

WYROK

W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 13 marca 2015 roku

Sąd Okręgowy w Poznaniu w Wydziale XVII Karnym - Odwoławczym w składzie:

Przewodniczący: SSO Justyna Andrzejczak

Sędziowie: SSO Dariusz Kawula

SSR del. do SO Anna Michałowska (spr.)

Protokolant: st. prot. sąd. Joanna Kurkowiak

w obecności Bogusława Tupaja Prokuratora Prokuratury Okręgowej w Poznaniu

po rozpoznaniu na rozprawie w dniach 19 lutego 2015 roku i 13 marca 2015 roku

sprawy **A. P. i R. A.**

oskarżonych o przestępstwa skarbowe z art. 56§2 k.k.s.

na skutek apelacji obrońcy oskarżonych oraz apelacji oskarżonego R. A. od wyroku Sądu Rejonowego Poznań- Nowe Miasto i Wilda w Poznaniu z dnia 22 października 2014 roku (sygn. akt VI K 1871/13)

1. zmienia zaskarżony wyrok w ten sposób, że:

- z opisu czynu przypisanego oskarżonemu R. A. w punkcie I zaskarżonego wyroku eliminuje działanie wspólnie i w porozumieniu z oskarżonym A. P., a z kwalifikacji prawnej tego czynu art. 9§1 k.k.s.,

- uniewinnia oskarżonego R. A. od przestępstwa z art. 56§2 k.k.s. w zw. z art. 9§1 i 3 k.k.s., przypisanego mu w punkcie II zaskarżonego wyroku,

- z opisu czynu przypisanego oskarżonemu A. P. w punkcie III zaskarżonego wyroku eliminuje działanie wspólnie i w porozumieniu z oskarżonym R. A., a z kwalifikacji prawnej tego czynu art. 9§1 k.k.s.,

- uniewinnia oskarżonego A. P. od przestępstwa z art. 56§2 k.k.s. w zw. z art. 9§1 i 3 k.k.s., przypisanego mu w punkcie IV zaskarżonego wyroku,

- uchyla zawarte w punkcie V zaskarżonego wyroku rozstrzygnięcie o karach łącznych grzywny wymierzonych oskarżonym A. P. i R. A.,

2. w pozostałym zakresie zaskarżony wyrok utrzymuje w mocy,

3. obciąża oskarżonych po 1/4 wydatków poniesionych przez Skarb Państwa w obu instancjach i z tego tytułu zasądza od każdego z oskarżonych na rzecz Skarbu Państwa kwoty po 75 zł, a nadto wymierza każdemu z oskarżonych opłaty w kwotach po 600 zł za obie instancje.

SSR Anna Michałowska SSO Justyna Andrzejczak SSO Dariusz Kawula

UZASADNIENIE

Wyrokiem z dnia 22 października 2014 roku Sąd Rejonowy Poznań – Nowe Miasto i Wilda w Poznaniu w sprawie o sygn. akt VI K 1871/13 uznał:

a) oskarżonego R. A. za winnego tego, że w dniu 21 kwietnia 2005 roku będąc (...) spółki jawnej (...), ul. (...), (...)-(...) K. W.. oraz zajmując się jej sprawami gospodarczymi w tym finansowymi wspólnie i w porozumieniu z A. P. również (...) spółki jawnej (...). w zeznaniu rocznym PIT 36 L o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) w roku podatkowym 2004 złożonym w Urzędzie Skarbowym P. W. poda nieprawdziwe dane, przez co uszczuplił podatek dochodowy od osób fizycznych za rok 2004 w kwocie 110715 zł naruszając art. 22 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym do osób fizycznych w ten sposób, że zaniżył dochód z prowadzonej działalności gospodarczej wskutek nierzetelnego prowadzenia ksiąg rachunkowych spółki poprzez niezasadne zaliczenie do kosztów uzyskania przychodu wydatków, które nie zostały poniesione w celu osiągnięcia przychodów:

- w łącznej kwocie 1.075.685 zł, a wynikających z 8 faktur wystawionych przez Przedsiębiorstwo Usług (...) ul. (...), (...)-(...) P. dokumentujących czynności, które nie zostały wykonane,

- oraz w łącznej kwocie 89.743,68 zł a wynikających z faktur i rachunków związanych z remontem nieruchomości w T. niestanowiącej środka trwałego spółki,

tj. przestępstwa skarbowego z art. 56§2 k.k.s. w zw. z art. 9§1 k.k.s. i za to przestępstwo na podstawie art. 56§2 k.k.s. wymierzył mu 60 stawek dziennych grzywny przy ustaleniu wysokości jednej stawki dziennej na kwotę 100 zł,

b) oskarżonego R. A. za winnego tego, że w dniu 21 kwietnia 2005 roku będąc (...) spółki jawnej (...), ul. (...), (...)-(...) K. W.. oraz zajmując się jej sprawami gospodarczymi w tym finansowymi wspólnie i w porozumieniu z A. P. również (...) spółki jawnej (...). dopuścił do podania nieprawdziwych danych w zeznaniu rocznym PIT 36 L o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) w roku podatkowym 2004 złożonym w Pierwszym Urzędzie Skarbowym w P. przez co uszczuplił podatek dochodowy od osób fizycznych za rok 2004 należny od A. P. w kwocie w kwocie 110715 zł naruszając art. 22 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym do osób fizycznych w ten sposób, że zaniżył dochód z prowadzonej działalności gospodarczej wskutek nierzetelnego prowadzenia ksiąg rachunkowych spółki poprzez niezasadne zaliczenie do kosztów uzyskania przychodu wydatków, które nie zostały poniesione w celu osiągnięcia przychodów:

