

## UZASADNIENIE

**D. W. (1) oskarżony o to, że** w T. i Ł., w okresie od 28 maja 2012r. do 28 stycznia 2013r., w krótkich odstępach czasu, z wykorzystaniem takiej samej sposobności, będąc w okresie od 5 marca 2012r. do 8 marca 2013r. jedynym lub większościowym udziałowcem, a w okresie od 28 listopada 2012r. do 8 marca 2013r. prokurentem samoistnym (...) Sp. z o.o., doprowadził do podania nieprawdy w deklaracjach i korektach deklaracji dla podatku od towarów i usług (...) za marzec i kwiecień 2012r., złożonych do Urzędu Skarbowego w T. w dniu 28 maja 2012r. oraz za miesiące od maja do grudnia 2012r., złożonych do Drugiego Urzędu Skarbowego Ł. w dniach od 25 lipca 2012r. do 28 stycznia 2013r., na skutek nierzetelnego prowadzenia ewidencji dla potrzeb podatku od towarów i usług za w/wym. okresy rozliczeniowe, polegającego na:

- zaniżeniu podatku należnego o kwotę 1.194.590 zł, z tytułu zaniżeniu podstawy opodatkowania podatkiem VAT za miesiące od marca do października 2012r. o wartość podatku akcyzowego w łącznej kwocie 5.193.873 zł, wynikającego z dokonanej przez (...) Sp. z o.o. sprzedaży paliwa, od którego na wcześniejszych etapach obrotu nie został uiszczony należny podatek akcyzowy,
- zawyżeniu podatku należnego o kwotę 30.425 zł, stanowiącą podatek wynikający z faktur VAT wystawionych przez (...) Spółka z o.o. na rzecz PHU (...) o numerach: (...) z dn. 18.06.2012r., (...) z dn. 18.06.2012r., (...) z dn.15.09.2012r., (...) z dn. 29.12.2012r. i (...) z dn. 31.12.2012r. w przedmiocie sprzedaży oleju napędowego, które nie odzwierciedlały rzeczywistych zdarzeń gospodarczych i jako faktury wystawione w trybie art. 108 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług nie podlegały ujęciu w systemie deklaracji podatkowych,

