

Sygn. akt VII Ka 958/16

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 13 stycznia 2017 r.

Sąd Okręgowy w Częstochowie VII Wydział Karny Odwoławczy w składzie:

Przewodniczący: SSO Adam Synakiewicz

Sędziowie: SSO Beata Jarosz (spr.)

SSO Iwona Kowalczyk

Protokolant: st. sekr. sądowy Renata Koziel

przy udziale Prokuratora Prokuratury Okręgowej Bożeny Odulińskiej

po rozpoznaniu w dniu 13 stycznia 2017r. sprawy

K. P. s. J. i S. ur. (...) w C.

oskarżonego o czyn z art. 77 pkt 1 ustawy o rachunkowości

na skutek apelacji wniesionej przez obrońcę oskarżonego

od wyroku Sądu Rejonowego w Częstochowie

z dnia 29 lipca 2016 r. , sygn. akt XI K 1422/10

orzeka:

1. zmienia zaskarżony wyrok w ten sposób, że uniewinnia oskarżonego K. P. od popełniania przypisanego mu czynu;
2. kosztami postępowania obciąża Skarb Państwa.

VII Ka 958/16

UZASADNIENIE

K. P. został oskarżony o to, że

będąc Prezesem Zarządu Spółki z o.o. (...) z siedzibą w C. i będąc osobą odpowiedzialną za zgodne z ustawą o rachunkowości prowadzenie dokumentacji księgowej dopuścił do podania w księgach rachunkowych w okresie 01.01.2006 r. do 31.12.2006 r. nierzetelnych danych oraz dopuścił do prowadzenia wbrew przepisom ustawy poprzez niezaewidencjonowanie w okresie od 01.01.2006 do 31.12.2006 r. przychodów na kwotę 68.549,49 zł z tytułu otrzymanych nieodpłatnych świadczeń, oraz poprzez dwukrotne pomniejszenie przychodów o kwotę 468 zł z tytułu refundacji wynagrodzeń do (...) oraz poprzez zawyżanie kosztów uzyskania przychodów o kwotę 289,92 zł, co spowodowało zawężenie straty z działalności gospodarczej o kwotę 35.185,87 zł i zaniżenie dochodu o kwotę 34.122 zł

tj. o czyn z art. 77 ust. 1 ustawy z 29.09.1994 r. o rachunkowości

Wyrokiem z dnia 29 lipca 2016 r., sygn. akt XI K 1422/10, Sąd Rejonowy w Częstochowie orzekł:

1. uznał oskarżonego K. P. za winnego tego, że będąc Prezesem Zarządu Spółki z o.o. (...) z siedzibą w C. i będąc osobą odpowiedzialną za zgodne z ustawą o rachunkowości prowadzenie dokumentacji księgowej, dopuścił do podania w księgach rachunkowych w okresie 01.01.2006 r. do 31.12.2006 r. nierzetelnych danych oraz dopuścił do prowadzenia wbrew przepisom ustawy poprzez niezaewidencjonowanie w okresie od 01.01.2006 do 31.12.2006 r. przychodów na kwotę 75.977,88 zł z tytułu otrzymanych nieodpłatnych świadczeń, oraz poprzez dwukrotne pomniejszenie przychodów o kwotę 468 zł z tytułu refundacji wynagrodzeń do (...) oraz poprzez zawyżanie kosztów uzyskania przychodów o kwotę 289,92 zł, co spowodowało zawężenie straty z działalności gospodarczej o kwotę 35.185,87 zł i zaniżenie dochodu o kwotę 41.550 zł, tj. za winnego występku z art.77 pkt 1 ustawy z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości /tekst jednolity Dz. U. z 2009 r. Nr 152, poz. 1223 / i za to z mocy art. 77 pkt 1 ustawy z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości /tekst jednolity Dz. U. z 2009 r. Nr 152, poz. 1223/ w zw. z art. 33 § 1 i 3 k.k. skazał go na karę grzywny w wysokości 100 stawek dziennych ustalając wysokość jednej stawki na kwotę po 20 złotych;

2. z mocy art. 627 k.p.k. i art. 3 ust 1 ustawy o opłatach w sprawach karnych zasądził od oskarżonego K. P. na rzecz Skarbu Państwa opłatę w wysokości 200 zł oraz zwrot poniesionych wydatków w wysokości 140 złotych.