- w łącznej kwocie 1.075.685 zł, a wynikających z 8 faktur wystawionych przez Przedsiębiorstwo Usług (...) ul. (...), (...)-(...) P. dokumentujących czynności, które nie zostały wykonane,

- oraz w łącznej kwocie 89.743,68 zł a wynikających z faktur i rachunków związanych z remontem nieruchomości w T. niestanowiącej środka trwałego spółki,

tj. przestępstwa skarbowego z art. 56§2 k.k.s. w zw. z art. 9§1 i 3 k.k.s. i za to przestępstwo na podstawie art. 56§2 k.k.s. wymierzył mu 60 stawek dziennych grzywny przy ustaleniu wysokości jednej stawki dziennej na kwotę 100 zł,

c) oskarżonego A. P. za winnego tego, że w dniu 21 kwietnia 2005 roku będąc (...) spółki jawnej (...), ul. (...), (...)-(...) K. W.. oraz zajmując się jej sprawami gospodarczymi w tym finansowymi wspólnie i w porozumieniu z R. A. również (...) spółki jawnej (...). w zeznaniu rocznym PIT 36 L o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) w roku podatkowym 2004 złożonym w Pierwszym Urzędzie Skarbowym w P. podał nieprawdziwe dane, przez co uszczuplił podatek dochodowy od osób fizycznych za rok 2004 w kwocie 110715 zł naruszając art. 22 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym do osób fizycznych w ten sposób, że zaniżył dochód z prowadzonej działalności gospodarczej wskutek nierzetelnego prowadzenia ksiąg rachunkowych spółki poprzez niezasadne zaliczenie do kosztów uzyskania przychodu wydatków, które nie zostały poniesione w celu osiągnięcia przychodów:

- w łącznej kwocie 1.075.685 zł, a wynikających z 8 faktur wystawionych przez Przedsiębiorstwo Usług (...) ul. (...), (...)-(...) P. dokumentujących czynności, które nie zostały wykonane,

- oraz w łącznej kwocie 89.743,68 zł a wynikających z faktur i rachunków związanych z remontem nieruchomości w T. niestanowiącej środka trwałego spółki,

tj. przestępstwa skarbowego z art. 56§2 k.k.s. w zw. z art. 9§1 k.k.s. i za to przestępstwo na podstawie art. 56§2 k.k.s. wymierzył mu 60 stawek dziennych grzywny przy ustaleniu wysokości jednej stawki dziennej na kwotę 100 zł,

d) oskarżonego A. P. za winnego tego, że w dniu 21 kwietnia 2005 roku będąc (...) spółki jawnej (...), ul. (...), (...)-(...) K. W.. oraz zajmując się jej sprawami gospodarczymi w tym finansowymi wspólnie i w porozumieniu z R. A. również (...) spółki jawnej (...). dopuścił do podania nieprawdziwych danych w zeznaniu rocznym PIT 36 L o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) w roku podatkowym 2004 złożonym w Urzędzie Skarbowym P. W. przez co uszczuplił podatek dochodowy od osób fizycznych za rok 2004 należny od R. A. w kwocie w kwocie 110715 zł naruszając art. 22 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym do osób fizycznych w ten sposób, że zaniżył dochód z prowadzonej działalności gospodarczej wskutek nierzetelnego prowadzenia ksiąg rachunkowych spółki poprzez niezasadne zaliczenie do kosztów uzyskania przychodu wydatków, które nie zostały poniesione w celu osiągnięcia przychodów:

- w łącznej kwocie 1.075.685 zł, a wynikających z 8 faktur wystawionych przez Przedsiębiorstwo Usług (...) ul. (...), (...)-(...) P. dokumentujących czynności, które nie zostały wykonane,

- oraz w łącznej kwocie 89.743,68 zł a wynikających z faktur i rachunków związanych z remontem nieruchomości w T. niestanowiącej środka trwałego spółki,

tj. przestępstwa skarbowego z art. 56§2 k.k.s. w zw. z art. 9§1 i 3 k.k.s. i za to przestępstwo na podstawie art. 56§2 k.k.s. wymierzył mu 60 stawek dziennych grzywny przy ustaleniu wysokości jednej stawki dziennej na kwotę 100 zł.

Wymierzone obu oskarżonym kary jednostkowe Sąd Rejonowy sprowadził do kar łącznych: po 100 stawek dziennych grzywny przy ustaleniu wysokości jednej stawki dziennej na kwotę 100 zł, a nadto obciążył ich kosztami sądowymi, zasądając od nich po 110 zł tytułem wydatków oraz wymierzając każdemu z oskarżonych opłatę w kwocie 1000 zł.

Apelacje od powyższego wyroku wywiedli: obrońca obu oskarżonych oraz oskarżony R. A..

Obrońca oskarżonych zaskarżył wyrok Sądu I Instancji w całości, zarzucając mu:

I. błędy w ustaleniach faktycznych przyjętych za podstawę orzeczenia mające istotny wpływ na treść zaskarżonego wyroku, polegające na:

1) ustaleniu przez Sąd, że nieruchomość w T. nie była wykorzystywana przez spółkę działającą pod firmą (...). (...) spółka jawna do prowadzenia działalności gospodarczej oraz nie stanowiła ona przedmiotu zabezpieczeń dla banków i ubezpieczycieli,

2) błędnym przyjęciu, że umowy zawarte z W. C. były zawarte jedynie dla pozorów i nie były w rzeczywistości realizowane;

3) błędnym uznaniu, że W. C. nie miał kwalifikacji do wykonania zleconych robót, i że w związku z tym należy uznać, że ich nie wykonał,