- zawyżeniu w miesiącach od marca do października 2012r. podatku naliczonego obniżającego podatek należny o łączną kwotę 2.836.565 zł, stanowiącą podatek wynikający z faktur VAT, wystawionych na rzecz (...) Sp. z o.o. przez firmy: (...) Sp. z o.o. o numerach: (...) z dn. 01.09.2012r., (...) z dn. 04.09.2012r., (...) z dn. 08.09.2012r., (...) z dn. 21.09.2012r., (...) z dn. 21.09.2012r., (...) z dn. 22.09.2012r., (...) z dn. 23.09.2012r., (...) z dn. 25.09.2012r., (...) z dn. 26.09.2012r., (...) z dn. 26.09.2012r., (...) z dn. 27.09.2012r., (...) z dn. 27.09.2012r., (...) z dn. 28.09.2012r., (...) z dn. 28.09.2012r., (...) z dn. 29.09.2012r., (...) z dn. 30.09.2012r., (...) z dn. 01.10.2012r., (...) z dn. 02.10.2012r., (...) z dn. 04.10.2012r., (...) z dn. 05.10.2012r., (...) z dn. 08.10.2012r., (...) z dn. 09.10.2012r., (...) z dn. 10.10.2012r., (...) z dn. 12.10.2012r., (...) z dn. 13.10.2012r., (...) z dn. 15.10.2012r., (...) z dn. 17.10.2012r., (...) z dn. 18.10.2012r., (...) z dn. 20.10.2012r., (...) z dn. 22.10.2012r., (...) Sp. z o.o. o numerach: (...) z dn. 18.04.2012r., (...) z dn. 25.04.2012r., (...) z dn. 30.04.2012r., (...) z dn. 30.04., (...) z dn. 30.04.2012r., (...) z dn. 30.04.2012r., (...) z dn. 11.05.2012r., (...) z dn. 12.05.2012r., (...) z dn. 14.05.2012r., (...) z dn. 16.05.2012r., (...) z dn. 18.05.2012r., (...) z dn. 21.05.2012r., (...) z dn. 22.05.2012r., (...) z dn. 23.05.2012r., (...) z dn. 24.05.2012r., (...) z dn. 25.05.2012r., (...) z dn. 29.05.2012r., (...) z dn. 29.05.2012r., (...) z dn. 29.05.2012r., (...) z dn. 12.06.2012r., (...) z dn. 15.06.2012 r., (...) z dn. 21.06.2012 r., (...) z dn.22.06.2012 r., (...) z dn.25.06.2012 r., (...) z dn. 29.06.2012 r., (...) z dn. 30.06.2012r., (...) z dn. 30.06.2012r., (...) z dn. 30.06.2012 r., (...) z dn. 30.06.2012 r., (...) z dn. 30.06.2012 r., (...) z dn. 30.06.2012 r., (...) z dn. 02.07.2012 r., (...) z dn. 04.07.2012 r., (...) z dn. 09.07.2012 r., (...) z dn. 11.07.2012 r., (...) z dn. 14.07.2012 r., (...) z dn. 16.07.2012 r., (...) z dn. 18.07.2012 r., (...) z dn. 21.07.2012 r., (...) z dn. 24.07.2012 r., (...) z dn. 31.07.2012 r., (...) z dn. 31.07.2012 r., (...) z dn. 31.07.2012 r., (...) z dn. 31.07.2012 r., (...) z dn. 01.08.2012 r., (...) z dn. 02.08.2012 r., (...) z dn. 03.08.2012 r., (...) z dn. 04.08.2012 r., (...) z dn. 07.08.2012 r., (...) z dn. 10.08.2012 r., (...) z dn. 12.08.2012 r., (...) z dn. 14.08.2012 r., (...) dn. 16.08.2012 r., (...) z dn. 18.08.2012 r., (...) z dn. 21.08.2012 r., (...) z dn. 22.08.2012r., (...) z dn. 29.08.2012r., (...) z dn. 30.08.2012r., (...) z dn. 04.09.2012r., (...) z dn. 06.09.2012r., (...) z dn. 08.09.2012r., (...) z dn. 12.09.2012r., (...) z dn. 13.09.2012r., (...) z dn. 15.09.2012r., (...) z dn. 17.09.2012r., (...) z dn. 18.09.2012r., (...) z dn. 19.09.2012r., (...) z dn. 20.09.2012r., (...) z dn. 22.09.2012r., (...) z dn. 24.09.2012r., (...) z dn. 25.09.2012r., (...) z dn. 03.10.2012r., (...) z dn. 04.10.2012r., (...) Sp. z o.o. o numerach: (...) z dn. 26.03.2012r., (...) z dn. 26.03.2012r., (...) z dn. 02.04.2012r., (...) z dn. 03.04.2012r., (...) z dn. 05.04.2012r., (...) z dn. 06.04.2012r., (...) z dn. 09.04.2012r., (...) z dn. 10.04.2012r., (...) z dn. 13.04.2012r., (...) Sp. z o.o. o numerach: (...) z dn. 09.08.2012r., (...) z dn. 10.10.2012r., (...) z dn. 15.10.2012r., (...) z dn. 19.10.2012r.,

(...) Sp. z o.o. o numerze 01/07/2012/ (...) z dn. 16.07.2012r., (...) Sp. z o.o. o numerach: (...) z dn. 30.03.2012r. (...) z dn. 02.04.2012r., Przedsiębiorstwo Usługowo-Handlowe (...) o numerach: (...) z dn. 11.07.2012r., 1980/7/12 z dn. 28.07.2012r., 2145/8/12 z dn. 29.08.2012r., 2152/8/12 z dn. 30.08.2012r., 2164/8/12 z dn. 31.08.2012r., PPHU (...) o numerach: (...) z dn. 17.03.2012r., (...) z dn. 17.03.2012r., (...) z dn. 17.03.2012r., (...) z dn. 03.04.2012r., (...) z dn. 20.04.2012r., (...) z dn. 21.04.2012r., (...) z dn. 28.04.2012r., (...) z dn. 03.05.2012r., (...) z dn. 03.05.2012r., (...) z dn. 09.05.2012r., (...) z dn. 30.07.2012r., (...) Sp. z o.o. o numerach: 42/04/12 z dn. 10.04.2012r., 52/04/12 z dn. 11.04.2012r., 62/04/12 z dn. 14.04.2012r., (...) z dn. 24.04.2012r., (...) z dn. 12.05.2012r., (...) z dn. 17.05.2012r., (...) z dn. 23.05.2012r., (...) z dn. 28.05.2012r., (...) z dn. 01.06.2012r., (...) z dn. 06.06.2012r., (...) z dn. 13.06.2012r., (...) z dn. 20.06.2012r., (...) z dn. 06.10.2012r., (...) Sp. z o.o. o numerach: (...) z dn. 11.05.2012r., (...) z dn. 14.05.2012r., (...) z dn. 18.05.2012r., (...) Sp. z o.o. o numerze (...) z dn. 25.09.2012r., (...) Sp. z o.o. o numerach: (...) z dn. 09.08.2012r., (...) z dn. 10.08.2012r., (...) z dn. 06.09.2012r., (...) z dn. 07.09.2012r., (...) z dn. 15.10.2012 r., Przedsiębiorstwo (...) Sp. z o.o. o numerach: (...) z dn. 06.07.2012r., (...) z dn. 28.07.2012r., u których nie powstał obowiązek podatkowy, gdyż wystawieniu tych faktur nie towarzyszyło wykonanie czynności nimi udokumentowanych,

