedzenie wobec jednej ze stron, jednostronność opinii, ujawnione w opinii lub w toku przesłuchania braki wiedzy albo udział w czynnościach skierowanych przeciwko oskarżonemu. Nie chodzi jednak w takich wypadkach o „pozory” bezstronności, lecz co najmniej o uzasadnione podejrzenie jej braku (A. Gaberle: Dowody w sądowym procesie karnym. Teoria i praktyka, Warszawa 2010, s. 206).

14. Prokurator opiera wątpliwości osłabiające zaufanie do bezstronności biegłej Z. z wydaniem przez nią opinii prywatnej. Sąd w postanowieniu o oddaleniu wniosku prokuratora o wyłączenie biegłej (k. 13092v–13095) wskazał, z jakich powodów ten fakt nie wskazuje na wątpliwości co do bezstronności A. Z. (1), czego prokurator w apelacji nie zakwestionował.

15. Wskazanie przez prokuratora jednostronnych podglądów piśmiennictwa dotyczących złożenia opinii prywatnej, a następnie powołania osoby opiniującej w charakterze biegłego przez organ procesowy nie może odnieść oczekiwanego skutku w postaci uznania wątpliwości co do bezstronności biegłej. Sam prokurator dostrzega bowiem, że przepisy prawa nie zakazują powoływania w charakterze biegłego osoby, która wydała opinię prywatną. Zauważa również, że ocena tak winna być dokonana każdorazowo na kanwie

konkretnego przypadku. Takiej jednak analizy, umotywowanej merytorycznymi argumentami próżno szukać w treści apelacji. Stwierdzenie, że opinia A. Z. (1) nie jest sprzeczna z uprzednio wydaną przez nią opinią, bądź też wydanie innej opinii podważałoby jej autorytet nie spełnia kryteriów merytorycznego podważenia treści opinii. Taka uproszczona argumentacja nie może odnieść oczekiwanego skutku w postaci uznania zasadności zarzutu apelacyjnego.

16. Prokurator stawiając zarzut naruszenia art. 201 k.p.k., czy też art. 196 § 3 k.p.k. winien dowieść, że opinia A. Z. (1), wydana już po jej powołaniu w charakterze biegłego jest niepełna, niejasna, albo sprzeczna wewnętrznie i zachodzą obiektywne wątpliwości do bezstronności biegłej, a tego nie uczyniono.

17. Przypomnieć należy, że w momencie powołania osoby mającej wiedzę specjalną w charakterze biegłego opiniuje ona pod rygorem odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywej opinii a charakter w jakim występuje jest całkowicie odmienny od wcześniejszego.

18. A. Z. (1) jest biegłą sądową z zakresu ekonomii oraz rachunkowości, w tym rachunkowości zarządczej wpisaną na listę Sądu Okręgowego w Warszawie. W postępowaniu nie ujawniły się żadne okoliczności o braku stosownych kwalifikacji zawodowych po stronie biegłej, bądź też jej ukierunkowanego nastawienia do sprawy z uwagi na wydanie wcześniejszej opinii.

19. Wobec tego, że prokurator, za wyjątkiem podkreślenia, że biegła A. Z. (1) wydała opinię prywatną w żaden sposób nie dowiódł że istnieją jakiegokolwiek wątpliwości co do jej bezstronności nie doszło do naruszenia art. 196 § 3 k.p.k.

20. Sąd słusznie uznał opinię biegłej A. Z. (1) za pełną, jasną i bezsprzeczną, tym samym prawidłowo oparł ustalenia faktyczne, między innymi, na jej treści.

