



Sygn. akt II KK 279/14

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 16 października 2014 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Andrzej Stępka (przewodniczący)

SSN Jacek Sobczak (sprawozdawca)

SSN Włodzimierz Wróbel

Protokolant Ewa Oziębła

w sprawie **M. R.**

skazanego z art. 79 pkt 4 ustawy o rachunkowości i inne

po rozpoznaniu w Izbie Karnej na posiedzeniu w trybie art. 535 § 5 kpk

w dniu 16 października 2014 r.,

kasacji, wniesionej przez Prokuratora Generalnego na korzyść skazanego

od wyroku Sądu Rejonowego w W.

z dnia 29 maja 2013 r.,

- 1. uchyla zaskarżony wyrok Sądu Rejonowego
i uniewinnia M. R.
od zarzucanych mu czynów;**
- 2. kosztami sądowymi postępowania kasacyjnego obciąża
Skarb Państwa.**

UZASADNIENIE

Przeciwko M. R., Urząd Kontroli Skarbowej w W. w sprawie o sygn. [...] (k.3) skierowano pięć zarzutów wyczerpujących znamiona przestępstw z art. 79 pkt 4

ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. Nr 121, poz. 591 ze zm.), polegających na niezłożeniu kolejno: od 1 lipca 2008 r. do dnia 15 lipca 2008 r. sprawozdania finansowego za rok 2007 (zarzut 1), od 1 lipca 2009 do 15 lipca 2009 sprawozdania finansowego za rok 2008 (zarzut 2), od 1 lipca 2010 r. do 15 lipca 2010 r. sprawozdania finansowego za rok 2009 (zarzut 3), od 1 lipca 2011 do 15 lipca 2011 sprawozdania finansowego za rok 2010, od 1 lipca 2012 r. do 15 lipca 2012 r. sprawozdania finansowego za rok 2011, dotyczących „A.” Spółka z o.o., do Sądu Rejonowego Wydział Gospodarczy, czym naruszył przepis art. 69 ust. 2 ustawy o rachunkowości.

Sąd Rejonowy wyrokiem z dnia 29 maja 2013 r., na mocy art. 66 § 1 i 2 k.k. i art. 67 § 1 k.k. warunkowo umorzył postępowanie karne wobec oskarżonego M. R. o czyny opisane w pkt 1-5 wyczerpujące ustawowe znamiona występku z art. 79 pkt 4 ustawy o rachunkowości na okres próby wynoszący 1 rok. Na mocy art. 67 § 3 k.k. orzeczono wobec oskarżonego świadczenie pieniężne w kwocie 2 000 zł na rzecz Funduszu Pomocy Pokrzywdzonym oraz Pomocy Postpenitencjarnej oraz orzeczono w przedmiocie kosztów sądowych.

Wyrok uprawomocnił się 6 czerwca 2013 r. (k.23).

Kasację od tego orzeczenia, na korzyść skazanego, wywiódł Prokurator Generalny zarzucając rażące i mające istotny wpływ na treść wyroku naruszenie przepisów prawa karnego materialnego, art. 79 pkt 4 w zw. z art. 69 ust. 2 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. 2013 r., poz. 330 ze zm.) polegające na błędnym przyjęciu, że działania przez zaniechanie podlegające na czterokrotnym niezłożeniu w terminach ustawowych sprawozdań finansowych w imieniu „A.” sp. z o.o. do Sądu Rejonowego Wydział Gospodarczy, przez zajmującego się na podstawie umowy sprawami spółki – prowadzącego działalność gospodarczą w postaci biura Doradztwa prawno-podatkowego „R.” w W. – doradcę podatkowego – M. R. – narusza – wynikający z ustawy i ciążący na oskarżonym obowiązek złożenia rzeczonych sprawozdań finansowych określony w art. 69 ust. 2 ustawy o rachunkowości – realizując tym samym znamiona występkę z art. 79 pkt 4 powołanej ustawy, podczas gdy prawidłowa ocena prawna właściwie ustalonego stanu faktycznego powinna doprowadzić do wniosku, że prawnie sankcjonowany na podstawie art. 69 ust. 2 ustawy o rachunkowości obowiązek nie dotyczy

oskarżonego i w konsekwencji skutkowało uniewinnieniem go od zarzutu popełnienia przestępstwa z art. 79 pkt 4 ustawy o rachunkowości.

Skarżący wniósł o uchylenie wyroku w całości oraz uniewinnienie M. R. od zarzucanych mu przestępstw.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Kasacja Prokuratora Generalnego jest oczywiście zasadna w rozumieniu art. 535 § 5 k.p.k., dlatego podlegała uwzględnieniu.