4) błędnym uznaniu, że świadek W. I. widział W. C. „może dwa razy na budowach w S. i może w G.”,

5) błędnym pominięciu, że oskarżeni podejmowali decyzje w kwestii zaliczenia wydatków na ww. nieruchomość do kosztów podatkowych,

6) nieprawidłowym przyjęciu, że świadek C. K. może dwa razy miał osobistą styczność z W. C.;

II. rażąco obrażając przepisy postępowania mającą wpływ na treść orzeczenia, a mianowicie obrażając:

1. art. 2§2 k.p.k. poprzez wydanie wyroku skazującego na podstawie częściowo nieprawdziwych ustaleń faktycznych,

2. art. 4 k.p.k. poprzez nieuwzględnienie okoliczności przemawiających na korzyść oskarżonych,
3. art. 5§2 k.p.k. poprzez rozstrzygnięcie niedających się usunąć wątpliwości na niekorzyść oskarżonych,
4. art. 7 k.p.k. poprzez dokonanie oceny przeprowadzonych dowodów bez dostatecznego uwzględnienia zasad prawidłowego rozumowania oraz wskazań wiedzy i doświadczenia życiowego, co czyni tę ocenę dowolną, w szczególności poprzez:
 - a) bezzasadne uznanie za pozorne umów zawartych z W. C. i dokumentacji odbiorowej,
 - b) bezzasadną odmowę uznania za wiarygodne wyjaśnień oskarżonych w zakresie w jakim wyjaśnili oni, że prace zlecone do wykonania firmie (...) zostały w rzeczywistości wykonane przez niego i osoby, z pomocy których korzystał oraz że nieruchomość w T. była wykorzystywana przez ich firmę do prowadzenia działalności gospodarczej,
 - c) uznanie za niewiarygodne zeznań świadka J. K. (2) w szczególności z uwagi na fakt, iż świadek jest obecnie zatrudniony w spółce (...) SA, która jest jedynym udziałowcem spółki (...), w której prezesem zdaniem Sądu Rejonowego jest oskarżony A., podczas gdy spółka (...) sp. z o.o. połączyła się w dniu 1 lipca 2012 roku ze spółką (...) sp. z o.o. i od tego czasu R. A. nie jest prezesem przejmowanej spółki (została ona wykreślona z Krajowego Rejestru Sądowego w dniu 3 września 2013 roku, a oskarżony A. o stycznia 2014 roku jest na emeryturze, w związku z czym świadek nie pozostaje w stosunku zależności wobec żadnego z oskarżonych), jak również wobec tego, że świadek nie pamiętał dostatecznie precyzyjnie na jakich budowal pracował W. C., czym się zajmował, kogo zatrudniał i jakim sprzętem dysponował, podczas gdy w roku 2004 spółka oskarżonych realizowała 36 zadań na 31 budowach i nie sposób było po 10 latach podać dokładnych danych z uwagi na upływ czasu,
 - d) uznaniu za niewiarygodne zeznań W. C. z uwagi na to, że nie pamiętał on dokładnie ilu ludzi zatrudniał i na jakiej podstawie, że nie miał kwalifikacji do wykonania zleconych mu prac w całości, że część z pracowników i współpracowników spółki (...) go nie kojarzyła,
 - e) art. 167 k.p.k. poprzez zaniechanie przesłuchania świadków, pracowników nocujących w budynku w T. i korzystających z przedmiotowej nieruchomości w inny sposób w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą.

Podnosząc powyższe zarzuty obrońca oskarżonych wniósł o uniewinnienie oskarżonych od zarzucanych im czynów oraz o zasądzenie na ich rzecz kosztów obrony za obie instancje, a ewentualnie o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania.

Oskarżony R. A. we wniesionej przez siebie apelacji poparł apelację obrońcy, jak również przedstawił swoje stanowisko w sprawie, akcentując rozmiary prowadzonej ze współoskarżonym działalności gospodarczej oraz powtarzając argumenty uzasadniające przyjętą wcześniej linię obrony oraz załączając do apelacji szereg dokumentów na poparcie swojego stanowiska.

Sąd Okręgowy zważył, co następuje:

Jakkolwiek Sąd Odwoławczy nie podzielił argumentów zawartych w obu apelacjach, to jednak okazały się one konieczne, bowiem pozwoliły na dokonanie kontroli instancyjnej zaskarżonego wyroku, a w konsekwencji – jego korekty na korzyść obu oskarżonych.

Na wstępie wskazać należy, że w ocenie Sądu Okręgowego Sąd I Instancji co do zasady prawidłowo, w granicach zakreślonych treścią art. 7 k.p.k. w zw. z art. 113§1 k.k.s., ocenił zgromadzony w toku postępowania materiał dowodowy i na tej podstawie poprawnie ustalił stan faktyczny sprawy oraz (z wyjątkami o których poniżej) oraz dokonał prawidłowej kwalifikacji prawnej zachowania oskarżonych.