a także doprowadził, w T. i Ł., do uchylenia się przez (...) Sp. z o.o. w miesiącach marzec, wrzesień i grudzień 2012r. od opodatkowania podatkiem, którego obowiązek zapłaty wynika z art. 108 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, nie ujawniając właściwemu organowi przedmiotu i podstawy opodatkowania podatkiem w kwocie 30.425 zł, wynikającym z faktur wystawionych przez (...) Sp. z o.o. na rzecz PHU (...) o numerach: (...) z dn. 18.06.2012r., (...) z dn. 18.06.2012r., (...) z dn. 15.09.2012r., (...) z dn. 29.12.2012r. i (...) z dn. 31.12.2012r. w przedmiocie sprzedaży oleju napędowego,

przez co podatek od towarów i usług za miesiące od marca do grudnia 2012r. został uszczuplony o łączną kwotę 4.000.731 zł, a podatek, którego obowiązek zapłaty wynika z art. 108 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług za miesiące czerwiec, wrzesień i grudzień 2012r. o łączną kwotę 30.425 zł (łączna wartość uszczuplonych podatków wynosi 4.031.156 zł i stanowi wielką wartość), tj. o przestępstwo skarbowe określone w art. 56 § 1 kks w zb. z art. 54 § 2 kks w zw. z art. 54 § 1 kks, w zb. z art. 61 § 1 kks i art. 62 § 2 kks oraz w zw. z art. 6 § 2 kks, art. 7 § 1 kks, art. 9 § 3 kks i art. 38 § 2 pkt 1 kks.

### ***Sąd Rejonowy w Tomaszowie Mazowieckim wyrokiem z dnia 20 października 2016 roku w sprawie II K 261/15:***

1. oskarżonego D. W. (2) uniewinnił od popełnienia zarzucanego jej czynu,
2. zwolnił oskarżonego od opłaty i wydatków poniesionych w sprawie, które przejął na rachunek Skarbu Państwa.

### ***Powyższy wyrok w całości na niekorzyść oskarżonego zaskarżyli Prokurator Prokuratury Rejonowej w Tomaszowie Mazowieckim i Urząd Celny w Ł..***

***Apelacja Prokuratora*** wywiedziona z podstawy art. 438 pkt 2 i 3 kpk zaskarżonemu wyrokowi zarzuciła:

a. błąd w ustaleniach faktycznych przyjętych za podstawę orzeczenia, który mógł mieć wpływ na jego treść, wyrażający się w uznaniu przez Sąd I instancji, że wiarygodne są wyjaśnienia oskarżonego i w konsekwencji przyjęciu, że D. W. (2) nie zajmował się sprawami gospodarczymi (...) Sp. z o.o. i w konsekwencji swoim zachowaniem nie wypełnił znamion zarzucanego mu przestępstwa skarbowego penalizowanego w przepisach art. 56 § 1 kks, art. 54 § 2 kks, art. 61 § 1 kks i art. 62 § 2 kks, podczas, gdy przyznanie wiarygodności wyjaśnieniom oskarżonego jest w ocenie oskarżyciela publicznego nieuzasadnione i nie znajduje oparcia w zebranych materiale dowodowym

b. rażąco obrazę przepisów postępowania, w zakresie mającym wpływ na treść orzeczenia, a mianowicie art. 2§2 kpk, art. 5 §2 kpk i art. 7 kpk, poprzez przyjęcie błędnej metody oceny dowodów naruszającej wskazania logiki, wiedzy, a w szczególności doświadczenia życiowego w odniesieniu do wyjaśnień oskarżonego oraz poprzez przyjęcie, iż tylko wyjaśnienia tej osoby polegają na prawdzie, przy odmowie wiarygodności pozostałym dowodom, a zwłaszcza zeznaniom świadka M. C. złożonym w toku postępowania kontrolnego oraz uznając, iż zachodzą nie dające się usunąć

wątpliwości, które należy rozstrzygnąć na korzyść oskarżonego, bez podjęcia próby usunięcia owych rozbieżności w oparciu o już ujawniony materiał dowodowy.

W konkluzji skarżący wniósł o uchylenie skarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania przez Sąd Rejonowy w Tomaszowie Maz. II Wydział Kamy .