Przepis art. 79 ustawy o rachunkowości penalizuje różnego rodzaju czyny zabronione, w tym w pkt 4 polegający na nieskładaniu sprawozdania finansowego lub sprawozdania z działalności we właściwym rejestrze sądowym.

Punktem wyjścia rozważań w przedmiocie odpowiedzialności za ten czyn winien być przepis art. 69 ustawy o rachunkowości, który określa zasady składania sprawozdań finansowych w rejestrach sądowych. Zgodnie z art. 69 ust. 1 ustawy o rachunkowości: *kierownik jednostki składa we właściwym rejestrze sądowym roczne sprawozdanie finansowe, opinię biegłego rewidenta, jeżeli podlegało ono badaniu, odpis uchwały bądź postanowienia organu zatwierdzającego o zatwierdzeniu rocznego sprawozdania finansowego i podziale zysku lub pokryciu straty, a w przypadku jednostek, o których mowa w art. 49 ust. 1 - także sprawozdanie z działalności - w ciągu 15 dni od dnia zatwierdzenia rocznego sprawozdania finansowego.*

Z tego wynika, że osobą uprawnioną i zobowiązaną do składania rocznego sprawozdania finansowego jest kierownik jednostki, przez którego należy rozumieć *członka zarządu lub innego organu zarządzającego, a jeżeli organ jest wieloosobowy - członków tego organu, z wyłączeniem pełnomocników ustanowionych przez jednostkę (...)* – art. 3 ust. 1 pkt 6 ustawy o rachunkowości.

Zdefiniowanie kierownika jednostki jest bardzo istotne z punktu widzenia praktycznych aspektów odpowiedzialności. Kierownik jednostki ponosi odpowiedzialność za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości, jest odpowiedzialny za dokumentację co do przyjętych zasad rachunkowości, a także odpowiada za złożenie rocznego sprawozdania finansowego we właściwym rejestrze sądowym. Ponoszenie odpowiedzialności za realizację zadań z zakresu rachunkowości nie jest jednak tożsame z fizycznym prowadzeniem ksiąg

rachunkowych oraz wykonaniem innych czynności z zakresu rachunkowości przez kierownika jednostki. Odpowiedzialność ta może mieć dwojaką postać, po pierwsze może dotyczyć odpowiedzialności z tytułu nadzoru, w sytuacji powierzenia prowadzenia ksiąg rachunkowych innej osobie lub innemu podmiotowi, po drugie może dotyczyć odpowiedzialności za prowadzenie rachunkowości, kiedy jest ono realizowane przez samego kierownika jednostki. Przy czym jedynym aspektem rachunkowości w zakresie, którego może nastąpić scedowanie odpowiedzialności na inną osobę, jest inwentaryzacja w formie spisu z natury, pod warunkiem, że odpowiedzialność ta zostanie przyjęta przez tę osobę w formie pisemnej. W praktyce niejednokrotnie odpowiedzialność za prowadzenie ksiąg rachunkowych jest niewłaściwie rozumiana i przypisywana osobie lub podmiotowi (np. biuru rachunkowemu), który zajmuje się fizycznie realizacją czynności związanych z prowadzeniem ksiąg rachunkowych (zob. *Komentarz do art. 4 ust. 5 ustawy o rachunkowości*, M. Michalak, Lex 2013).

Taka też błędna interpretacja przepisów ustawy o rachunkowości legła u podstaw orzeczenia o winie wobec M. R. co do czynów z art. 79 powoływanej wyżej ustawy.

M. R. prowadzący doradztwo prawno-podatkowe „R.” zawarł z „A.” Sp. z o.o. reprezentowaną przez O. M. umowę zlecenie w dniu 1 lipca 2005 r., obejmującą prace księgowo, rozliczenie podatnika jako płatnika ZUS i z Urzędem Skarbowym oraz doradztwa z zakresu prawa podatkowego (§ 2 pkt 1 umowy, k. 42). Z § 5 teje umowy wynika, że zleceniobiorca dokonuje także rozliczenia rocznego zleceniodawcy (bilans) i przygotowuje niezbędne materiały do rozliczenia rocznego pracowników spółki, za odrębnym wynagrodzeniem.