Powyższy wyrok został zaskarżony w całości przez obrońcę oskarżonego, który zarzucił błąd w ustaleniach faktycznych przyjętych za podstawę orzeczenia, który miał wpływ na treść orzeczenia poprzez ustalenie, że oskarżony dopuścił do podania w księgach rachunkowych w okresie od 1 stycznia 2006 r. do 31 grudnia 2006 r. nierzetelnych danych oraz dopuścił do prowadzenia ich wbrew przepisom ustawy poprzez nie zaewidencjonowanie w okresie od 1 stycznia 2006 r. do 31 grudnia 2006 r. przychodów z tytułu otrzymanych nieodpłatnie świadczeń oraz poprzez dwukrotne pomniejszenie przychodów z tytułu refundacji wynagrodzeń do PFRON oraz poprzez zawyżenie kosztów uzyskania przychodów, co spowodowało zawyżenie straty z działalności gospodarczej i zaniżenie dochodu, podczas gdy Sąd I instancji nie dokonał własnych autonomicznych ustaleń a w całości oparł się na podstawie ustaleń zawartych w decyzjach organów podatkowych i wyrokach Sądów Administracyjnych, a tym samym Sąd I instancji:

- nie dokonał analizy rynku lokalnego w zakresie wysokości stosowanych „rynkowych” (stosowanych na rynku) stawek czynszu i niezasadnie przyjął winę oskarżonego bez uwzględnienia faktu stosowania stawek przez Miasto C. jako podmiotu wynajmującego lokale Niepublicznym Zakładom Opieki Zdrowotnej za 0 lub 1 zł, tym samym nie uwzględnił tego faktu, iż oskarżony kierując się konstytucyjną zasadą równości i niedyskryminacji podmiotów (art. 32 Konstytucji RP) miał prawo i podstawy do przyjęcia także preferencyjnych stawek najmu jego nieruchomości i dla jego Spółki przy tym samym profilu działalności (usługi medyczne),
- pominął kwestię powiązania kapitałowego pomiędzy podmiotem wynajmującym i najemcą (Spółka reprezentowana przez oskarżonego) w świetle zastosowania przez niego stawki czynszu w wysokości odpowiadającej wysokości podatku od nieruchomości,
- pominął kwestię stawki czynszu stosowanej w odniesieniu do lokalu położonego przy ul. (...) (a więc w bezpośrednim sąsiedztwie nieruchomości wynajmowanej przez Spółkę),
- pominął motywy i pobudki działania oskarżonego, który działał w dobrej wierze i był przeświadczony i zapewniany przez księgową iż sposób dokonywania rozliczeń z tytułu czynszu najmu nieruchomości Spółki jest zgodny z prawem i Spółka oraz oskarżony nie poniosą z powyższego tytułu żadnych negatywnych konsekwencji prawnych,
- pominął, że Spółka w początkowym okresie prowadzenia działalności gospodarczej generowała stratę, a zatem nie mogła zaniżyć dochodu, który nie był wówczas uzyskiwany.

Ponadto obrońca zarzucił wyrokowi Sądu I instancji obrazę przepisów postępowania, która miała wpływ na treść orzeczenia tj.:

- art. 7 k.p.k. poprzez dowolną ocenę zebranego w sprawie materiału dowodowego, a w szczególności wyjaśnień oskarżonego, zeznań świadka J. M., dokumentów: decyzji Dyrektora Izby Skarbowej w K., wyroków WSA w Gliwicach w sprawach sygn. akt I SA/Gl 284/09, I SA/Gl 332/11 wraz z uzasadnieniami, wyroków NSA w sprawach sygn. akt