**Apelacja Urzędu Skarbowego** wywieziona z podstawy art. 438 pkt 3 kpk zaskarżonemu wyrokowi zarzuciła błąd w ustaleniach faktycznych przyjętych za podstawę orzeczenia, wyrażający się w uznaniu, że oskarżony D. W. (2) nie zajmował się sprawami gospodarczymi (...) Sp. z o.o. i w konsekwencji swoim zachowaniem nie wypełnił znamion zarzucanego mu przestępstwa skarbowego penalizowanego w przepisach 56 § 1 kks, art. 54 § 2 kks, art. 61 § 1 kks i art. 62 § 2 kks.

W konkluzji skarżący wniósł o uchylenie skarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania sądowi pierwszej instancji.

### **Sąd Okręgowy zważył, co następuje:**

Apelacje Prokuratora i Urzędu Celnego w Ł. są niezasadne, a argumenty w nich podniesione nie zasługują na uwzględnienie. Sąd odwoławczy w dalszych rozważaniach zbiorczo odnie się do podniesionych w apelacjach zarzutów błędów w ustaleniach faktycznych, jako wspólnych dla obydwu apelacji i tożsamo uzasadnianych.

W pierwszej zaś kolejności odnosząc się do zarzutów dotyczących obrazu prawa procesowego stwierdzić należy, że wbrew wywodom skarżącego Prokuratora jego apelacja sprowadza się w istocie rzeczy do zanegowania prawidłowych ustaleń faktycznych poczynionych przez Sąd I instancji, a dotyczących braku dowodów popełnienia zarzucanych czynów przez oskarżonego D. W. (2). Opiera się bowiem ona na odmiennej interpretacji zebranych w sprawie dowodów i nie przedstawia jakichkolwiek przekonujących argumentów, podważających prawidłowości i słuszności rozumowania Sądu I instancji. Skarżący nie wykazał bowiem w żaden sposób, że rozumowanie Sądu meriti było wadliwe bądź nielogiczne. Natomiast zarzuty przedstawione w skardze apelacyjnej mają wyłącznie charakter subiektywnej polemiki opierającej się na niekorzystnej dla oskarżonej ocenie dowodów, nie znajdującej potwierdzenia w realiach niniejszej sprawy. Chodzi tu oczywiście o to, że apelacja nie przedstawia żadnych ważkich argumentów potwierdzających wadliwe rozumowanie Sądu I instancji czy też wadliwą ocenę przeprowadzonych dowodów. Dokonane bowiem przez Sąd I instancji ustalenia faktyczne w pełni odpowiadają zebranym w sprawie dowodom, a nade wszystko są wynikiem wszechstronnej oraz wnikliwej ich analizy. Zważyć trzeba, iż przekonanie Sądu I instancji o braku niepodważalnych dowodów potwierdzających sprawstwo oskarżonego D. W. (2) pozostaje pod ochroną prawa procesowego, jako że nie wykracza poza normy zasady swobodnej oceny dowodów wyrażonej w treści art. 7 kpk. Jednocześnie zaś konkluzje Sądu I instancji stanowią wynik rozważenia wszystkich okoliczności przemawiających zarówno na korzyść, jak niekorzyść oskarżonego (art. 4 kpk), a nade wszystko zostały wyczerpująco i logicznie – z uwzględnieniem wskazań wiedzy, doświadczenia życiowego i prawidłowego rozumowania – uzasadnione w pisemnych motywach zaskarżonego wyroku (art.424§1 pkt 1 kpk).

Nie budzi wątpliwości, że Sąd I instancji szczegółowo odniósł się do wszystkich okoliczności faktycznych ujawnionych w toku przeprowadzonego postępowania dowodowego. Skarżący zaś negując dokonaną w sposób prawidłowy przez Sąd I instancji ocenę dowodów oraz podnosząc zarzut błędów w ustaleniach faktycznych, nie przytaczają w rzeczywistości żadnych, dostatecznych argumentów, które podważyłyby trafność ustaleń faktycznych, będących podstawą przedmiotowego rozstrzygnięcia, poza takim jedynie, że ocena zebranego w sprawie materiału dowodowego dawała wyraźne podstawy do przypisania oskarżonemu zarzucanych czynów. Nie jest to argument dostateczny i wystarczający do obalenia ocen przeprowadzonych przez sąd merytoryczny. Dowody na jakich Sąd I instancji oparł swoje wnioski i końcowe rozstrzygnięcie są bowiem w swej wymowie jednoznaczne i nie budzące wątpliwości. Sąd Rejonowy tak wnikliwie i rzetelnie ocenił materiał dowodowy, że Sąd Okręgowy w całości tą ocenę podziela.