Przechodząc do omówienia poszczególnych zarzutów apelacyjnych wskazać należy, że niezasadny okazał się zarzut obrazy art. 5§2 k.p.k. Dla oceny czy nie został naruszony zakaz in dubio pro reo nie są bowiem miarodajne wątpliwości

zgłaszane przez stronę, ale jedynie to, czy orzekający w sprawie sąd rzeczywiście powziął wątpliwości co do treści ustaleń faktycznych lub wykładni prawa i wobec braku możliwości ich usunięcia rozstrzygnął je na niekorzyść oskarżonego, względnie to, czy w świetle realiów konkretnej sprawy wątpliwości takie powinien powziąć. Powyższe wątpliwości odnoszą się więc m. in. do sytuacji, gdy z zebranego materiału dowodowego wynikają różne wersje, a żadnej z nich nie daje się wyeliminować drogą dostępnej weryfikacji. Nie należą natomiast do nich wątpliwości związane z problemem oceny dowodów, a więc który z wzajemnie sprzecznych dowodów zasługuje na wiarę, a który tego waloru nie ma (zob. postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 22 grudnia 2010 r. II KK 308/2010; wyrok SA w Katowicach z dnia 23 marca 2011 r. II AKa 468/2010, KZS 2011/9/89). Innymi słowy, art. 5§2 k.p.k. znajduje zastosowanie dopiero wtedy, gdy możliwość pewnych ustaleń za pomocą swobodnej oceny dowodów zostaje wyczerpana. Sytuacja równoznaczna z niedającymi się usunąć wątpliwościami jest kategorią obiektywną w tym sensie, że zasady logicznego rozumowania i doświadczenia życiowego nie pozwalają ustalić określonego faktu. Nie ma to zatem nic wspólnego z subiektywnymi ocenami strony procesowej.

Abstrahując od kwestii w jakim dokładnie uchybieniu naruszenia zasady in dubio pro reo dopatruje się obrońca, gdyż apelacja nie zawiera w tym względzie konkretnych twierdzeń, kategoriycznie trzeba stwierdzić, iż omawiana sytuacja nie zaistniała na gruncie niniejszego postępowania, w którym to przedstawione zostały dwie przeciwstawne wersje wydarzeń, a mianowicie oskarżonych, którą miały potwierdzać zeznania W. C. i J. K. (2) oraz oskarżyciela wsparta dowodami w postaci zeznań A. B., C. K., W. I., J. W., R. J., W. P., D. W. i M. M., a przede wszystkim zgromadzonymi dokumentami, w tym dokumentacją z zakresu kontroli skarbowej.

Dla rozstrzygnięcia sprawy najważniejsze było w istocie ustalenie, iż W. C. faktycznie nie mógł wykonać prac udokumentowanych wystawionymi przez siebie ośmioma fakturami oraz że nieruchomości w T. nie była wykorzystywana do celów gospodarczych spółki, której udziałowcami byli oskarżeni. Przyczyny, dla których Sąd Rejonowy dokonał takich ustaleń faktycznych zostały jasno wyłożone w pisemnych motywach zaskarżonego wyroku i ustalenia te nie budzą żadnych wątpliwości Sądu Odwoławczego. Sąd Rejonowy nie stwierdził przy tym, by obie ww. wersje wydarzeń były tak samo prawdopodobne i nie wybrał – z naruszeniem art. 5§2 k.p.k. w zw. z art. 113§1 k.k.s. – wersji niekorzystnej dla oskarżonych. Dokonując oceny materiału dowodowego i ustaleń faktycznych w sprawie Sąd Rejonowy wziął pod uwagę wszystkie okoliczności ujawnione w toku rozprawy, a zatem bezzasadne są także zarzuty naruszenia art. 4 k.p.k. oraz art. 2§2 k.p.k. (w zw. z art. 113§1 k.k.s.).

Odnośnie zarzutów obrońcy dotyczących naruszenia prawa procesowego w postaci art. 7 k.p.k. oraz błędu w ustaleniach faktycznych, wypada zaznaczyć, iż zasadne jest łączne ich rozpoznanie, bowiem pozostają one ze sobą w ścisłym związku. Z uzasadnienia, jak i z petitum apelacji wynika, że obrońca w istocie dopatruje się błędu w ustaleniach faktycznych poczynionych przez Sąd I instancji właśnie na skutek naruszenia przepisu art. 7 k.p.k.

Zgodnie z ugruntowanym orzecznictwem Sądu Najwyższego, przekonanie sądu o wiarygodności jednych dowodów i niewiarygodności innych pozostaje pod ochroną przepisu art. 7 k.p.k., jeśli tylko jest poprzedzone ujawnieniem w toku rozprawy głównej całokształtu okoliczności sprawy, stanowi wyraz rozważenia okoliczności przemawiających zarówno na korzyść, jak i na niekorzyść oskarżonego oraz zostało wyczerpująco i logicznie uargumentowane w uzasadnieniu wyroku. Ustanowiony w art. 7 k.p.k. obowiązek dokonywania oceny wiarygodności dowodów w oparciu o wszechstronną, zgodną z zasadami logicznego rozumowania, wskazaniem wiedzy i doświadczenia życiowego analizę dotyczy nie tylko sądu orzekającego. Także skarżący, który zmierza do podważenia zasadności rozstrzygnięcia poprzez zanegowanie oceny dowodów stanowiących jego podstawę, winien wykazać jakich konkretnie uchybień przy ocenie zebranego materiału dowodowego dopuścił się sąd w kontekście zasad prawidłowego rozumowania oraz wskazań wiedzy i doświadczenia życiowego.

W tym miejscu trzeba wskazać, że zarzut błędu w ustaleniach faktycznych przyjętych za podstawę wyroku jest słuszny tylko wówczas, gdy zasadność ocen i wniosków wyprowadzonych przez sąd orzekający z okoliczności ujawnionych w toku przewodu sądowego nie odpowiada prawidłowości logicznego rozumowania. Zarzut ten nie może jednak sprowadzać się do samej polemiki z ustaleniami sądu wyrażonymi w uzasadnieniu wyroku, lecz do wykazania, jakich mianowicie konkretnych uchybień w zakresie zasad logicznego rozumowania dopuścił się sąd w ocenie zebranego

materiału dowodowego. Możliwość zaś przeciwstawienia ustaleniom sądu orzekającego odmiennego poglądu nie może prowadzić do wniosku o popełnieniu przez sąd błędu w ustaleniach faktycznych (zob. wyrok SN z dnia 22 stycznia 1975 r., I KR 197/74, OSNKW 1975, nr 5, poz. 58).

