

# WYROK

## W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 23 stycznia 2014 r.

Sąd Okręgowy w Poznaniu IV Wydział Karny – Odwoławczy w składzie:

Przewodniczący: SSO Ewa Taberska

Sędziowie: SSO Małgorzata Ziółka

SSO Hanna Bartkowiak (spr.)

Protokolant: sekr. sąd. Marzena Szymaś

przy udziale Prokuratora Prokuratury Okręgowej Bogusława Tupaja oraz Inspektora Kontroli Skarbowej w Urzędzie Kontroli Skarbowej w P. K. O.

po rozpoznaniu w dniu 16 stycznia 2014 r.

sprawy **L. T. (1) i K. T. (1)**

oskarżonych z art. 56 § 1 kks w zw. z art. 37§ 1 pkt 1 kks i inne

na skutek apelacji wniesionych przez prokuratora i pełnomocnika Urzędu Kontroli Skarbowej w P.

od wyroku Sądu Rejonowego w Wągrowcu

z dnia 10 października 2013 r. sygn. akt II K 2/12

uchyla zaskarżony wyrok i sprawę przekazuje Sądowi Rejonowemu w Wągrowcu do ponownego rozpoznania.

H. B. E. M. Z.

## UZASADNIENIE

**L. oraz K. małżonkowie T.** zostali oskarżeni o to, że:

1. działając wspólnie i w porozumieniu (zarzut I i III), gdzie L. T. (1) będąc właścicielem Przedsiębiorstwa Produkcyjno – Handlowo – Usługowego (...) L. T. (1) w W., ul. (...), uszczuplili podatek dochodowy od osób fizycznych za 2003 r. w wysokości 1 251 369 zł, w ten sposób, że w złożonym Naczelnikowi Urzędu Skarbowego w W. w dniu 30 kwietnia 2004 r. zeznaniu podatkowym na druku PIT-36 o wysokości osiągniętego dochodu w roku podatkowym 2003 przez K. i L. T. (1), zam. w W., ul. (...), podali dane niezgodne z rzeczywistością o wysokości osiągniętego dochodu z prowadzonej działalności przez L. T. (1), zaniżając go o 3 355 909,40 zł, na skutek zaniżenia przychodów ze sprzedaży, należących do małżonków gruntów i biurowca wykorzystywanych w pozarolniczej działalności gospodarczej (polegającej na sprzedaży używanych samochodów) z tytułu nieprawidłowego określenia przychodu ze sprzedaży nieruchomości na kwotę 1 500 000 zł oraz z tytułu zaniżenia wartości rynkowej sprzedanej nieruchomości o kwotę 7 272 700 zł, a także zaniżenia kosztów sprzedaży nieruchomości o kwotę 1 500 000 zł, to jest wbrew: art. 14 ust. 1 i ust. 2 pkt 1, art. 22h ust. 1 pkt 1, art. 23 ust. 1 pkt 1, art. 26 ustawy z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r., nr 14, poz. 176 ze zm.), tj. o czyn zabroniony z art. 56 § 1 kks w zw. z art. 37 § 1 pkt 1 kks;

2. działając wspólnie i w porozumieniu (zarzut II i IV), gdzie L. T. (1) będąc właścicielem Przedsiębiorstwa Produkcyjno – Handlowo – Usługowego (...) L. T. (1) w W., ul. (...), uszczuplili podatek dochodowy od osób fizycznych za 2004 r. w wysokości 187 491 zł, w ten sposób, że w złożonym Naczelnikowi Urzędu Skarbowego w W. w dniu 25

kwietnia 2005 r., zeznaniu podatkowym na druku PIT-36 o wysokości osiągniętego dochodu w roku podatkowym 2004 przez K. i L. T. (1) zam. w W. ul. (...), podali dane niezgodne z rzeczywistością o wysokości osiągniętego dochodu do opodatkowania, zaniżając go o 556 274,08 zł, na skutek bezpodstawnego odliczenia od dochodu uzyskanego z pozarolniczej działalności gospodarczej straty z lat ubiegłych, tj. za 2003 rok w tej samej kwocie 556 274,08 zł, mimo uzyskania w 2003 r. dochodu w wysokości 3 355 909,40 zł, to jest wbrew art. 24 ust. 2, art. 26, art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych, tj. o czyn zabroniony z art. 56 § 2 kks w zw. z art. 37 § 1 pkt. 3 kks.