Wymagana przez przepisy kodeksu karnego skarbowego jako warunek odpowiedzialności karnej, umyślność zachowania się sprawcy, odnosząca się także do przestępstw z zakresu obowiązków podatkowych , prowadzenia ksiąg

etc., nie może jednocześnie być wywodzona z samego faktu zaistnienia znamion strony przedmiotowej danego czynu skarbowego. Nie można jej domniemywać, lecz należy ją udowodnić, choćby na podstawie dowodów pośrednich, w drodze logicznego rozumowania z całokształtu zebranego materiału dowodowego. Sam fakt wadliwego rozliczenia podatkowego, może pociągać i pociąga odpowiedzialność finansową sprawcy na gruncie prawa podatkowego, ale nie oznacza to, iżby zawsze automatycznie rodziła się wówczas również odpowiedzialność w sferze prawa karnego skarbowego. Jednym z warunków tej ostatniej jest bowiem, poza spełnieniem znamion przedmiotowych przestępstwa skarbowego, także umyślność (wyjątkowo - nieumyślność) zachowania sprawcy (por. postanowienie Sądu Najwyższego - Izba Karna z 23 maja 2002 roku, V KKN 426/00, OSNKW rok 2002, Nr 9-10, poz. 81, str. 76).

Zazwyczaj ustalenie świadomości bezprawności stanowi wynik wnioskowania z udowodnionych okoliczności dotyczących popełnienia czynu zabronionego. Jeżeli jednak w świetle materiałów dowodowych sprawy nasuwają się rozsądne wątpliwości co do tego, czy sprawca nie działał w przekonaniu, że jego czyn nie jest bezprawny, to konieczne jest ustalenie co do świadomości bezprawności. Ustalenie w tej kwestii - podobnie jak ustalenie co do tego, czy sprawca, który działał bez świadomości bezprawności, mógł błędu uniknąć - musi stanowić wynik analizy całokształtu udowodnionych okoliczności danej sprawy. W tym zakresie istotne znaczenie mają również czynniki, które rzutowały na możliwość trafnej oceny sytuacji przez konkretnego sprawcę (patrz wyrok Sądu Najwyższego z dnia 13 marca 1974 r. I KR 362/73, OSPiKA 1975, z. 4, poz. 79).

Przy zamiarze ewentualnym należy wykazać znacznie więcej, tj., że sprawca po pierwsze, miał świadomość, iż jego zachowanie może wyczerpywać przedmiotowe znamiona czynu zabronionego przez prawo karne skarbowe, a po drugie, że akceptował taki stan rzeczy. Przy czym zgody na skutek nie można domniemywać, czy się jej domyślać, lecz należy wykazać, że stanowiła ona jeden z elementów procesów zachodzących w psychice sprawcy ( zob. wyr. SN z 6 II 1973 r., V KRN 569/72, OSNPG 1973, nr 6, poz. 72 i z 27 VII 1973 r., IV KR 153/73, OSNKW 1974, nr 1, poz. 5 ). Oczywiście jest, że jeszcze większe rygory wiążą się z wykazaniem zamiaru bezpośredniego. Dotyczy to zwłaszcza sytuacji rzadkich, nietypowych i nie ugruntowanych w świadomości powszechnej ( jak np. coroczny obowiązek składania tzw. PIT – u dotyczącego podatku dochodowego od osób fizycznych ), które dla miarodajnego wyciągnięcia wniosku, czy obowiązek podatkowy rzeczywiście powstał, wymagają gruntownej znajomości wielu przepisów z zakresu prawa podatkowego i cywilnego, połączonej dodatkowo z umiejętnością dokonywania ich należytej wykładni, także przy posiłkowaniu się orzecznictwem sądowym.

Sąd Rejonowy tak szczegółowo i wnikliwie rozważył w/w kwestie, że Sąd Odwoławczy nie widzi potrzeby powtarzania argumentów powołanych w uzasadnieniu zaskarżonego orzeczenia, i całkowicie je podziela. Przede wszystkim podkreślenia wymaga, że w realiach niniejszej sprawy materiał dowodowy nie dawał podstaw do przyjęcia, że to oskarżony, a nie inna powołana do tego osoba, legitymująca się odpowiednimi kwalifikacjami, ma być odpowiedzialny za nieujawnienie organowi podstawy lub przedmiotu opodatkowania, że miał świadomość, że podstawa opodatkowania – obrót paliwem w spółce – wykazany w deklaracjach jest заниżony lub zawyżony, co wiąże się z narażeniem podatku na uszczuplenie, że to oskarżony doprowadził swymi konkretnymi czynnościami w okresie objętym aktem oskarżenia do nierzetelnych zapisów w księgach handlowych, wreszcie, że to oskarżony w konkretnym czasie i miejscu dokonywał sprzedaży paliwa konkretnym nabywcom i na którą z tych czynności rzekomo nie wystawił faktury czy rachunku lub zrobił to wadliwie.