W ocenie Sądu Odwoławczego Sąd I Instancji nie naruszył zasady swobodnej oceny dowodów, gdyż rozważył wszystkie dowody należycie, ocenił je prawidłowo, a w uzasadnieniu orzeczenia w sposób wnikliwy, także w aspekcie pozostałych środków dowodowych, z jakich skorzystano w postępowaniu dał wyraz temu, dlaczego jedne dowody uznał za wiarygodne, natomiast innym odmówił waloru wiarygodności. Argumenty obrońcy próbującego podważyć tę ocenę należało uznać natomiast za nietrafne i w konsekwencji stanowiące w przeważającej części jedynie polemikę z należycie uzasadnionym stanowiskiem Sądu Rejonowego.

I tak, odnosząc się do zeznań świadka W. C. Sąd Odwoławczy w całej rozciągłości podziela stanowisko Sądu Rejonowego o ich niewiarygodności. Oczywiście, z uwagi na upływ czasu od świadka nie można było wymagać podawania nazbyt wielu szczegółów dotyczących prowadzonej przez niego działalności. Wskazać jednak należy, że świadek nie potrafił podać nawet najbardziej podstawowych danych dotyczących tejże działalności, a co więcej – nie wiedział, że w ramach rozliczeń z nią związanych nie zapłacono mu kwoty 180.000 zł. Nawet przyjmując znaczne rozmiary tej działalności brak wiedzy świadka co do posiadania wierzytelności w tej wysokości jest oczywiście sprzeczny z elementarnym doświadczeniem życiowym. Dalej, świadek przez pozostałych podwykonawców był widywany na placach budowy sporadycznie, bądź nie był widywany w ogóle. Nie posiadał także, wbrew w istocie rzeczy gołosłownemu stanowisku obu apelujących, kwalifikacji do wykonania części robót o charakterze specjalistycznym (str. 5 i 22 uzasadnienia), a twierdzenia jakoby miał je wykonać przy pomocy zatrudnionych „na czarno” fachowców wręcz rażą naiwnością. Nadto, Sąd Rejonowy słusznie zwrócił uwagę na niezgodność dat wskazanych w protokołach odbioru robót od W. C. z datami zawartymi w umowach z inwestorami i w dziennikach budowlanych (strona 23 uzasadnienia). Co więcej, świadek w ogóle nie był zarejestrowany jako podatnik podatku od towarów i usług, a numer NIP, którym się posługiwał należał do innej spółki (strona 22 uzasadnienia). Wszystkie te okoliczności jednoznacznie wskazują, że świadek nie mógł prowadzić działalności gospodarczej w takich rozmiarach jak to starali się wykazać oskarżeni, w szczególności zaś nie mógł wykonać robót udokumentowanych ww. 8 fakturami VAT, faktury te, podobnie jak sporządzona szczątkowa dokumentacja dotycząca zawarcia umów i odbioru robót, mają zatem charakter pozorny. Wniosek ten umacnia, skrzętnie pomijana przez obu apelujących okoliczność, iż świadek któremu spółka oskarżonych faktycznie zapłaciła do dnia 9 grudnia 2004 roku wynagrodzenie za roboty w kwocie ok. 1.132.200 zł (będąc wg treści faktur zobowiązana do zapłaty kwoty 1.312.335,70 zł), a zatem będąc wierzycielem tej spółki na kwotę około 180.000 zł w dniu 9 grudnia 2004 roku przelał na konto oskarżonego R. A. kwotę 767.104 zł tytułem zwrotu bliżej nieokreślonej i nieudokumentowanej w żaden sposób pożyczki.

Podkreślić w tym miejscu należy, że ustalenie, iż faktury wystawione przez W. C. nie dokumentowały rzeczywistych zdarzeń gospodarczych nie może być – przeciwnie niż domagają się tego obaj skarżący – rozpatrywane w aspekcie całokształtu działalności gospodarczej oskarżonych w okresie objętym zarzutem.

Nie budzi poważniejszych zastrzeżeń także ocena zeznań świadka J. K. (2). Jakkolwiek bowiem w dacie wyrokowania oskarżony R. A. nie był już przełożonym tego świadka (co umknęło uwadze Sądu I Instancji), to niewątpliwie uprzednia wieloletnia podległość służbowa tego świadka obu oskarżonym mogła rzutować na sposób składania przez niego zeznań. Co jednak istotniejsze, w świetle zgromadzonego w toku niniejszego postępowania materiału dowodowego nie budzi wątpliwości fakt uczestniczenia przez świadka w tworzeniu dokumentacji związanej z wystawianiem przez W. C. faktur dokumentujących zdarzenia gospodarcze, które faktycznie nie miały miejsca. W tych zaś okolicznościach świadek, zamieszany w przestępczy proceder, miał niewątpliwie interes w potwierdzeniu wyjaśnień oskarżonych i zeznań świadka C. co do jego rzekomej działalności i wykonanych robót.