Z całą stanowczością stwierdzić należy, że M. R., nie pełnił funkcji kierownika jednostki w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 6, po wtóre z treści wiążącej go umowy z „A.” Sp. z o.o. taka powinność – polegająca na składaniu sprawozdania finansowego w odpowiednim rejestrze sądowym - w żadnym razie nie wynikała i nie mogła wynikać. W powołanym wyżej przepisie wskazano, kto może być kierownikiem jednostki, a zatem kto mógłby być ewentualnie odpowiedzialny za składanie sprawozdań finansowych (art. 79 pkt 4). Z tegoż należy odczytać, że kierownikiem jednostki nie może być przecież pełnomocnik ustanowiony przez jednostkę.

Trafne i konieczne do przypomnienia są w tej mierze argumenty prokuratora przywołane w kasacji, z których wynika, że gdyby nawet założyć, że zakres łączącej strony umowy zawiera *in extenso* także zlecenie składania sprawozdań finansowych, należy zważyć, że złożenie sprawozdania finansowego to niewątpliwie czynność z zakresu prawa publicznego wynikająca z aktu normatywnego rangi ustawowej. Przeniesienie publicznoprawnego obowiązku do złożenia takiego dokumentu bez szczególnej normy prawnej zezwalającej na działanie w tym zakresie nie może odbyć się w drodze zobowiązania prywatnoprawnego, zatem takie postanowienie umowy miałyby charakter prawnie nieskuteczny. Czynności prywatnoprawne nie mogą bowiem wprowadzać modyfikacji do powinności wynikających z unormowań prawa publicznego. Sprawozdanie finansowe jest zresztą oświadczeniem wiedzy a nie woli, co wyklucza złożenie go przez pełnomocnika a w tym także, doradcę podatkowego lub osobę trudniącą się usługowym prowadzeniem ksiąg rachunkowych (zob. wyrok WSA w Warszawie z dnia 18 kwietnia 2005 r. w sprawie o sygn. VI SA/Wa 1245/04, POP 2005, Nr 5. poz. 115).

Art. 76a ust. 1 ustawy o rachunkowości stanowi, iż usługowe prowadzenie ksiąg rachunkowych jest działalnością gospodarczą w rozumieniu przepisów o swobodzie działalności gospodarczej, polegającą na świadczeniu usług w zakresie czynności, o których mowa w art. 4 ust. 3 pkt 2-6 ustawy o rachunkowości - czyli prowadzenie, na podstawie dowodów księgowych, ksiąg rachunkowych, ujmujących zapisy zdarzeń w porządku chronologicznym i systematycznym, okresowe ustalanie lub sprawdzanie drogą inwentaryzacji rzeczywistego stanu aktywów i pasywów, wycenę aktywów i pasywów oraz ustalanie wyniku finansowego, sporządzanie sprawozdań finansowych, gromadzenie i przechowywanie dowodów księgowych oraz pozostałej dokumentacji przewidzianej ustawą.

Zgodnie z ust. 2 art. 76a przedsiębiorcy, wykonujący działalność, o której mowa w ust. 1, są również uprawnieni do wykonywania działalności, obejmującej prowadzenie, w imieniu i na rzecz podatników, płatników i inkasentów, ksiąg podatkowych i innych ewidencji do celów podatkowych oraz udzielanie im pomocy w tym zakresie; sporządzanie, w imieniu i na rzecz podatników, płatników i

inkasentów, zeznań i deklaracji podatkowych lub udzielanie im pomocy w tym zakresie - w zakresie określonym odrębnymi przepisami.

Z powyższego wynika, że podmiot prowadzący usługowo księgi rachunkowe spółki nie jest zobowiązany lub nawet uprawniony do składania sprawozdań finansowych do właściwego rejestru sądowego. Takich kompetencji nie przewiduje także ustawa z dnia 5 lipca 1996 r o doradztwie podatkowym (Dz. U. z 2014, poz. 768, t.j.). Z treści art. 52 ust. 2 ustawy o rachunkowości wynika jedynie obowiązek podpisania sprawozdania finansowego przez osobę, której powierzono prowadzenie ksiąg rachunkowych obok kierownika jednostki, który takie sprawozdanie jest zobowiązany dodatkowo złożyć we właściwym sądzie.

Wobec ustalonych okoliczności dojść należy do wniosku, że M. R. z racji właściwości podmiotowych - jako że nie pełnił roli kierownika jednostki - nie był zobowiązany do złożenia sprawozdania finansowego we właściwym sądzie, a tym samym nie zrealizował znamion przypisanych mu przestępstw z art. 79 pkt 4 ustawy o rachunkowości. Taki stan rzeczy skutkować musiał uchYLENIEM orzeczenia Sądu Rejonowego w całości i uniewinnieniem M. R. od zarzucanych mu czynów.

Mając na uwadze powyższe, Sąd Najwyższy orzekł, jak w sentencji wyroku.