Lp.	Zarzut	
II.	<ul style="list-style-type: none"><li>• obraza art. 424 § 1 pkt 2 k.p.k. poprzez niewyjaśnienie podstawy prawnej wyroku w zakresie czynu z art. 18 § 3 k.k. w zw. z art. 276 k.p.k.</li></ul>	# zasadny # częściowo zasadny # <b>niezasadny</b>
Zwięźle o powodach uznania zarzutu za zasadny, częściowo zasadny albo niezasadny		
1. Na wstępie podnieść należy, że skuteczność zarzutu obrazy przepisu postępowania, jest warunkowana wykazaniem możliwego wpływu uchybienia na treść orzeczenia, w tym przypadku wyroku. Nie sposób ustalić w jaki sposób uzasadnienie, które zostało sporządzone później mogło wpływać na wcześniej wydany wyrok.		
2. Kontroli odwoławczej podlega wyrok, co odbywa się poprzez konfrontację jego treści z zebrany w sprawie materiałem dowodowym, pod kątem zarzutów apelacyjnych. Samo uzasadnienie jako część sprawozdawcza, nie rozstrzygająca, jest elementem pomocniczym i nie wiążącym, a niezadowolony strony		

postępowania z jego treści nie może wpływać na ocenę słuszności rozstrzygnięcia.

3. Ponadto w zakresie tego zarzutu nie sposób podążyć za tokiem myślenia prokuratora, który zarzuca obrazę wyżej wymienionego przepisu poprzez niewyjaśnienie podstawy prawnej wyroku w zakresie czynu z art. 18 § 3 k.k. w zw. z art. 276 k.p.k.

4. O ile prokurator zarzucił T. B. popełnienie przestępstwa z art. 18 § 3 k.k. w zw. z art. 276 k.k., o tyle próżno szukać w wyroku uznania oskarżonej za winną jego popełnienia, nie doszło zatem do przypisania jej tego czynu, a tak argumentuje oskarżyciel.

5. Skoro oskarżona została uniewinniona od popełnienia zarzucanego sąd nie był zobligowany do wyjaśnienia podstawy prawnej wyroku. Jedynie w przypadku wyroku skazującego sąd ma obowiązek dokładnego określenia przypisanego oskarżonemu czynu oraz podania jego kwalifikacji prawnej – art. 413 § 2 pkt 1 k.p.k. Z tym obowiązkiem skorelowany jest obowiązek wyjaśnienia tejże kwalifikacji w uzasadnieniu.

6. Prokurator sam sobie zaprzecza z jednej strony wskazując, że sąd nie uzasadnił „podstawy prawnej wydanego wyroku w zakresie czynu z art. 18 § 3 k.k. w zw. z art. 276 k.k. przypisanego T. B.” (strona 12 apelacji), by w następnym akapicie wskazać, że nastąpił „brak wyjaśnienia podstawy prawnej uniewinnienia T. B. od zarzutu popełnienia czynu z art. 18 § 3 k.k. w zw. z art. 276 k.k.” (strona 13 apelacji).

7. Tym samym tak sformułowany zarzutu jest alogiczny i nie sposób się do niego odnieść.

Lp.	Zarzut	
II.	<ul style="list-style-type: none"><li>• błąd w ustaleniach faktycznych przyjętych za podstawę orzeczenia mający wpływ na treść orzeczenia poprzez przyjęcie, że oskarżona T. B. wykonywała jedynie polecenia zlecane jej przez W. F. i z uwagi na odczuwaną przez nią obawę przed ewentualnymi negatywnymi konsekwencjami związanymi z pracą nie ponosi odpowiedzialności za żadne podejmowane przez siebie czynności, w tym ewentualną realizację znamion przestępstw zarzucanych jej w akcie oskarżenia.</li></ul>	# zasadny # częściowo zasadny <b># niezasadny</b>
Zwięźle o powodach uznania zarzutu za zasadny, częściowo zasadny albo niezasadny		
<p>1. Nie jest prawdą, że w toku postępowania sąd ustalił, że oskarżona T. B. nie ponosi odpowiedzialności za żadne podejmowane przez siebie czynności. Sąd uznał, że nie ponosi odpowiedzialności karnej za zarzucane jej przez prokuratora przestępstwa, co stanowi znaczącą różnicę.</p> <p>2. Wydźwięk uzasadnienia wyroku jakiego dopatrył się prokurator „lektura uzasadnienia wyroku (...) może prowadzić do wrażenia, że ...” (strona 13 apelacji) nie ma żadnego merytorycznego przełożenia na ocenę materiału</p>		

dowodowego. Po raz kolejny należy podkreślić, że podstawę wszelkich ustaleń są dowody zgromadzone i ujawnione w toku postępowania sądowego. Stwierdzenie winy osoby postawionej pod zarzutem popełnienia przestępstwa nie opiera się na żadnych wrażeniach, czy sugestiach.