W konsekwencji, całkowicie słusznie Sąd Rejonowy nie dał wiary wyjaśnieniom oskarżonych co do ich rzekomej współpracy z W. C.. Wyjaśnienia te, podobnie jak wyjaśnienia dotyczące wykorzystywania nieruchomości w T. na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej (jako bazy noclegowej dla pracowników) stanowią wyraz przyjętej przez oskarżonych i niepopartej żadnymi wiarygodnymi dowodami linii obrony, zmierzającej do uchronienia ich

przed odpowiedzialnością karną. Odnosząc się w tym miejscu do zarzutu obrazy art. 167 k.p.k. wskazać należy, że niezrozumiałym jest zarzut nieprzeprowadzenia przez Sąd I Instancji dowodu z zeznań pracowników oskarżonych rzekomo nocujących na terenie nieruchomości w T. w sytuacji, gdy nie tylko wniosek taki nie został sformułowany przez żadną ze stron postępowania karnego skarbowego, ale i w dostępnym materiale dowodowym brak jest jakichkolwiek danych, które pozwoliłyby ustalić tożsamość tych osób w sposób pozwalający na przeprowadzenie tego dowodu z urzędu. Odnosnie natomiast kwestii rzekomego wykorzystywania tejże nieruchomości w inny sposób dla celów prowadzonej przez spółkę działalności podkreślić należy, że nie tylko nie była ona wpisana do ewidencji środków trwałych, ale również nie stanowiła (wbrew stanowisku obu apelujących) przedmiotu zabezpieczenia kredytu. Nieruchomość ta wprawdzie została obciążona hipoteką w związku z udzieloną spółce gwarancją bankową, jednakże okoliczność ta nie warunkowała ani udzielenia gwarancji ani też zawarcia umowy z (...) (której dotyczyła udzielona gwarancja), bowiem gwarancji udzielono już w dniu 3 czerwca 2004 roku, zaś wydatki na nieruchomość ponoszone były do dnia 29 października 2004 roku. W konsekwencji zaś nie można przyjąć, że wydatki na nieruchomość przeznaczone na zakup materiałów budowlanych, tapet, żyrandoli, kinkietów, lamp, klamek, zasłon i lambrekinów oraz paliwa służyły osiągnięciu przychodów spółki w rozumieniu przepisów prawa podatkowego, co zostało zresztą ustalone w postępowaniu podatkowym, zakończonym wyrokami Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w P. z dnia 28 kwietnia 2011 roku (sygn. I SA/Po 24/11 oraz I SA/Po 25/11) oddalającymi skargi oskarżonych na decyzje Dyrektora Izby Skarbowej w P. oraz Naczelnego Sądu Administracyjnego z 29 maja 2013 roku w sprawach II FSK 1910/11 oraz (...) oddalających skargi kasacyjne obu oskarżonych od ww. wyroków WSA w Poznaniu. Oceny tej nie zmienia także załączona przez oskarżonego R. A. kserokopia zawiadomienia Sądu Rejonowego we Wrześni o dokonaniu w dniu 16 sierpnia 2014 roku wpisu do księgi wieczystej ww. nieruchomości hipoteki kaucyjnej do maksymalnej kwoty 1.000.000 zł na rzecz (...) SA tytułem udzielonego kredytu, w szczególności zaś wobec tego, że po pierwsze ze zgromadzonych dokumentów nie wynika, by kredyt ten był udzielony spółce w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą.

Jednocześnie, nie sposób podzielić argumentów obrońcy oskarżonych jakoby to księgowa spółki (...) samodzielnie podjęła decyzję co do zaliczenia wydatków na nieruchomość w T. do kosztów uzyskania przychodu. Z zeznań świadka wynika bowiem, że informację o wykorzystywaniu tej nieruchomości do prowadzenia działalności gospodarczej uzyskała ustnie od właścicieli spółki. Świadek nie była przy tym ani uprawniona ani zobowiązana do weryfikowania informacji pozyskanych od oskarżonych. Swoboda świadka w zakresie decyzji co do zakwalifikowania określonych wydatków do kosztów uzyskania przychodu (k. 1810) sprowadzała się zatem do podjęcia decyzji czy w stanie faktycznym przedstawionym przez klientów (obu oskarżonych) określone wydatki mogą, w świetle obowiązujących przepisów podatkowych, być tak zakwalifikowane. Rzecz jednak w tym, że stan faktyczny przedstawiony temu świadkowi przez oskarżonych był niezgodny z rzeczywistością, a wobec tego odpowiedzialność w tym zakresie spoczywa na oskarżonych, a nie na księgowej, która opierała się na przedstawianych przez nich informacjach.

Bez znaczenia dla prawidłowości ustaleń faktycznych w niniejszej sprawie było także przytoczenie w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku w części dotyczącej oceny materiału dowodowego fragmentów zeznań świadków I. i K.. Zeznania tych świadków z etapu postępowania sądowego i przygotowawczego nieznacznie się różniły w zakresie częstotliwości spotkań z W. C.. Różnice te, z uwagi na znaczny upływ czasu, nie budzą jednak zdziwienia, a ich zaistnienie ani nie dyskwalifikuje zeznań tych świadków, ani też nie stwarza podstawy do przyjęcia korzystniejszych niż poczynione przez Sąd I Instancji ustaleń faktycznych w części dotyczącej fikcyjności wystawionych przez C. faktur.

Prawidłowości ustaleń faktycznych dokonanych przez Sąd Rejonowy w żadnej mierze nie mogą podważyć pozostałe dokumenty załączone do apelacji oskarżonego R. A.. Wbrew twierdzeniom oskarżonego załączone do apelacji dokumenty z zakresu kontroli skarbowej nie dotyczą „tej samej sprawy”, w której rzekomo organy podatkowe miałyby podjąć inne, korzystne dla oskarżonego decyzje. Owszem, w dokumentach tych przewija się nazwisko W. C. jako wystawcy faktur dla spółki oskarżonych. Rzecz jednak w tym, że dotyczą one zdarzeń gospodarczych z lat 2005 – 2009, a nie z roku 2004, którego dotyczy niniejsze postępowanie. Również załączona przez oskarżonego ekspertyza (abstrahując nawet od tego, że nie stanowi opinii biegłego w rozumieniu przepisów prawa procesowego) nie wskazuje na istnienie dowodów, które mogłyby potwierdzić, że to świadek W. C. wykonał prace opisane w ww. ośmiu fakturach.