Sąd Rejonowy w Wągrowcu, wyrokiem z dnia 10 października 2013 r. wydanym w postępowaniu o sygn. akt II K 2/12, uniewinnił **oskarżonych K. T. (1) i L. T. (1)** od zarzutu popełnienia wyżej opisanych przestępstw skarbowych, a kosztami procesu, na podstawie art. 632 punkt 2 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks obciążył Skarb Państwa.

Apelacje od całości powyższego wyroku wnieśli na niekorzyść oskarżonych: prokurator oraz Inspektor kontroli skarbowej z Urzędu Kontroli Skarbowej w P..

Pierwszy ze skarżących zarzucił błąd w ustaleniach faktycznych przyjętych za podstawę orzeczenia, który miał wpływ na treść tego orzeczenia, a polegający na przyjęciu, że oskarżeni L. i K. T. (2) nie dopuścili się zarzuczanych im czynów zabronionych, podczas gdy prawidłowa ocena zebranego w sprawie materiału dowodowego prowadzi do przeciwnego wniosku.

Drugi apelujący zarzucił zaś orzeczeniu:

1. obrazę przepisów prawa materialnego:

a) art. 56 kks przez uznanie, iż ocenie podlega strona podmiotowa z momentu zawarcia umowy w dniu 19 grudnia 2003 r. podczas gdy ocenie podlega strona podmiotowa z momentu złożenia zaznania podatkowego właściwemu organowi podatkowemu, tj. w dniu 30 kwietnia 2004 r., a ponadto poprzez uznanie, iż wykazanie w zeznaniu podatkowym straty z działalności gospodarczej w wysokości 3 916 790,60 zł zamiast dochodu w wysokości 3 355 909,40 zł nie wskazuje na istnienie po stronie podsądnych zamiaru wprowadzenia organu podatkowego w błąd,

b) art. 14 ust. 1 i ust. 2 pkt 1 oraz art. 19 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych poprzez uznanie, iż przyjęcie do przychodu z tytułu zbycia składników majątku wykorzystywanego w działalności gospodarczej w kwocie odpowiadającej cenie transakcyjnej rażąco odbiegającej od wartości rynkowej tego składnika majątkowego, jest zachowaniem zgodnym z tą normą, tj. zaakceptowaniem dla ustalenia przychodu zasady kasowej, podczas gdy dla ustalania przychodów i kosztów uzyskania przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej obowiązuje zasada memoriałowa;

2. obrazę przepisów prawa procesowego:

a) art. 4 i 5 ustawy ordynacja podatkowa przez uznanie, iż istnienie obowiązku podatkowego, określenie zobowiązania podatkowego oraz jego wysokość wynika z postanowień umów cywilnoprawnych, a nie z zaistnienia zdarzenia określonego w ustawach, a ponadto zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego,

b) art. 7 kpk przez ukształtowanie swego przekonania na podstawie wybranych dowodów, mających świadczyć na korzyść oskarżonych z pominięciem dowodów świadczących na ich niekorzyść, tj. dokonanie swobodnej oceny z naruszeniem zasady prawidłowego rozumowania.

Stawiając powyższe zarzuty, apelujący wnieśli o uchylenie zaskarżonego wyroku Sądu Rejonowego w Wągrowcu i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania.

**Sąd Okręgowy zważył, co następuje:**

Obie apelacje były w znaczącej mierze zasadne. Zasługiwały one przez to na uwzględnienie. Skutkiem tego było uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy Sądowi I instancji do ponownego rozpoznania.

Uznać tak należało, gdyż trafnym okazał się apelacyjny zarzut obrazy przepisów postępowania, która mogła mieć wpływ na treść zaskarżonego orzeczenia. Zarzut w istocie wspólny obu apelacjom, gdyż oskarżyciel publiczny – podnoszący formalnie zarzut błędu w ustaleniach faktycznych – opierał swe twierdzenia na wskazaniu, iż Sąd niższej instancji dopuścił się nieprawidłowej oceny zebranego w sprawie materiału dowodowego. Wskazaniu zatem, że organ ten uchybił regułom procesowym ową ocenę ukierunkowujących.