3. Kierownikiem jednostki odpowiedzialnym za wypełnianie obowiązków z zakresu rachunkowości w spółce (...) był zarząd spółki, to jest J. O. i W. F.. Stanowisko głównej księgowej, które zajmowała T. B., nie było stanowiskiem samodzielnym. Zgodnie z kartą służbową główna księgowa podlegała wiceprezesowi zarządu i dyrektorowi naczelnemu, to jest W. F..

4. Faktem jest, że w maju 2007 roku T. B. na żądanie W. F. przekazała jej dokumenty księgowe spółki w oryginale, a dokumenty te nie zostały zwrócone. Wśród nich znajdowały się faktury wystawione przez (...), PUP Komfort, (...), P., przedsiębiorstwo prowadzone przez M. J. i A. P.. Niemniej jednak samo przekazanie tychże faktur W. F. nie może być automatycznie uznane za pomocnictwo w ukryciu dokumentów. Udowodnić bowiem należy zamiar popełnienia przestępstwa, czego nie dowiedziono. Prawidłowo ustalono natomiast, że dokumenty te zostały przekazane na wyraźne żądanie W. F., która była bezpośrednią przełożoną oskarżonej i z racji pełnionej funkcji osobą odpowiedzialną za przechowywanie tej dokumentacji. Brak sprzeciwu co do przekazania dokumentów, wynikający nie tylko z podziału kompetencji, ale także z apodyktycznego

charakteru przełożonej nie sposób bezrefleksyjnie uznawać za pomoc w przestępstwie.

5. Prokurator zarzuca bardzo ogólnie, że T. B. jako główna księgowa nie przeprowadzała kontroli obcych dokumentów pod względem formalno-rachunkowych i przekazywała je do księgowania. Faktem jest, że nie wszystkie dokumenty zawierały stosowną adnotację o sprawdzeniu pod kątem formalno-rachunkowym dokumentów księgowych, natomiast żaden dowód nie wskazuje, by posiadały one jakiegokolwiek błędy formalno-rachunkowe. W żadnej z faktur nie stwierdzono błędów rachunkowych, oraz braku elementów, które powinna zawierać faktura zgodnie z ustawą o rachunkowości.

6. Prokurator nie dowodząc w żaden sposób, by przekazywane dokumenty do księgowania były wadliwe pod kątem formalno-rachunkowym, w zasadzie oczekuje, by sąd uznał odpowiedzialność karną głównej księgowej T. B. za brak pieczętki, czy też adnotacji pisemnej o wykonaniu czynności. Brak samej adnotacji o kontroli formalno-rachunkowej, wszak mogła zostać przeprowadzona, ale nie opisana, w sytuacji formalno-rachunkowej prawidłowości dokumentu przekazanego do zaksięgowania nie świadczy o nierzetelnym prowadzeniu ksiąg rachunkowych.

7. Jak wynika z opinii biegłej A. Z. (1), przy uwzględnieniu ścieżki obiegu i kontroli dokumentów obowiązujących w U., brak podpisu na fakturach nie stanowił naruszenia wymagań, wynikających z art. 21 ust. 1 – 5 ustawy o rachunkowości.



8. Jak wynikało z wyjaśnień T. B., ale także zeznań świadka A. W. praktyką stosowaną w U. było to, że dokumenty były kwalifikowane do wypłaty na podstawie ustnych poleceń W. F. lub jej odręcznych zapisków niepozostawianych na trwale w dokumentacji księgowej. Za ustalenie takiej praktyki odpowiada zarząd spółki U., a nie główna księgowa, która wykonywała polecenia nie tylko swojej przełożonej, ale także osoby odpowiedzialnej z ramienia spółki za realizację płatności.