Reasumując stwierdzić należy, że Sąd Rejonowy słusznie przyjął, iż oskarżeni swoimi zachowaniami opisanymi w punktach oznaczonych jako 1 w zaskarżonym wyroku wyczerpali znamiona występku z art. 56§2 k.k.s. Oskarżeni mając bowiem pełną świadomość tego, że faktury wystawione przez W. C. były fakturami fikcyjnymi oraz że nieruchomości w T. nie była środkiem trwałym spółki zaliczyli kwoty wynikające z ww. faktur oraz nakładów na remont nieruchomości do kosztów uzyskania swoich przychodów, a w konsekwencji każdy z nich uszczuplił podatek dochodowy od osób fizycznych należny od siebie o kwoty po 110 715 zł.

Sąd Odwoławczy z urzędu, poza granicami podniesionych w złożonym środku odwoławczym zarzutów, dostrzegł jednak uchybienia skutkujące koniecznością zmiany zaskarżonego wyroku na korzyść obu oskarżonych (art. 440 k.p.k. w zw. z art. 113§1 k.k.s.).

Każdemu z oskarżonych Sąd Rejonowy przypisał bowiem uszczuplenie podatku dochodowego od osób fizycznych należnego od niego (i to wspólnie i w porozumieniu z drugim oskarżonym), kwalifikując ten czyn jako przestępstwo skarbowe z art. 56§2 k.k.s. w zw. z art. 9§1 k.k.s. (punkty 1 i 3 zaskarżonego wyroku), a nadto odpowiedzialność subsydiarną za uszczuplenie podatku dochodowego od osób fizycznych przez drugiego współnika, kwalifikując te czyny jako przestępstwo skarbowe z art. 56§2 k.k.s. w zw. z art. 9§1 i 3 k.k.s. (punkty 2 i 4 zaskarżonego wyroku).

Abstrahując nawet od tego, że uzasadnienie zaskarżonego wyroku nie wskazuje wprost jakie to okoliczności spowodowały przyjęcie, iż oskarżeni odnośnie czynów przypisanych im w punktach 1 i 3 zaskarżonego wyroku działali wspólnie i w porozumieniu, wskazać należy, że przyjęta przez Sąd Rejonowy konstrukcja odpowiedzialności karnej oskarżonych nie znajduje oparcia w przepisach kodeksu karnego skarbowego.

Wskazać bowiem należy (vide: Piotr Kardas, Komentarz do kodeksu karnego skarbowego), że art. 9§3 k.k.s. przewiduje specyficzną regulację określającą podstawy odpowiedzialności karnej za sprawstwo przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego w sytuacji, gdy konstrukcja typu czynu zabronionego o charakterze indywidualnym określa podmiot sprawczy, wykorzystując terminologię stosowaną w ustawach podatkowych.

Omawiany przepis art. 9§3 k.k.s. służy rozwiązaniu przypadków, w których z uwagi na konstrukcję znamion przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego o charakterze indywidualnym dochodzi do sytuacji, gdy norma sankcjonowana adresowana jest do podmiotu niebędącego osobą fizyczną, spełniającego cechy wymagane od sprawcy przestępstwa indywidualnego (np. podmiotu będącego podatnikiem, płatnikiem, rezydentem, producentem, importerem, inkasentem), zaś norma sankcjonująca przewiduje możliwość orzeczenia sankcji karnej wyłącznie wobec osoby fizycznej, niewskazanej w zestawie znamion ustawowych danego czynu zabronionego. W takim przypadku dochodzi do rozwarstwienia zakresu normowania normy sankcjonowanej określającej zachowania zakazane lub nakazane innym podmiotom, niebędącym osobami fizycznymi niż wskazane w zakresie zastosowania normy sankcjonującej (por. G. Łabuda, glosa do uchwały SN z dnia 26 kwietnia 2007 r., I KZP 7/07, Mon. Praw. 2007, nr 21, s. 1215 i n.). W takim przypadku dla stworzenia podstaw do odpowiedzialności karnej za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe konieczne jest wprowadzenie do kodeksu karnego skarbowego rozwiązania służącego do poszerzenia zakresu odpowiedzialności karnej za sprawstwo przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego (op. cit.).

Przepis art. 9§3 k.k.s. pełni zatem funkcję klauzuli rozszerzającej - w płaszczyźnie podmiotu czynu zabronionego - zakres kryminalizacji za przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe o charakterze indywidualnym, w których podmiot charakteryzowany jest poprzez znane prawu podatkowemu pojęcia „podatnik”, „płatnik”, „inkasent”, „importer”, „rezydent” itp. W piśmiennictwie wskazuje się, że obok poszerzenia zakresu odpowiedzialności w aspekcie podmiotowym art. 9§3 k.k.s., określając przesłanki odpowiedzialności „jak za sprawstwo”, pełni również istotną funkcję gwarancyjną. Określając przesłanki odpowiedzialności osoby fizycznej zajmującej się na podstawie jednego z wymienionych w art. 9§3 k.k.s. źródeł sprawami gospodarczymi, w szczególności finansowymi innego podmiotu, komentowany przepis określa zarazem taksatywnie przesłanki uzasadniające odpowiedzialność takiej osoby „jak sprawcy”, poza którymi brak podstaw do ponoszenia odpowiedzialności karnej za sprawstwo przestępstwa

skarbowego lub wykroczenia skarbowego (na funkcję gwarancyjną omawianego przepisu zwraca uwagę J. Raglewski, glosa do wyroku SN z dnia 2 lipca 2002 r., IV KK 164/02, Prawo Spółek 2004, nr 2, s. 50) (op. cit).