W okresie wskazanym w zarzucie, a objętym kontrolą skarbową wyróżnić należy dwa okresy:

- od marca 2012 roku do 28 listopada 2012 roku, kiedy oskarżony jest właścicielem powstałej spółki (...). Zoo i jest większościowym udziałowcem. Na czele jednoosobowego Zarządu stoi powołany przez oskarżonego Prezes M. C. oraz na podstawie umowy o pracę zatrudniona jest księgowa A. C.;

- od 28 listopada 2012 roku do 8 marca 2013 roku, kiedy oskarżony działa jako samoistny prokurent, a zaraz po podjęciu uchwały zarządu Spółki dotychczasowy prezes składa rezygnację. W początkowym okresie zatrudniona była nadal księgowa A. C..

Z kapitałowego charakteru spółki z o.o. oraz jej podmiotowej odrębności od wspólników jako osoby prawnej (por. R. Potrzeszcz, [w:] Potrzeszcz, Siemiątkowski, Komentarz KSH. Sp. z o.o., 2001, s. 135) wspólnicy spółki z o.o. nie odpowiadają za zobowiązania spółki, zgodnie z art. 151 § 4 ksh.

Z kolei pojęcie "zajmowania się" sprawami gospodarczymi, w szczególności finansowymi, o którym mowa w art. 9 § 3 kks może być rozumiane ogólnie, bez konieczności wskazania, że konkretne czynności (obowiązki) powierzone zostały konkretnej osobie (zob. wyr. SN z 2.7.2002 r., IV KK 164/02, OSP 2004, Nr 4, poz. 44 z glosą T. Oczkowskiego). Aby przyjąć odpowiedzialność karną danej osoby, należy definiować pojęcie zajmowania się sprawami poprzez zakres obowiązków i zakres możliwości samodzielnego podejmowania decyzji w szeroko pojętych sprawach gospodarczych danego podmiotu. Z zakresu odpowiedzialności sprawcy należy wyłączyć czynności ściśle techniczne czy też doradcze. Osobami odpowiadającymi na podstawie wskazanego przepisu mogą być np. prezes zarządu, doradca podatkowy, jeśli prowadzi księgi rachunkowe i dokumentację finansową.

Skoro zarząd spółki prowadzi sprawy tej spółki, a pracami zarządu kieruje jego prezes, to jeżeli nie powierzono spraw spółki jako płatnika podatku innemu z członków zarządu albo kierownikowi innej komórki organizacyjnej tej firmy, prezes zarządu spółki jest tą osobą, która zajmuje się jej sprawami gospodarczymi w powyższym zakresie, jeżeli nie dojdzie do wskazania stosownie do art. 31 OrdPod (...) innej jeszcze osoby odpowiedzialnej za czynności spółki jako płatnika podatku". W wyroku SN z dnia 22 lutego 2006 r., III KK 213/05, OSNKW 2006, nr 5, poz. 45, wskazano, że "sprawcą przestępstwa skarbowego, odpowiadającym w oparciu o treść art. 9 § 3 kk., może być m.in. doradca podatkowy zajmujący się [...] sprawami gospodarczymi (w tym finansowymi) osoby fizycznej, prawnej albo jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, której przyznano zdolność prawną. Prowadzenie ksiąg rachunkowych przez doradcę podatkowego wyczerpuje znamię zajmowania się sprawami gospodarczymi" innej osoby. Uwzględniając przepisy ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (tekst jedn.: Dz. U. z 2008 r. Nr 73, poz. 443 z późn. zm.) należy jednak mieć na uwadze, że nie każda czynność doradcy musi oznaczać "zajmowanie się" cudzymi sprawami gospodarczymi, gdyż takie zajmowane się zakłada samodzielność działania i podejmowanie decyzji, a nie jedynie czynności pomocnicze czy natury technicznej.