9. Prokurator pomija to, że jak wynika z wewnętrznej instrukcji obowiązującej w spółce (...) to W. F. była osoba upoważniona do zatwierdzenia wszelkich dokumentów do wypłaty. Z żadnego zapisu zakresu obowiązków nie wynika, by T. B., jako księgowa, miała nie tylko obowiązek, ale jakiegokolwiek uprawnienie do sprawdzania dokumentów pod kątem merytorycznym. W przypadku akceptacji faktury przez członka zarządu, dział księgowości nie miał obowiązku ponownej oceny merytorycznej i nie miał do tego uprawnień. Oskarżona nie uczestniczyła w wyborze kontrahentów, którym zlecane były poszczególne prace czy wykonywanie usług, w żaden sposób nie mogła wpływać na decyzje biznesowe i gospodarcze dotyczące spółki (...). T. B. otrzymywała końcowe dokumenty w postaci faktur i miała za zadanie dokumenty te zaksięgować.

10. Niepowiadomienie przez T. B. o sposobie organizacji pracy i funkcjonowania W. F. nie powoduje jej odpowiedzialności karnej, gdyż jak wynika z zeznań świadków charakter oraz apodyktyczność W.

F. był okolicznością powszechnie znaną.

11. Na marginesie zauważyć należy, że prokurator składając wnioski o uchylenie wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania również w zakresie czynu z k.k.s. całkowicie pomija terminy przedawnienia.

Lp.	Zarzut	
II.	<ul style="list-style-type: none"><li>• obraza art. 410 k.p.k. w zw. z art. 7 k.p.k. poprzez pominięcie przez sąd części dowodów przy dokonywaniu oceny, w tym dowodów z dokumentów w postaci dwóch decyzji Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w W.: nr (...) z dnia 09 lutego 2012 roku oraz decyzji (...) z dnia 09 lutego 2012 roku, co skutkowało nieprawidłowym przyjęciem, że oskarżeni K. P., M. T., Z. M. i A. B. nie dopuścili się zarzucanych im czynów w sytuacji, gdy zebrane dowodowy przemawiają na niekorzyść oskarżonych.</li></ul>	# zasadny # częściowo zasadny <b># niezasadny</b>
Zwięźle o powodach uznania zarzutu za zasadny, częściowo zasadny albo niezasadny		
1. Prokurator uzasadniając zarzut nie podała, które dowody, ocenione zgodnie z zasadami art. 7 k.p.k. wskazują na popełnienie przez oskarżonych K. P., M. T., Z. M. i A. B. zarzucanych im czynów, enigmatycznie wskazując, że zebrane dowodowy przemawiają na niekorzyść oskarżonych. Z pewnością takim materiałem dowodowym nie są wskazane przez prokuratora dwie decyzje Dyrektora		

Urzędu Kontroli Skarbowej z dnia 9 lutego 2012 roku.

2. Organa kontroli skarbowej nie są uprawnione do ustalenia, czy doszło do popełnienia przestępstwa, gdyż wymiar sprawiedliwości w Rzeczypospolitej Polskiej sprawuje (między innymi) sąd powszechny. To sąd jest uprawniony do ustalenia, czy a jeżeli tak, jaki czyn zabroniony popełniono i czy sprawcy można przypisać winę.

3. Zgodnie z zasadą samodzielności jurysdykcyjnej (art. 8 § 1 k.p.k.) sąd karny rozstrzyga samodzielnie zagadnienia faktyczne i prawne oraz nie jest związany rozstrzygnięciem innego sądu lub organu. Wydane przez organa kontroli skarbowej nawet prawomocne decyzje w żaden sposób nie wiążą sądu karnego.