Sąd odwoławczy podzielił wnioski skarżących, że Sąd niższej instancji nie dochował należytej staranności w toku oceny materiału dowodowego. To jest rażąco uchybił zasadom: obiektywizmu oraz swobodnej oceny dowodów. Zaznaczyć jednak przy tym trzeba, że bezpodstawnym było wskazanie apelującego inspektora kontroli skarbowej jakoby Sąd Rejonowy obraził przepis art. 56 kks, gdyż nie badał strony podmiotowej zachowania L. i K. T. (1) w chwili zarzucanego im czynu, lecz tę, która towarzyszyła ich działaniom w chwili zawierania umowy sprzedaży nieruchomości. Skarżący nie dostrzegł, że powody i motywy towarzyszące zawarciu owej umowy miały kluczowe znaczenie dla zrozumienia powodów złożenia przez oskarżonych zeznań podatkowych tej, a nie innej treści. Ocena postępowania Sądu I instancji wskazuje przy tym, że wyszedł on ze słusznego założenia, iż zamiar ustalić można nie tylko w oparciu o wyjaśnienia sprawcy przyznającego się do tego, ale również dowodzeniem pośrednim ze wszystkich okoliczności, na podstawie których można byłoby wyprowadzić wnioski co do woli czy stanu świadomości podsądnego. Sąd odwoławczy zwraca przy tym uwagę, że byłoby wynaturzeniem sprawiedliwości, gdyby jej wymiar miał zależeć od tego, do czego sprawca zechce się przyznać (por. wyrok Sądu Apelacyjnego w Krakowie z dnia 5 września 1996 r., II AKa 193/96, OSPriP 1997/3/18). Stwierdziwszy tak, zaznaczyć jednak należało, że już inną kwestią była ocena poprawności realizacji założonej metody badań. Wedle Sądu odwoławczego właśnie na tym polu działań Sądu Rejonowego można było dostrzec liczne uchybienia. Uchybienia, które wskazywały na dowolność ocen skutkujących wywiedzeniem wniosków, których nie można było zaakceptować jako trafne, pewne i zgodne z zasadami logiki i doświadczenia życiowego.

W tym miejscu będzie właściwym przypomnienie, że przekonanie sądu o wiarygodności jednych dowodów i niewiarygodności innych pozostaje pod ochroną przepisu art. 7 kpk, regulującego ową zasadę, jeśli tylko: jest poprzedzone ujawnieniem w toku rozprawy głównej całokształtu okoliczności sprawy; stanowi wyraz rozważenia wszystkich okoliczności przemawiających zarówno na korzyść, jak i na niekorzyść oskarżonego; jest zgodne ze wskazaniami wiedzy i doświadczenia życiowego; a nadto zostało wyczerpująco i logicznie uargumentowane w uzasadnieniu wyroku (por. postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 13 października 2010 r., IV KK 248/10, OSNwSK 2010/1/1940).

Zdaniem Sądu Okręgowego Sąd niższej instancji naruszył wspomniane reguły postępowania. Mianowicie nie uwzględnił w swych rozważaniach całej grupy okoliczności, które przemawiały na niekorzyść L. i K. T. (1). Uznać zatem należało, że przekonanie tego organu o wiarygodności złożonych przez podsądnych wyjaśnień było nazbyt ufne i pochopne.

Konkretyzując, przy analizie okoliczności sprzedaży nieruchomości z dnia 19 grudnia 2003 r., na krytykę zasługuje to, że organ niższej instancji nie wziął pod uwagę, iż twierdzeniom oskarżonych o potrzebie szybkiego zbycia nieruchomości przeczyły pewne ich zachowania. Przede wszystkim z zebranego materiału dowodowego nie wynika aby starali się oni upublicznić wolę zawarcia takiej umowy. Jest to charakterystyczne postąpienie, gdyż w świetle zasad doświadczenia życiowego wydawałoby się oczywistym, że bez ogłoszenia się zamiarem zawarcia umowy – w sytuacji gdy nie korzysta się z pomocy biura pośrednictwa w obrocie nieruchomościami – nie jest praktycznie możliwym pozyskanie w krótkim czasie dogodnych ofert kupna, z których wybrać byłoby można tę najkorzystniejszą. Kwestią istotną jest także prezentowany przez oskarżonego warunek, który miał być przedstawiany chętnym do przejęcia własności. Mianowicie, warunek ustanowienia na rzecz zbywców nieodpłatnego, dożywotniego użytkowania tej nieruchomości, który racjonalnie rzecz ujmując, który stawiał pod znakiem zapytania możliwość zrealizowania sprzedaży. Pamiętać przecież należy, że zgodnie z art. 157 § 1 kc własność nieruchomości nie może być przeniesiona pod warunkiem ani z zastrzeżeniem terminu. W ocenie Sądu II instancji nie można też było nie uwzględnić postępowania