Oskarżeni R. A. i A. P. byli współnikami spółki osobowej (jawnej). Spółka taka jako tzw. ułomna osoba prawna (jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej) nie jest podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych (jest natomiast podatnikiem np. w zakresie podatku VAT). Podatnikami w zakresie podatku dochodowego są wyłącznie wspólnicy tej spółki. Każdy z oskarżonych samodzielnie, na podstawie ksiąg rachunkowych spółki, obliczał zatem należny od siebie podatek dochodowy (od osób fizycznych) i samodzielnie składał deklarację PIT 36 L we właściwym dla siebie urzędzie skarbowym. Czynności te jednak nie stanowią prowadzenia spraw spółki w rozumieniu przepisów kodeksu spółek handlowych (vide: art. 37 i następane k.s.h.), ani nie zostały powierzone jednemu ze współników na mocy umowy, czy decyzji odpowiedniego organu, tym bardziej zaś oskarżeni nie powierzyli sobie nawzajem prowadzenia swoich spraw podatkowych, ani też faktycznie ich nie prowadzili jak tego wymaga art. 9§3 k.k.s. Co więcej, każdy z oskarżonych został pociągnięty do odpowiedzialności karnej skarbowej za uszczuplenie należnego od niego podatku dochodowego od osób fizycznych. Brak jest zatem podstaw faktycznych i prawnych do pociągania oskarżonych do odpowiedzialności subsydiarnej za uszczuplenie podatku dochodowego należnego od drugiego z oskarżonych. Oceny tej nie zmienia fakt, iż oskarżeni niewątpliwie musieli uzgadniać ze sobą kwestie związane z fikcyjnymi fakturami i niezasadnie zaliczonymi na poczet kosztów uzyskania przychodów wydatkami na nieruchomości, i w tym aspekcie ewentualnie mogliby ponosić odpowiedzialność za czyn z art. 61 k.k.s., które to jednak zachowanie pozostaje poza ramami zdarzenia faktycznego opisanego w akcie oskarżenia (zachowania z kwietnia 2005 roku, podczas gdy nierzetelne prowadzenie ksiąg mogło mieć miejsce co do zasady do końca roku 2004), a co więcej musiało ulec przedawnieniu (art. 44§1 pkt 1 k.k.s.).

Mając na uwadze powyższe Sąd Odwoławczy zmienił zaskarżony wyrok w ten sposób, że:

- z opisu czynu przypisanego oskarżonemu R. A. w punkcie I zaskarżonego wyroku wyeliminował działanie wspólnie i w porozumieniu z oskarżonym A. P., a z kwalifikacji prawnej tego czynu art. 9§1 k.k.s.,
- uniewinnił oskarżonego R. A. od przestępstwa z art. 56§2 k.k.s. w zw. z art. 9§1 i 3 k.k.s., przypisanego mu w punkcie II zaskarżonego wyroku,
- z opisu czynu przypisanego oskarżonemu A. P. w punkcie III zaskarżonego wyroku wyeliminował działanie wspólnie i w porozumieniu z oskarżonym R. A., a z kwalifikacji prawnej tego czynu art. 9§1 k.k.s.,
- uniewinnił oskarżonego A. P. od przestępstwa z art. 56§2 k.k.s. w zw. z art. 9§1 i 3 k.k.s., przypisanego mu w punkcie IV zaskarżonego wyroku.

W konsekwencji zaś Sąd Okręgowy uchylił także zawarte w punkcie V zaskarżonego wyroku rozstrzygnięcie o karach łącznych grzywny wymierzonych oskarżonym A. P. i R. A. jako bezprzedmiotowe (punkt 2).

W pozostałym zakresie, nie znajdując podstaw do ingerencji w treść zaskarżonego wyroku, w szczególności zaś wobec stwierdzenia, że wymierzone oskarżonym grzywny są adekwatne do stopnia społecznej szkodliwości przypisanych im przestępstw, nie przekraczają stopnia winy i są wystarczające i zarazem niezbędne do osiągnięcia wobec oskarżonych celów zakładanych przez ustawodawcę, co zostało szczegółowo omówione w uzasadnieniu wyroku Sądu I Instancji, Sąd Odwoławczy utrzymał w mocy zaskarżony wyrok.

O kosztach procesu orzeczono w punkcie 3 wyroku na podstawie art. 634 k.p.k. oraz art. 627 k.p.k., art. 633 k.p.k. i art. 632 pkt 2 k.p.k. i art. 113§1 k.k.s. oraz art. 8 w zw. z art. 3 ust. 1 i art. 21 pkt 1 ustawy o opłatach w sprawach karnych obciążając oskarżonych po 1/4 wydatków poniesionych przez Skarb Państwa w obu instancjach (a to wobec uniewinnienia każdego z oskarżonych od połowy zarzutów) i z tego tytułu zasądzając od każdego z oskarżonych na rzecz Skarbu Państwa kwoty po 75 zł, a nadto wymierzając każdemu z oskarżonych opłaty w kwotach po 600 zł za obie instancje.

SSR Anna Michałowska	SSO Justyna Andrzejczak	SSO Dariusza Kawula
----------------------	-------------------------	---------------------