4. Prokurator dość arbitralnie, bez powołania się na konkretne dowody wskazuje, że „jak ustalono (podk. wł.) (...) sp. z o.o. w celu uzasadnienia wysokości kwot na wystawionych dla (...) sp. z o.o. fakturach posiłkowała się fikcyjnymi fakturami wystawionymi przez podwykonawców, tj. (...) sp. z o.o. i A. sp z o.o.” (strona 15 apelacji). Kto i na podstawie jakich dowodów taką okoliczność ustalił nie sposób już wywnioskować z apelacji.

5. Oskarżyciel zarzucając, że sąd poczynił swoje ustalenia na zeznaniach świadków, przy czym nie wskazuje których konkretnie nie podaje żadnych argumentów pozwalających na uznanie, że świadkowie zeznawali nieprawdę, bądź ich zeznania zostały ocenione wbrew zasadom wynikającym z art. 7 k.p.k. Nie podaje także, jak już było wskazane w części odnoszącej się do opinii biegłej A. Z. (1), żadnych merytorycznych

argumentów wskazujących, że opinia jest niepełna, niejasna bądź sprzeczna wewnętrznie.

6. Wbrew twierdzeniom prokuratora sąd nie pominął okoliczności wynikających z przeprowadzonego postępowania przez organem kontroli skarbowej. Dokumenty te zostały ujawnione w toku postępowania sądowego. Faktem jest natomiast, że sąd nie uznał ustaleń kontroli skarbowej jako wiążących, gdyż poczynił własne.

7. Jak wynika z decyzji wskazanych przez prokuratora w spółce (...) zostało przeprowadzone postępowanie kontrolne oraz kontrola podatkowa. Zakresem kontroli objęto rzetelność deklarowanych podstaw opodatkowania oraz obliczenia i wpłacania podatku od towarów i usług. Przedmiotem kontroli urzędu skarbowego była zatem inna kwestia aniżeli to, czym objęte jest postępowanie karne. Poza powyższym jak wynika z obu decyzji w toku postępowania kontrolnego spółka (...) udostępniła dokumenty zakupu, sprzedaży, ewidencje VAT zakupu i sprzedaży za okres od stycznia do grudnia 2005 roku, od stycznia do grudnia 2006 roku i deklaracje Vat za poszczególne miesiące. Przedmiotem badania urzędu skarbowego nie były dokumenty spółek (...), S., czy A..

8. Prokurator uwypukla ustalenie urzędu skarbowego, że spółka (...) początkowo nie dysponowała żadnymi dokumentami potwierdzającymi faktyczne wykonanie zamówionych usług. Fakt ten nie obciąża natomiast ani oskarżonej T. B., ani tym bardziej członków zarządu

spółek (...), A. i S., tylko zarząd spółki U., który nie ewidencjonował wykonania usług objętych fakturami przekazanymi do wypłaty.

9. Zarówno z powołanej decyzji urzędu skarbowego, jak i akt sprawy wynika także, że spółka (...), po odejściu z pracy W. F., zwróciła się do M. o dowody wykonania umów i zleceń.

10. W dniu 23 sierpnia 2007 roku spółka (...) przesłała stosowną dokumentację odnośnie każdej z zawartych umów i zleceń. Wykonanie poszczególnych zleceń dokumentuje nie tylko pismo M. (k. 1184–1190) ale także osiem segregatorów kopii sprawozdań z wykonania usług. Potwierdzeniami wykonania usług są także te dotyczące wykonania badań marketingowych (k. 6407–6590), wykonania bilbordów sponsorskich i spotów reklamowych (k. 9253–9254), opracowania założeń kampanii reklamowych (k. 6530–6540), organizacji spotkań z dilerami (k. 4253–4256). Poza powyższym w aktach sprawy znajdują się szereg innych dokumentów poświadczających wykonanie usług: potwierdzenia opracowania ulotek, wizualizację materiałów reklamowych, faktury drukarni i wydawnictw prasowych przyjmujących zlecenia oraz faktury stacji radiowych emitujących spoty (k. 3964–3989, 3994–4000, 4215, 4247–4351, 4356, 4360–4376, 4933–4936, 4993, 6626–6654, 6620–6625).