oskarżonych tuż po zawarciu umowy. Mianowicie 30 grudnia 2003 r. sprostowali oni tą umowę, wspólnie z nabywcą nieruchomości J. K., a to w ten sposób, że nabywca zobowiązał się zapłacić cenę sprzedaży w pięciu ratach po 300 tys. złotych, w terminach do dnia 31 grudnia każdego roku, poczynając od 31 grudnia 2005 r. (k. 117-120). Zatem, pierwsze środki finansowe za sprzedaną nieruchomość miały zostać przekazane oskarżonym dopiero za dwa lata. W świetle podawanych przez oskarżonych (głównie L. T.) informacji o konieczności szybkiego pozyskania pieniędzy, taka zmiana warunków zapłaty ceny sprzedaży zdecydowanie utrudniała możliwość zaspokojenia owych potrzeb.

W toku oceny okoliczności sprawy nie powinien być też Sąd Rejonowy uciekać od oceny działań J. K., które miał on podejmować w związku z przystąpieniem do zawarcia umowy sprzedaży. Jak wynika z materiałów prowadzonej kontroli podatkowej, gdzie osoba ta była przesłuchana w charakterze świadka przez inspektora kontroli skarbowej (k. 272-275), zaniechał on przed zawarciem umowy zbadania księgi wieczystej prowadzonej dla przedmiotu umowy, poprzestając na zapewnieniach zbywcy. Takie postępowanie uznać trzeba za bardzo nietypowe, uwzględniając, że przedmiotem czynności prawnej była rzecz o wielomilionowej wartości. Jest też symptomatycznym, że J. K. miał zakupić nieruchomość wspólnie z grupą niemieckich obywateli. Osób, które miały wyłożyć pieniądze na całą transakcję. W tej sytuacji niezrozumiałe staje się postępowanie nabywcy, gdzie ten – jak się można domyślać w oparciu o jego relację – bez konsultacji z przyszłymi współnikami obciąża własność nieruchomości dożywotnim prawem użytkowania, istotnie ograniczającym możliwość wykorzystania jej do celów biznesowych.

Na tym tle podnieść też można uwagę, że z materiału dowodowego nie wynika aby prawo użytkowania było przez uprawnionych faktycznie wykonywane. Pozostawało to jednak poza zakresem zainteresowania ze strony organu orzekającego w tej sprawie karnoskarbowej w I instancji.

Zainteresowanie Sądu Rejonowego powinien być też wzbudzić fakt, że ok. trzy lata po ustanowieniu na rzecz pp. T. prawa użytkowania, ci zrezygnowali z niego. Uczynili to tuż przed zawarciem przez nowego właściciela umowy sprzedaży ze Spółką z o.o. (...). W ocenie Sądu II instancji byłoby zaś ważnym dla potrzeb przedmiotowego postępowania rozpoznanie powodów i ewentualnych warunków rezygnacji przez podsądnych z przysługującego im prawa. Mianowicie, czy nastąpiło to pod tytułem darmym, czy też odpłatnie. To ostatnie byłoby uzasadnione deklarowaną przez użytkowników cennością dla nich tego prawa. Przy tym, jeśli rezygnacja miała nastąpić w zamian za jakąś korzyść materialną, byłoby ważnym ustalenie czy istnieją dokumenty, który by poświadczały jej uzyskanie.

W ocenie Sądu II instancji było też istotnym, że Sąd I instancji w sposób nieprawidłowy rozpoznał stan rzeczy, który istniał w chwili sprzedaży nieruchomości. Sąd ten wskazał, że „J. K. uzyskał własność nieruchomości (...) które (...) było prawem w dużym stopniu ograniczonym. W § 8 tej samej umowy zastrzegł on bowiem na rzecz sprzedających prawo dożywotniego, bezpłatnego użytkowania nieruchomości” (str. 12, k. 1006v). Zwrócić należy uwagę, że do wzmiankowanego obciążenia rzeczy doszło już po przejściu własności rzeczy na kupującego. To jest w momencie, gdy właścicielem był już J. K.. W tej sytuacji nie wydaje się poprawnym uwzględnianie faktu istnienia użytkowania przy określaniu ceny sprzedaży uzyskanej przez pp. T.. Owo obciążenie nieruchomości uzyskiwało wpływ na jej wartość dopiero od chwili jego ustanowienia. Uznać też można, że jeśli w chwili zawierania umowy sprzedaży istniały między sprzedawcami a kupującym jakieś co do tego zobowiązania, to te miały charakter wyłącznie osobisty.