II FSK 2132/09, (...) wraz z uzasadnieniami, pism WSA w Gliwicach, decyzji Naczelnika I Urzędu Skarbowego w C. z dnia 6 lipca 2012 r., dokumentacji, odwołań złożonych przez oskarżonego, pisma Dyrektora Izby Skarbowej w K. i tym samym nietrafne uznanie, iż oskarżony dopuścił się podania w księgach rachunkowych w okresie od 1 stycznia 2006 r. do 31 grudnia 2006 r. nierzetelnych danych oraz dopuścił się do prowadzenia ich wbrew przepisom ustawy poprzez niezawidencjonowanie w okresie od 1 stycznia 2006 r. do 31 grudnia 2006 r. przychodów z tytułu refundacji wynagrodzeń do PFRON oraz poprzez zawyżenie kosztów uzyskania przychodów, co spowodowało zawyżenie starty z działalności gospodarczej i zaniżenie dochodu,

- art. 167 k.p.k. w zw. z art. 366 § 1 k.p.k. poprzez:

- oddalenie wniosku o dopuszczenie i przeprowadzenie dowodu z zeznań świadka M. K. co skutkuje brakiem wyjaśnienia wszystkich istotnych okoliczności albowiem Sąd I instancji nie ustalił i nie dokonał analizy powszechnych praktyk na rynku lokalnym w zakresie wysokości stosowanych „rynkowych” stawek czynszu m.in. przez Gminę C. nie ustalił jakie były przesłanki do stosowania preferencyjnych stawek przez Gminę C. oraz czy, a jeżeli tak to jaka była różnica w zachowaniu oskarżonego i postępowaniu Gminy oraz innych uczestników obrotu gospodarczego na rynku lokalnym i czy pobudki działania oskarżonego i jego motywów były usprawiedliwione,

- brak dopuszczenia i przeprowadzenia dowodu z opinii biegłego księgowego na okoliczność czy Spółka dokonała uszczuplenia należności publicznoprawnej przy założeniu, iż Spółka w powyższym okresie i tak miała stratę, a wygórowany czynsz tę stratę był zwiększał i czy strata była większa niż ewentualne, hipotetyczne przychody z tytułu naliczonego wyższego czynszu,

- art. 8 § 1 k.p.k. poprzez brak dokonania własnych ustaleń przez Sąd I instancji i oparcie orzeczenia na decyzjach organów podatkowych i wyrokach Sądów Administracyjnych wskazanych w treści uzasadnienia zaskarżonego wyroku podczas gdy Sąd karny rozstrzyga samodzielnie zagadnienia faktyczne i prawne, bada pobudki i motywów działania oskarżonego oraz nie jest związany rozstrzygnięciem innego sądu lub organu, a zatem Sąd I instancji nie dokonał żadnych własnych ustaleń faktycznych i błędnie ustalił stan faktyczny sprawy opierając go w całości na w/w orzecznictwie organów podatkowych i Sądów Administracyjnych i pominął fakt, iż oskarżony nie dokonał umyślnego uszczuplenia należności i ewidencjonowania dochodów, a Sąd I instancji z góry uznał winę oskarżonego nie uwzględniając jednocześnie odmienności związanych z przesłankami odpowiedzialności podatkowej, którą poniosła osoba prawna tj. (...) Sp. z o.o. z siedzibą w C., a ponadto Sąd I instancji pominął art. 32 Konstytucji RP i tym samym dokonał różnicowania sytuacji prawnej identycznych podmiotów gospodarczych znajdujących się w analogicznej i identycznej sytuacji faktycznej i funkcjonujących w takich samych warunkach ekonomicznych i społecznych przejawiającej się w wynajmowaniu lokali użytkowych z przeznaczeniem na działalność Niepublicznych Zakładów Opieki Zdrowotnej i warunkach tego najmu (dyskryminacja podmiotów występujących z obrocie gospodarczym i znajdujących się w analogicznej – wręcz identycznej sytuacji faktycznej).

Podnosząc powyższe zarzuty obrońca wniósł o zmianę zaskarżonego wyroku i uniewinnienie oskarżonego od popełnienia zarzucanego mu czynu, ewentualnie o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania. Na wypadek nieuwzględnienia tych wniosków skarżący wniósł o zmianę zaskarżonego wyroku poprzez warunkowe umorzenie postępowania.