11. Prokurator w żaden sposób nie analizuje tychże dokumentów, co więcej ich nie dostrzega, argumentując, że doszło do podpisania stwierdzających nieprawdę dokumentów w postaci

umów o współpracę i wystawienia nierzetelnych faktur.

12. Faktem jest natomiast, że spółka (...) podpisała umowę ramową o współpracy nr 001/Z/04 ze spółką (...). W wyniku realizacji tej umowy M. wykonywała zlecenie na konkretne kampanie medialne.

13. Stwierdzenie w decyzji urzędu skarbowego, że dokumentacja dołączona do każdej z umów była niemalże identyczna, niewielkie różnice dotyczą „podania innej liczby odbiorców z grupy docelowej, różnej wielkości nakładu insertów i ilości tytułów prasowych oraz szaty graficznej insertu” nie są wystarczającym argumentem do uznania ze zleconych usług nie wykonano. Wskazuje natomiast na specyfikę i wąski zakres działalności spółki (...).

14. Urząd skarbowy uznał także, że w wyniku realizacji przedmiotu umów „rzekomo tworzące kolejno łańcuch podwykonawców usług zleconych przez U. do wykonania przez (...) miało na celu zwiększenie realnej wartości tych usług, a w konsekwencji wygenerowania zawyżonej wartości podatku od towarów i usług”. Niemniej jednak to stwierdzenie odnosi się do postępowania w spółce (...) nie M., gdyż jak dalej wskazuje urząd skarbowy „Tak ukierunkowane działanie nie stanowi incydentalnego nieprawidłowego zachowania strony w 2005 r., o czym świadczą okazane przez spółkę w toku postępowania dokumenty” (k. 10141).

15. Jednym z kluczowych elementów ustalenia odpowiedzialności karnej oskarżonych jest stwierdzenie, że spółki (...), S. i A. nie

wykonały usług, których dotyczą przedmiotowe faktury. Żaden z oskarżonych nie stanął bowiem pod zarzutem nieprawidłowości związanych z rozliczeniami podatku VAT, tylko pomocnictwa do kradzieży poprzez sporządzenie i podpisanie dokumentów w postaci umowy ramowej o współpracy z U. wraz z aneksami, w oparciu o które wystawiono 43 faktur, w których poświadczono nieprawdę co do faktu zaistnienia lub wartości usług (K. P.), pomocnictwa do kradzieży poprzez wystawienie 56 nierzetelnych faktur poświadczających nieprawdę co do faktu zaistnienia lub wartości usług (M. T.), sporządzenia stwierdzających nieprawdę dokumentów w postaci umów o współpracy oraz szeregu zleceń realizacji usług oraz wystawienia w sposób nierzetelny 16 faktur VAT, poświadczających nieprawdę co do faktu zaistnienia usług (Z. M.), podpisanie stwierdzających nieprawdę dokumentów w postaci umów o współpracy oraz szeregu zleceń realizacji usług oraz wystawienia w sposób nierzetelny 28 faktur VAT, poświadczających nieprawdę co do faktu zaistnienia usług (A. B.).

16. Konkluzja urzędu skarbowego, że wystawione faktury VAT nie stanowią podstawy do obniżenia przez nabywcę podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego nie przesądza o winie oskarżonych co do popełnienia zarzucanych im czynów.

17. W sprawie nie ujawniono żadnego dowodu świadczącego o tym, że umowy o współpracę (...) i (...) z dnia 9 lipca 2004 roku były dokumentem stwierdzającym

nieprawdę. W oparciu o te umowy wykonywane były zlecenia, których w części nie zakwestionował urząd skarbowy, na który powołuje się prokurator w apelacji.