Na marginesie powyższych rozważań należy zatem zakwestionować poprawność tezy dowodowej zapisanej w postanowieniu Sądu Rejonowego z dnia 27 września 2012 r. o przeprowadzeniu dowodu z opinii biegłego z zakresu wyceny nieruchomości (k. 876). Obciążenie prawa własności użytkowaniem (tak należy odczytywać polecenie uwzględnienia „prawa służebności ustanowionej przy sprzedaży na rzecz sprzedawców”) mogło mieć bowiem znaczenie dla określenia ceny sprzedaży, gdyby tej dokonywał nowy właściciel, to jest J. K..

Sąd II instancji pragnie też zauważyć, że poza faktem objęcia dwóch różnych czynności prawnych – umowa sprzedaży i obciążenie rzeczy użytkowaniem – jednym aktem notarialnym, z treści tego dokumentu ani jakiegokolwiek innego, nie wynika podstawa do uznania, że owe czynności prawne należy ze sobą wiązać. W szczególności, że ta druga czynność (a właściwiej ujmując wartość ustanowionego nią obciążenia) miałaby zostać zaliczona na poczet ceny sprzedaży. Nie jest przez to właściwym akcentowanie przez Sąd niższej instancji wskazania, że „zastrzeżenie tego prawa miało miejsce

w samej umowie sprzedaży tej nieruchomości, a zatem stanowi integralną część tej umowy” (str. 12/13 uzasadnienia, k. 1006v-1007).

Zdaniem Sądu odwoławczego, kontrowersyjnym na tę chwilę wydaje się również stwierdzenie jakoby umowne zastrzeżenie prawa użytkowania „było istotnym elementem umowy [sprzedaży – uwaga SO] (essentialia negotii)” (str. 14 uzasadnienia, k. 1007v). Przedmiotowo istotnym elementem umowy sprzedaży nie jest przecież zobowiązanie się przez kupującego do ustanowienia prawa użytkowania na rzecz sprzedawcy. W przypadku umowy sprzedaży z art. 535 kc, ten ostatni zobowiązuje się przecież do przeniesienia własności rzeczy lub prawa na kupującego, a ten pierwszy zobowiązuje się do zapłacenia sprzedawcy umówionej ceny. Podkreślić przy tym można, że świadczenie jednej strony jest w umowie sprzedaży odpowiednikiem świadczenia drugiej strony. W takim ujęciu umowa sprzedaży ma charakter umowy wzajemnej. Podnieść też trzeba, że wprawdzie świadczenia stron mają charakter ekwiwalentny w znaczeniu subiektywnym, to nie oznacza to jednak, że konkretny przepis w określonej sytuacji nie może ekwiwalentności tej obiektywizować. Zakładając racjonalność stron występujących w umowie, nie można nie dostrzec, że każda z nich dlatego w tę umowę się wdaje, gdyż w jej wykonaniu oczekuje otrzymać przynajmniej nie mniej niż sama zobowiązana była dać lub dała. Umowa dla każdej ze stron jest źródłem załatwiania interesów (por. kom. do art. 535 kk [w:] A. Kidyba <red.> Kodeks cywilny. Komentarz. Tom III. Lex 2010).

Jak już wyżej zaznaczono istotą umowy sprzedaży jest to, że przedmiotowo istotne elementy tej umowy dają się sprowadzić do oznaczenia przedmiotu świadczenia zbywcy i ceny. Podnosi się, że wątpliwości towarzyszyć mogą sposobowi oznaczenia ceny. Analiza umowy sprzedaży zawartej w rozpoznawanym przypadku wskazuje jednak, że cena ta została oznaczona konkretną kwotą pieniędzy, bez adnotacji, że jej uzupełnieniem ma być jakiś inny jeszcze element, np. wartość prawa użytkowania. Stwierdziwszy tak, nie można nie zauważyć, że w § 13 aktu notarialnego z dnia 19 grudnia 2003 r. podano, iż prawo użytkowania ma roczną wartość 60 tys. zł (k. 110). Przy uwzględnieniu zaś kapitalizacji, miało ono mieć wartość 900 tys. zł. Takie oznaczenie wartości ograniczonego prawa rzeczowego nie pozwala raczej na uznanie, że mogła być ona traktowana jako uzupełnienie ceny sprzedaży, a to w celu uzyskania przez nią cechy ekwiwalentności.