Sąd Okręgowy zważył, co następuje:

Apelacja obrońcy zasługiwała na uwzględnienie, doprowadzając do zmiany zaskarżonego wyroku i uniewinnienia oskarżonego od popełnienia zarzucanego mu czynu.

Co do zasady należało zgodzić się ze skarżącym, iż Sąd Rejonowy rozpoznając niniejszą sprawę w I instancji nie poczynił wszechstronnych ustaleń faktycznych i prawnych, co skutkowało błędnym przyjęciem, że K. P. swoim zachowaniem wyczerpał znamiona występkę z art. 77 pkt 1 ustawy z 29.09.1994 r. o rachunkowości.

Zarzucający oskarżonemu czyn, przypisany mu w zmodyfikowanej postaci w zaskarżonym wyroku, obejmował dopuszczenie do podania w księgach rachunkowych w okresie od 1 stycznia do 31 grudnia 2006 r. nierzetelnych danych oraz dopuszczenie do prowadzenia ksiąg wbrew przepisom ustawy poprzez niezaewidencjonowanie w okresie od 1 stycznia do 31 grudnia 2006 r. przychodów z tytułu nieodpłatnych świadczeń w wysokości 75.977,88 zł uzyskanych przez spółkę (...) oraz poprzez dwukrotne pomniejszenie przychodów o kwotę 468 zł z tytułu refundacji wynagrodzeń na PFRON oraz zawyżenie kosztów uzyskania przychodów o kwotę 289,92 zł.

W zakresie pierwszego elementu składowego powyższego czynu wskazać należy, iż zgodnie z ustawą z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych za przychód uważa się również wartość rzeczy i praw otrzymanych nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie, a także wartość innych nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń (art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy). Pojęcie nieodpłatnych lub częściowo nieodpłatnych świadczeń nie posiada definicji legalnej. W orzecznictwie sądów administracyjnych ukształtowało się jednak rozumienie tego typu świadczeń jako wszystkich zjawisk gospodarczych i zdarzeń prawnych, których następstwem jest uzyskanie korzyści kosztem innego podmiotu, lub te wszystkie zdarzenia prawne i zdarzenia gospodarcze, których skutkiem jest nieodpłatne, to jest niezwiązane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu przysporzenie majątku osobie, mające konkretny wymiar finansowy (por. m.in. uchw. składu 7 sędziów NSA z 16.10.2006 r., II FPS 1/06, OSP 2007/6/78). Do nieodpłatnych świadczeń należy przykładowo zaliczyć nieodpłatne używanie lokalu, uzyskanie nieoprocentowanej pożyczki, nieodpłatne korzystanie ze służebności przesyłu, uzyskanie nieodpłatnego poręczenia czy ratalna, nieoprocentowana wypłata dywidendy. Świadczenia częściowo odpłatne występują wówczas, gdy cena określonej usługi świadczonej na rzecz spółki lub wartość kosztów udostępniania jej rzeczy lub praw jest niższa od cen rynkowych stosowanych w tego typu przypadkach. Podmiot będący podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych ma zatem obowiązek ujawnienia wobec organów administracji skarbowej faktu uzyskiwania tego rodzaju świadczeń i uwzględnienia ich w procedurze ustalania dochodu stanowiącego podstawę opodatkowania. Jego niezrealizowanie i podanie w tym zakresie nieprawdy lub zatajenie prawdy może rodzić po stronie osoby fizycznej zajmującej się sprawami finansowymi osoby prawnej (art. 9 § 3 k.k.s.) odpowiedzialność za jeden z czynów zabronionych określonych w art. 56 § 1 - § 4 k.k.s. Warunkiem jest jednak, aby na skutek takiego działania sprawcy doszło do narażenia podatku na uszczuplenie. W niniejszej sprawie oskarżonemu tego rodzaju zarzut nie został postawiony, gdyż niezależnie od innych okoliczności, brak ujawnienia wobec organu skarbowego faktu korzystania z nieodpłatnych i częściowo nieodpłatnych świadczeń wraz z innymi przychodami osiąganymi przez spółkę (...) nie prowadził do osiągnięcia dochodu na poziomie powodującym postanie obowiązku podatkowego. Tym samym nieujawnienie tych pierwszych nie mogło narazić podatku na uszczuplenie.