18. Nierzetelna faktura to faktura niezgodna z rzeczywistością, a więc nieodzwierciedlająca prawdziwego stanu rzeczy odnośnie do istotnych elementów tych dokumentów, np. dokonania transakcji w ogóle, jej daty, danych nabywcy i zbywcy, ilości towaru, ceny jednostkowej, wartości transakcji itd. Chodzi tu bowiem o taką niezgodność z rzeczywistym stanem, która ma znaczenie dla postępowania podatkowego i obowiązku podatkowego (T. Grzegorzczak [w:] Kodeks karny skarbowy. Komentarz, wyd. IV, Kraków-Warszawa 2009, art. 62.).

19. Wszystkie wymienione przez prokuratora faktury w czynach zarzucanych K. P., M. T., Z. M. i A. B. zostały poddane szczegółowej analizie przez biegłą A. Z. (1). Zostały one podzielone na dokumentujące trzy rodzaje zdarzeń gospodarczych, skutkujących określonymi obowiązkami podatkowymi w zakresie wystawienia faktur VAT.

20. Pierwszą grupę stanowiły faktury zaliczkowe. Jak wskazała biegła z chwilą, gdy spółka (...) otrzymała na swój rachunek bankowy środki pieniężne od U. tytułem zaliczki obowiązana była wystawić fakturę VAT. Faktury te dokumentowały faktyczne zdarzenie gospodarcze polegające na otrzymaniu przez M. środków pieniężnych od U.. Niewystawienie takiej faktury rodziłoby dla zarządu M. odpowiedzialność karno-skarbową. Wpływ na konto zaliczek tytułem zlecenia nie było



kwestionowane przez żadną ze stron postępowania, nie stwierdzono, by środki takie nie wpłynęły na konto M.. Żadna z faktur wystawionych przez S. czy A. nie miała związku z fakturami zaliczkowymi.

21. Drugą grupą objęta została faktura dokumentująca dostawę w ramach transakcji łańcuchowych, to jest faktura dokumentująca dostawę upominków reklamowych zrealizowaną dla U. przez M.. Fakt, że upominki reklamowe miały być dostarczone bezpośrednio do dilerów, z pominięciem magazynów (...) nie oznacza, że faktura opisywała nierzeczywiste zdarzenie gospodarcze. W momencie dostarczenia upominków do dilerów umowa została bowiem zrealizowana. Pozostałe faktury dokumentujące podobne zdarzenia nie zostały uznane przez prokuratora za nierzetelne.

22. Trzecią grupą były faktury rozliczające usługi pośrednictwa w imieniu własnym, co jest regulowane w art. 30 ust. 3 ustawy o VAT. Faktury te rozliczały szereg świadczeń realizowanych przez M. na rzecz U. samodzielnie lub z udziałem spółki (...). Jak wynika z opinii dla celów potwierdzenia, czy dane świadczenie zostało zrealizowane nie ma znaczenia, czy zostało one wykonane bezpośrednio przez M., czy przez inną firmę (A., S.), kto i w jakim celu dokonywał ustaleń dotyczących koncepcji reklamy, wydruku ulotek, opracowania projektu graficznego, ale to czy usługa została wykonana. Kwestia, czy autorstwo projektów przypisywane jest spółce (...), czy S. nie miało znaczenia dla prawidłowości wystawienia faktury, a dowodzi jedynie tego, że usługa została wykonana na rzecz U..

Zgodnie bowiem z art. 30 ust. 1 ustawy o V. M. miał obowiązek wystawienia faktury na U. w ramach pośrednictwa we własnym imieniu, bez względu czy wykonał je samodzielnie, czy przy udziale podwykonawców.

23. Tym samym skoro realizacja usług objętych wskazanymi w akcie oskarżenia fakturami nie została w żaden sposób podważona w toku postępowania, a wykazane kwoty były zgodne z tymi ustalonymi w umowie nie sposób uznać, by faktury w sposób nierzetelny dokumentowały zdarzenia gospodarcze nimi objęte, bądź poświadczały nieprawdę.