Na marginesie zauważyć można, że w sytuacji rezygnacji z użytkowania po ok. 3 latach (co miało miejsce w rozpoznawanym przypadku) należało uznać, iż oskarżeni uzyskali przez ten okres korzyść ok. 180 tys. zł. Sąd Rejonowy nie dostrzegł, a w konsekwencji nie odniósł się również i do tego elementu stanu faktycznego i jego znaczenia dla oceny postępowania obojga podsądnych.

Oceniając postępowanie oskarżonych, a w tym treść zawartej przez nich umowy sprzedaży, Sąd Rejonowy powinien był też wziąć pod uwagę, że przy ustalaniu wysokości przychodu ze sprzedaży nieruchomości, przychodem ze źródła określonego w art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej zwaną ustawą) jest, co do zasady, wartość wyrażona w cenie określonej w umowie pomniejszona o koszty odpłatnego zbycia. Jeżeli jednak cena ta, bez uzasadnionej przyczyny, znacznie odbiega od wartości rynkowej tych rzeczy, przychód ten określa organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej w wysokości wartości rynkowej. Zgodnie z art. 19 ust. 3 ustawy wartość rynkową określa się na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami lub prawami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca odpłatnego zbycia. W tym przypadku przychód określić może organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej. Organ może to jednak zrobić tylko wówczas, gdy cena odbiega znacznie od wartości rynkowej, a nie jest to spowodowane uzasadnionymi przyczynami (por. kom. do art. 19 ustawy [w:] A. Bartosiewicz, R. Kubacki PIT, komentarz. Lex 2013).

Zauważyć przy tym trzeba, że wspomniana w akapicie wyżej obiektywizacja ceny sprzedaży jest przewidziana obowiązującym prawem mechanizmem, który chronić ma interes Skarbu Państwa przed niczym niekrepowaną dowolnością w ocenie ekwiwalentności wzajemnych świadczeń. Zasadnym z tego względu byłoby poczynienie przez Sąd orzekający w niniejszej sprawie rozróżnienia pojęć: cena sprzedaży a przychód. Istotnym jest również uwzględnienie tego rozróżnienia w toku odbierania i oceny wyjaśnień podsądnych. Pozwoli to łatwiej zrozumieć stan ich wiedzy w chwili zawierania umowy i później w chwili składania zeznań podatkowych.

Z uwagi na istnienie wspomnianych wyżej okoliczności oraz potrzebę dokonania stosownych rozróżnień pojęciowych, o których wspomniano powyżej, uznać trzeba, że w toku postępowania karnoskarbowego nie zachodzi konieczność odwoływania się do cywilnoprawnie pojmowanej okoliczności ważności umowy. Ustawodawca, dla ochrony interesów podatkowych, przewidział bowiem możliwość ustalenia wartości przedmiotu opodatkowania. Dla celów przedmiotowego postępowania są zatem istotne motywy działania oskarżonych w toku podejmowanych czynności okołopodatkowych, przy uwzględnieniu, że powinni oni mieć określoną wiedzę z zakresu prawa, a w tym co do swych obowiązków podatkowych.

W opinii Sądu odwoławczego dla dokonania poprawnych ustaleń w sprawie, na bazie treści umowy sprzedaży nieruchomości, ważnym jest uwzględnienie, że przepisy ustawy podatkowej przewidują, iż przychodem z działalności nie jest całość kwot należnych, lecz ich wysokość pomniejszona o wartość zwróconych towarów, udzielonych bonifikat i skont. Bonifikata zaś jest to zmniejszenie pierwotnej ceny towaru, z uwagi na różnego rodzaju okoliczności, takie jak np. wielkość zakupu, powiązania pomiędzy kontrahentami, obietnica zawiązania stałych stosunków handlowych itp. Skonto natomiast to zmniejszenie ceny sprzedaży, tyle że w tym wypadku jego przyczyną są specyficzne, pożądane przez kontrahenta, warunki płatności. Skonto może być udzielone np. z powodu dokonania płatności gotówką, dokonania płatności w terminie krótszym niż zazwyczaj itp. Zarówno skonto, jak i bonifikata pomniejszają przychód, jako że wpływają na zmniejszenie wysokości należnych podatnikowi kwot (por. kom do art. 14 ustawy [w:] A. Bartosiewicz...). Zastanowienia wymaga zatem dlaczego strony umowy, kształtując cenę sprzedaży poprzez rzekome zobowiązanie się przez kupującego do ustanowienia prawa użytkowania, nie odwołały się w treści umowy do tych właśnie pojęć, to jest bonifikaty czy skonta.