Oskarżonemu, jak już wspomniano zarzucono natomiast, że dopuścił do nieujawnienia tych informacji w księgach rachunkowych spółki przez co miały być prowadzone nierzetelnie i wbrew przepisom ustawy z 29.09.1994 r. Stanowisko przedstawione w tym zakresie przez oskarżyciela publicznego zostało bezkrytycznie zaakceptowane przez Sąd I instancji, który nie rozważył czy z obowiązkiem ujawnienia w deklaracji podatkowej podatku CIT uzyskiwania nieodpłatnych i częściowo nieodpłatnych świadczeń i ich wysokości połączony jest również wymóg ewidencjonowania tych zdarzeń ekonomicznych w księgach rachunkowych podatnika podatku dochodowego od osób prawnych (jednostki w rozumieniu przepisów o rachunkowości). Tymczasem analiza przepisów ustawy o rachunkowości prowadzi do wniosku, że na powyższe pytanie należy udzielić odpowiedzi przeczącej. W świetle art. 6 ust. 1 ustawy obowiązek ujawnienia w księgach rachunkowych dotyczy wszystkich przypadających na rzecz jednostki przychodów i obciążających ją kosztów związanych z tymi przychodami, dotyczących danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty. Treść wskazanego przepisu mogłaby więc sugerować, że obowiązek ten dotyczy również wszystkich przychodów z tytułu uzyskania nieodpłatnych lub częściowo nieodpłatnych świadczeń. Nie jest tak jednak w każdym przypadku. Stosownie bowiem do art. 3 ust. 1 pkt 30 ustawy o rachunkowości, przez dochody i zyski w rozumieniu tego aktu prawnego, których dotyczy wskazany w art. 6 ust. 1 obowiązek ujawnienia w księgach rachunkowych spółki, rozumie się uprawdopodobnione powstanie w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych, o wiarygodnie określonej wartości, **w formie zwiększenia wartości aktywów, albo zmniejszenia wartości zobowiązań, które doprowadzą do wzrostu kapitału własnego lub zmniejszenia jego niedoboru** w inny sposób niż wniesienie środków przez udziałowców lub właścicieli.

Świadczenia nieodpłatne lub częściowo nieodpłatne najczęściej nie spełniają tych wymogów, gdyż z ich otrzymaniem na ogół nie wiąże się powstanie korzyści ekonomicznych o wiarygodnie określonej wartości zwiększającej aktywa albo zmniejszającej pasywa określonego podmiotu. Użytkowanie lokalu na podstawie umowy przewidującej niższe niż rynkowe stawki czynszu najmu lub też uzyskanie nieoprocentowanych pożyczek powoduje bowiem jedynie, że w przypadku podmiotu korzystającego z tego rodzaju świadczeń nie dojdzie do powstania zobowiązań w takiej wysokości gdyby zostały udzielone według stawek rynkowych dotyczących określonych usług, korzystania z rzeczy lub praw. Na skutek korzystania przez spółkę (...) z tego rodzaju świadczeń nie doszło więc do wzrostu jej aktywów ani zmniejszenia zobowiązań powstałych z innych tytułów. Powyższe uwagi wraz z uregulowaniami zawartymi w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych prowadzą więc do wniosku, że świadczenia z tytułu nieodpłatnych lub częściowo nieodpłatnych świadczeń, takie jak te z których miała korzystać spółka (...) w roku podatkowym 2006 r., nie mieszczą się w definicji zawartej w art. 3 ust. 1 pkt 30 ustawy i w związku z tym nie były objęte obowiązkiem ujawnienia w księgach rachunkowych tego podmiotu. W konsekwencji mimo że ich niewykazanie wobec Pierwszego Urzędu Skarbowego w C. stanowiło naruszenie przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych, w realiach niniejszej sprawy nie towarzyszyło temu naruszenie przepisów zawartych w ustawie o rachunkowości.