24. Jak już było wskazane powyżej wykonanie poszczególnych zleceń znajduje potwierdzenie w aktach sprawy, zawartych w przekazanych przez M. w ośmiu segregatorach, ale także oświadczeniami podmiotów zewnętrznych (m.in. wydawców), wystawionymi przez nich fakturami w zakresie faktycznego wykonania usług marketingowych.

25. Niezrozumiałe są sugestie prokuratora, że sąd skazał tylko „tych oskarżonych którzy przyznali się do winy, albo w żaden sposób nie postarali się o uwiarygodnienie nierzetelnych faktur VAT”. Taki sposób argumentacji wskazuje, że prokurator wychodzi z góry przyjętego założenia, że M., S. i A. „postarali się o uwiarygodnienie nierzetelnych faktur”. Na czym opiera takie założenie nie sposób odnaleźć ani w materiale dowodowym, ani w treści apelacji.

26. Nie sposób również odnieść się również do ocennych twierdzeń, że podstawą uniewinnienia oskarżonych było stworzenie przez nich minimalnych pozorów niskiej

jakości materiałów promocyjnych o zawyżonej wartości. Prokurator nie podaje żadnego dowodu mogącego nie tyle co udowodnić, co nawet uprawdopodobnić stawianą przez niego tezę.

27. Reasumując wszystkie zarzuty apelacji są całkowicie bezzasadne i to w stopniu oczywistym. Treść apelacji skupia się na uwypukleniu niepełnej opinia biegłej J. W., dwóch decyzji Dyrektora Urzędu Skarbowego odnoszące się do kontroli rozliczeń podatku od towarów i usług przeprowadzonej w spółce (...) i niepopartym merytorycznymi argumentami stwierdzeniem o rzekomym braku bezstronności biegłej sądowej A. Z. (2). Prokurator pomija przy tym pozostały zebrany w sprawie materiał dowodowy, który nie potwierdza jego tez. Taki sposób oceny materiału dowodowego nie może uzyskać aprobaty sądu odwoławczego i budzi zdumienie, w sytuacji obowiązku działania prokuratora w interesie społecznym.

	Wniosek
o uchylenie wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania	# zasadny # częściowo zasadny # niezasadny
	Zwięźle o powodach uznania wniosku za zasadny, częściowo zasadny albo niezasadny.
	Niezasadność zarzutów apelacyjnych.

4. OKOLICZNOŚCI UWZGLĘDNIENIU Z URZĘDU	PODLEGAJĄCE
---	-------------

	Nie dotyczy
5. ROZSTRZYGNIĘCIE SĄDU ODWOŁAWCZEGO	
5.1. <u>Utrzymanie w mocy wyroku sądu pierwszej instancji</u>	
<u>1.</u>	Przedmiot utrzymania w mocy
<u>Utrzymano w mocy wyrok w zaskarżonej części.</u>	
Zwięźle o powodach utrzymania w mocy	
Bezzasadność zarzutów apelacji i trafność rozstrzygnięcia sądu I instancji.	

<b><i>5.4. Inne rozstrzygnięcia z wyroku</i></b>
Brak.
6. Koszty Procesu

Punkt rozstrzygnięcia z wyroku	Przytoczyć okoliczności
2.	Koszty przejęto na rachunek Skarbu Państwa.

7. PODPIS
Anna Kalbarczyk Dorota Tyrła Dorota Radlińska

<u>1.3. Granice zaskarżenia</u>	
Kolejny numer załącznika	1

Podmiot wnoszący apelację	prokurator		
Rozstrzygnięcie, brak rozstrzygnięcia albo ustalenie, którego dotyczy apelacja	w całości		
<u>1.3.1. Kierunek i zakres zaskarżenia</u>			
# na korzyść # na niekorzyść	# w całości		
# w części	#	co do winy – punkt 5	
#	co do kary – punkt I		
#	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, przypadku lub innego środka	
#	art. 439 k.p.k.	
#	brak zarzutów	
<u>1.4. Wnioski</u>		
#	uchylenie	# zmiana