Prokurent zaś jest pełnomocnikiem powołanym przez przedsiębiorcę i wszelkie skutki jego działań ponosi Spółka. Prokurent jest umocowany do dokonywania czynności sądowych i materialnoprawnych. Może więc reprezentować przedsiębiorcę przed wszystkimi sądami, a także przed organami państwowymi i samorządowymi (tak też S. Rudnicki, w: Komentarz do KC, s. 475; por. również K. Kopaczyńska-Pieczniak, w: A. Kidyba (red.), KC. Komentarz, 2009, s. 610–611; B. Dąbrowski, M. Łęczyńska, Uprawnienie prokurenta do złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości, PPH 2010, Nr 2, s. 40–43). Szeroki wachlarz czynności pozasądowych mieszczących się w granicach umocowania prokurenta wskazuje judykatura, wymieniając: zawieranie umów sprzedaży, przyjmowanie darowizn, podpisywanie czeków i weksli (tak SN w orz. z 10.5.1935 r., II C 354/35, OSN 1935, Nr 11, poz. 453), udzielanie i zaciąganie kredytów i pożyczek, zawieranie umów o pracę i umów najmu (tak z kolei SN w wyr. z 30.4.1997 r., II UKN 82/97, OSN 1998, Nr 7, poz. 217) oraz umów dzierżawy i o świadczenie usług, a także przejmowanie i poręczanie długów (por. wyr. SA w Poznaniu z 28.4.1992 r., I ACa 111/92, Wok 1992, Nr 10, s. 31; zob. też M. J. Nowak, Z. Olech, Zakres przedmiotowy prokury, PS 2009, Nr 5, s. 10–13).

Ze spójnych i wzajemnie uzupełniających się wyjaśnień oskarżonego i zeznań świadków M. C. oraz A. C. wynika, że oskarżony nigdy nie wykonywał obowiązków w zakresie prowadzenia spraw związanych z księgowością spółki, sporządzaniem miesięcznych deklaracji VAT -7, ewidencji zakupu VAT i sprzedaży VAT, i nie wystawiał w spółce faktur- właśnie w tym celu zatrudniona była „profesjonalna” księgowa i faktycznie ona wykonywała te czynności. W sprawie nie ma podstaw, aby kwestionować ustalenia poczynione przez sąd merytoryczny właśnie m. in: na podstawie wyjaśnień oskarżonego i zeznań w/w świadków. O ile bowiem oskarżony ma oczywisty interes w prezentowaniu wersji dla siebie korzystnej- nieobciążającej- o tyle świadkowie ci, których przecież mogłyby obciążać (choć faktycznie nie postawiono takich zarzutów) wykryte uchybienia stanowczo prezentują wersję „niezaangażowania” oskarżonego w prowadzenie spraw spółki. Nadto wskazać należy, że jak wynika z zeznań M. C. rozstał się on z oskarżonym raczej w nieprzyjemnej atmosferze związanej z piętrzeniem się wszczynanych postępowań w przedmiocie wyjaśnienia

nieprawidłowości w Spółce. Obszernie zaś i wyczerpująco zeznają na okoliczność faktycznych funkcji jakie sprawowali w spółce, tak wynikających z umowy, jak też wzajemnych ustaleń i potrzeb spółki oraz ich samodzielności decyzyjnej w Spółce. Świadek A. C. zeznała, że „to ona jedynie zajmowała się sprawami księgowymi, a oskarżony nie panował nad spółką jak był odurzony alkoholem. Nie było z nim kontaktu. Miejscem powstania dokumentów źródłowych były poszczególne stacje paliw. Przywoził je prezes. Prezes także podpisywał deklaracje VAT -7, to prezes przyjechał po nią i zaproponował jej pracę w spółce”. Świadek M. C. zeznał, że działalnością handlową zajmował się on, a księgową – księgowa. W jego rozumieniu działalność handlowa, którą wykonywał obejmowała odbieranie dokumentów ( np. faktur ) z biura, stacji paliw i wożenie ich do księgowej, wystawianiem faktur wraz z innymi pracownikami, płatnościami głównie gotówką za paliwo, podpisywanie dokumentów dostawy paliwa, ustalaniem ceny paliwa. W istocie czynności te, które faktycznie sprawował jako prezes M. C., biorąc pod uwagę charakter spółki, jej formę organizacyjną i przedmiot działalności, są kluczowe dla reprezentacji spółki i prowadzenia jej spraw zgodnie z założeniami i funkcjami Spółki. W swych zeznaniach świadkowie zaś wskazują niejako na marginalną rolę oskarżonego w sensie prowadzenia spraw spółki ( min: incydentalne ustalanie cen paliw, nawiązanie kontaktu z klientem), zwłaszcza w pierwszym z wymienionych w/w okresów i w sprawie nie ma podstaw, aby tym zeznaniom, tak jak i wyjaśnieniom oskarżonego nie dać wiary. Czynności zaś finansowe na podstawie umowy o pracę w charakterze księgowej wykonywała samodzielnie A. C.. To ona nadawała deklaracjom ostateczny kształt wykazując, jaki podatek zostaje zadeklarowany do zapłaty za wymieniony miesiąc, ewentualnie w jakiej kwocie powinien być zwrócony, prowadziła księgi handlowe.