Zgodnie z art. 24 ust. 2 ustawy o rachunkowości księgi uznaje się za rzetelne jeżeli dokonane w nich zapisy odzwierciedlają stan rzeczywisty. Analogicznie pojęcie to jest definiowane w art. 193 § 2 ustawy z 29.08.1997 r. Ordynacja podatkowa oraz w art. 53 § 22 k.k.s., przy czym w tym ostatnim przypadku na zasadzie przeciwieństwa tj. że nierzetelna jest księga prowadzona niezgodnie ze stanem rzeczywistym. N. przez księgę podatkową stanu rzeczywistego może więc sprowadzać się do braku zapisów zdarzeń, które miały w rzeczywistości miejsce lub ujęcia zdarzeń fikcyjnych. Może również polegać na ewidencjonowaniu kwot w wartościach odbiegających od rzeczywistości. Nierzetelność w tym przypadku wiąże się więc z zawarciem w księdze wpisów niezgodnych z prawdą lub opuszczenia w księgowaniu, a więc ze zniekształceniem stanu faktycznego (por. m.in. wyr. WSA w Warszawie z 7.06.2010 r., (...) SA/Wa 122/10, Legalis Nr 276313).

Analizując okoliczności niniejszej sprawy w kontekście nieodpłatnych i częściowo nieodpłatnych świadczeń z których korzystała zarządzana przez oskarżonego spółka niewątpliwie nie można zatem mówić o nierzetelności w zakresie prowadzenia dokumentacji rachunkowej. Wysokość czynszu ponoszonego przez spółkę (...) z tytułu umowy najmu lokalu zawartej z K. P. i J. P. była bowiem ujawniana w księgach rachunkowych zgodnie z treścią tego zobowiązania i ewidencjonowana na koncie 403 (usługi obce) na podstawie rachunków wystawianych za kolejne miesiące 2006 r. Tym samym rachunkowość była w tym zakresie prowadzona rzetelnie. Nieujawienie w księdze, iż w kwocie przekraczającej wartość ustalonego w umowie najmu czynszu, spółka korzysta z częściowo nieodpłatnych świadczeń, które stanowią kategorię wyłącznie podatkową, nie mogło prowadzić do odmiennych ocen. W związku z tym oskarżony, niezależnie od innych okoliczności przedmiotowych i podmiotowych niniejszej sprawy, we wskazanym wyżej zakresie nie mógł zrealizować znamion czynu z art. 77 pkt 1 ustawy z 29.09.1994 r.

Mając na uwadze powyższe odnoszenie się do zarzutów obrońcy zmierzających do wykazania, że w zakresie najmu lokalu z dnia 1 września 2004 r. spółka nie korzystała z częściowo nieodpłatnych świadczeń określonych w art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych było bezprzedmiotowe. Należy jednak zaznaczyć, iż w decyzjach Pierwszego Urzędu Skarbowego w C. ustalano również, że spółka (...) korzystała z nieodpłatnych świadczeń w postaci nieoprocentowanych pożyczek udzielonych w 2004 r. przez J. P., a wartość odsetek, które w razie ich ustalenia obciążąłyby spółkę w 2006 r. również przyjęto jako element kwoty, o którą zaniżono przychód. Podobnie bezprzedmiotowym byłoby również odnoszenie się do zarzutu obrońcy wskazującego na naruszenie przez Sąd Rejonowy art. 8 § 1 k.p.k. poprzez brak poczynienia własnych ustaleń i oparcia zaskarżonego wyroku na decyzjach organów podatkowych i sądów administracyjnych.

Za zasadne należało uznać natomiast zarzuty obrońcy, dotyczące braku szczegółowego rozważenia kwestii dotyczących strony podmiotowej czynu będącego przedmiotem niniejszego postępowania, tyle tylko, że z uwagi na wskazane wcześniej okoliczności należało odnieść go wyłącznie do dalszych elementów zarzutu tj. do nieprawidłowości rachunkowych polegających na dwukrotnym pomniejszeniu przychodów o kwotę 468 zł oraz do zawyżenia kosztów uzyskania przychodów o kwotę 289,92 zł. Sąd Rejonowy ustalenia i oceny w zakresie strony podmiotowej czynu