Zastrzeżenie Sądu odwoławczego wzbudziło też bardzo lapidarne powołanie się przez Sąd Rejonowy w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku na art. 113 § 1 kks w zw. z art. 8 § 1 kpk. Sąd niższej instancji uznał, że rozstrzyga określone kwestie samodzielnie. Wskazał zatem, że nie musi kierować się prawomocnymi już decyzjami organów skarbowych czy treścią wyroków sądów administracyjnych. Sąd Okręgowy pragnie jednak zauważyć, że skoro decyzje organów podatkowych mają decydujące znaczenie dla ustalenia istnienia zobowiązania podatkowego czy jego wysokości, rodzą po stronie podatnika określone skutki finansowe, zapadają w trybie odrębnych przepisów, przewidujących ich instancyjną kontrolę, w tym nadzwyczajny środek zaskarżenia, to należy je potraktować jako rozstrzygnięcie „kształtujące stosunek prawny” w rozumieniu art. 8 § 2 kpk (postanowienie są w L. z 17 czerwca 2009 r., II Akz 334/09, KZS 2010/11/56). Uznać też trzeba, że nawet przyjęcie stanowiska odmiennego w tym zakresie nie uzasadniało tak lekceważącego potraktowania orzeczeń zapadłych w innym postępowaniu, prowadzonym w oparciu o ustawę z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych. Prawidłowym byłoby rzeczowe ustosunkowanie się do treści zapadłych w jego toku rozstrzygnięć.

Podsumowując, uznać trzeba, że Sąd Rejonowy dopuścił się uchybień na etapie gromadzenia materiału dowodowego, a następnie w toku jego analizy. W tej sytuacji wyprowadzić należało wnioski, że Sąd ten, z obrazą art. 113 § 1 kks w zw. z art. 7 kpk, uchybił wierności podstawowym zasadom procesu karnego, to jest zasadzie sprawiedliwości, zasadzie prawdy materialnej, jak również zasadzie obiektywizmu (art. 113 § 1 w zw. z art. 2 § 1 pkt 1, art. 2 § 2 oraz art. 4 kpk). W konsekwencji naraził się na zarzut „dowolności” w toku oceny materiału dowodowego. Następstwem tego są wątpliwości co do wiarygodności wyjaśnień oskarżonych, a co za tym idzie wątpliwości co do zasadności decyzji o ich uniewinnieniu. Zachodzą bowiem przesłanki do uznania, że była ona co najmniej przedwczesna.

Mając powyższe na względzie, Sąd Okręgowy podzielił stanowisko apelujących, że Sąd niższej instancji uchybił przepisom postępowania, co mogło mieć wpływ na treść orzeczenia (art. 438 pkt 2 kpk). Dlatego też uznał za celowe uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy Sądowi Rejonowemu do ponownego rozpoznania. Wymaga ona bowiem pogłębionej i rozszerzonej analizy, co wydaje się procesowo dopuszczalne i możliwe.

Nie przesądzając w tym momencie kwestii sprawstwa i winy oskarżonych L. T. (1) i K. T. (1), należy wskazać, że Sąd I instancji zobowiązany będzie powtórzyć postępowanie dowodowe, podejmując przy tym działania zmierzające do usunięcia wyżej opisanych nieprawidłowości w ocenie dotąd zebranego materiału dowodowego. Sąd I instancji

będzie miał również za zadanie ocenić wartość dowodową, a w efekcie przydatność opinii biegłych rzeczoznawców sporządzonych do tej sprawy.

Ponadto, organ orzekający winien dążyć do wyjaśnienia wskazanych rozbieżności pomiędzy wypowiedziami podsądnych, a ustaleniami poczynionymi przez organa skarbowe. Ważnym jest także by przy ponownej ocenie materiału dowodowego, Sąd Rejonowy w należyтым stopniu uwzględnił zasady obiektywizmu i swobodnej oceny dowodów. Powinnością sądu jest bowiem dokonanie rzetelnych ustaleń, należycie umocowanych w materiale dowodowym sprawy.

H. B. E. M. Z.