oskarżonego sprowadził wyłącznie do faktu, iż miał on świadomość, że jako prezes zarządu spółki jest osobą odpowiedzialną za prawidłowe i zgodne z prawem prowadzenie jej ksiąg rachunkowych. Okoliczność ta jednak nie jest równoznaczna z posiadaniem wiedzy odnośnie występujących na tym tle nieprawidłowości. Przepięstwo z art. 77 pkt 1 ustawy o rachunkowości ma bowiem charakter umyślny, a zatem dla jego przypisania konieczne jest ustalenie, że sprawca, nie tylko był osobą odpowiedzialną za prawidłowe prowadzenie ksiąg rachunkowych, ale co najmniej miał świadomość występowania w nich określonych nieprawidłowości i godząc się na nie dopuszcza do prowadzenia ksiąg rachunkowych wbrew przepisom ustawy lub podawania w tych księgach nierzetelnych danych. obrońca słusznie także zwrócił uwagę postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 23.05.2002 r. (V KKN 426/00, OSNKW 2002/9-10/81) gdzie wskazano, iż powierzenie obowiązków w zakresie rozliczeń podatkowych fachowym osobom trzecim nie znosi samo przez się odpowiedzialności podatnika w sferze prawa karnego skarbowego, ale pod warunkiem udowodnienia, że miał on jednak świadomość możliwości wadliwego rozliczenia i godził się na ewentualnie niezgodne z przepisami prawa podatkowego rozliczenie. Stanowisko to ma o tyle istotne znaczenie że księgowość i rachunkowość spółki (...) w okresie objętym zarzutem była prowadzona przez zatrudnioną w tym celu księgową J. M.. Oskarżony składając wyjaśnienia w toku niniejszego postępowania wskazywał, iż nieprawidłowe, dwukrotne pomniejszenie przychodów spółki o kwotę 468 zł z tytułu refundacji wynagrodzeń do PFRON oraz zawyżenie kosztów uzyskania przychodów z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne o 289,92 zł stanowiły zwykłe pomyłki w prowadzeniu dokumentacji rachunkowej przez J. M.. Okoliczność tą potwierdzają zeznania tej ostatniej, prawidłowo uznane przez Sąd Rejonowy za wiarygodne, w których przyznała wprost, że w zakresie zaksięgowania kwoty 289,92 zł popełniła błąd. Nie pamiętała natomiast okoliczności związanych z dwukrotnym pomniejszeniem przychodów spółki o należność w wysokości 468 zł. Niemniej jednak zważywszy na czas jaki upłynął od dokonania tej operacji oraz kontroli skarbowej w trakcie której nieprawidłowość w tym zakresie została ujawniona, nie podważa to wiarygodności wyjaśnień oskarżonego co do przypadkowości jej zaistnienia. Dodatkowo należało zaznaczyć, iż zarówno obiektywnie, jak i na tle rozliczeń księgowych spółki (...) obie wskazane wyżej należności były niewielkie, a pomyłka wystąpiła jedynie dwukrotnie. Okoliczności te również wykluczają możliwość celowego działania, wskazując tak jak wyjaśnił oskarżony, na zaistnienie zwykłej omyłki, której do czasu przeprowadzonej kontroli skarbowej nie dostrzegła także J. M.. W konsekwencji we wskazanym zakresie niewątpliwie nie można mówić, aby oskarżony umyślnie doprowadził do prowadzenia księgi wbrew przepisom ustawy lub podawania w tych księgach nierzetelnych danych. W połączeniu ze wskazanym wcześniej brakiem prawnego obowiązku ujawnienia w księgach rachunkowych wysokości nieodpłatnych i częściowo odpłatnych świadczeń, należało dojść do przekonania, że oskarżony nie zrealizował znamion występku z art. 77 pkt 1 ustawy o rachunkowości, co prowadziło do konieczności uniewinnienia go od popełnienia takiego czynu.

Podstawę prawną wyroku Sądu Okręgowego stanowi przepis art. 437 § 2 k.p.k.

W związku ze zmianą zaskarżonego wyroku i uniewinnieniem oskarżonego, kosztami za postępowanie w obu instancjach, na podstawie art. 632 pkt 2 k.p.k. i art. 636 § 1 k.p.k. należało obciążyć Skarb Państwa.