Skarżący lansują zaś tezę, że oskarżony w latach poprzedzających zarzucane mu czyny, miał związek w różnej formie, udziałowca, prokurenta, członka zarządu z 4 podmiotami prawa handlowego, i w jednym przypadku, z przedsiębiorstwem osoby fizycznej. Na tej podstawie oraz na podstawie tego, że przepisy prawa podatkowego są ogólnie dostępne, i każdy, kto ma status podatnika, płatnika i inkasenta ma obowiązek ich przestrzegania, wyprowadzono wniosek, co do tego, że trudno uznać za wiarygodne wyjaśnienia oskarżonego, co do braku rozeznania w sprawach księgowych i związanych z nimi deklaracjach podatkowych, nadto powyższe związane z uprzednią karalnością za czyny podobne oraz domniemaniem, iż kontrahenci, którzy wystawiali nierzetelne faktury to były firmy znane wcześniej oskarżonemu oraz, że ustanowił na stanowisku prezesa osobę mu znaną i zaufaną, aby mieć nadzór nad firmą – lecz zupełnie abstrakcyjnie, bowiem w oderwaniu od podstawy dowodowej w sprawie ( nie przedstawiając na to żadnych dowodów).

Skarżący domagają się w zasadzie by zamiar domniemywać lub domyślać się z samego faktu wieloletniego prowadzenia działalności gospodarczej, stosując powszechnie nieakceptowaną przez doktrynę prawa karnego koncepcję zamiaru niby ewentualnego. Owszem, jak to wskazują skarżący, wiedza podatkowa jest dostępna, jednakże samodzielne poruszanie się przez podatnika w strefie przepisów skarbowych, podatkowych nie gwarantuje wcale prawidłowości wykonanych czynności podatkowych. Tymczasem tylko umiejętne połączenie znajomości przepisów ustawy o rachunkowości wraz z odpowiednią praktyką i przepisów podatkowych wraz ze znajomością przepisów ustawy o VAT i przepisów wykonawczych, może zapewnić prawidłowe wypełnienie deklaracji VAT-7. W spółce właśnie do tych celów zatrudniona była księgowa i nie ulega wątpliwości, że oskarżony dażył ją zaufaniem. Więcej podatnik może nawet wystąpić do Izby Celnej o interpretację prawa, tyle tylko, że oskarżony nie miał świadomości jakichkolwiek nieprawidłowości ( nie prowadził spraw księgowych spółki, darzył księgową zaufaniem), a księgowa z pewnością nie widziała takiej potrzeby.

Już tylko marginalnie w związku z zarzutem „powszechnej” znajomości prawa skarbowego wskazać należy, że przypisanie występkę, związanego z uchylaniem się od opodatkowania, będzie dopuszczalne wyłącznie w razie wykazania, że sprawca miał świadomość ciężącego na nim obowiązku podatkowego, a mimo to obowiązek ten ignorował. Nie będzie wystarczającym udowodnienie, że sam obowiązek podatkowy obiektywnie powstał. Odpowiedzialność podatkowa, a odpowiedzialność karnoskarbowa, to dwa odrębne, niezależne od siebie reżimy prawne, rządzące się odmiennymi regułami i to nawet wówczas, gdy dotyczą tego samego zdarzenia faktycznego. Nie zawsze więc podatnikowi będzie można postawić zarzut popełnienia przestępstwa ( czy też wykroczenia ) skarbowego z art. 54 kks nawet, jeśli odpowiedzialność podatkowa nie będzie budzić wątpliwości. Pamiętać bowiem

należy, iż niezajomość norm prawa podatkowego, do których kodeks karny skarbowy w wielu przypadkach czynów zabronionych – bezpośrednio, czy też pośrednio – się odwołuje, kształtując ich znamiona, stanowi błąd co do faktu ( znamienia ), o jakim mowa w art. 10 § 1 kks, wyłączający umyślność działania sprawcy ( por. L. Wilk w przywoływanym wyżej komentarzu w uwagach do art. 10 kks ). W tych bowiem przypadkach do rozpoznania znamion czynu zabronionego, opisanego w części szczególnej kodeksu karnego skarbowego, potrzebna jest wiedza o prawie finansowym – L. W. obrazując swe rozważania przykładem, wprost wskazuje, że np. bez znajomości właściwych norm prawa podatkowego podatnik nie może świadomie uchylać się od opodatkowania w rozumieniu art. 54 kks. Różnica między prawem karnym powszechnym, a skarbowym polega bowiem na tym, że to pierwsze penalizuje zachowania, których charakter w większości można rozpoznać bez szczególnej znajomości prawa. Inaczej jest w prawie karnym skarbowym w zakresie odnoszącym się do czynów, których pełny charakter i istotę dookreślają przepisy prawa finansowego (podatkowego). Różnica ta niesie za sobą takie konsekwencje, że o ile na gruncie powszechnego prawa karnego niezajomość przepisów nie przekłada się z reguły na nieświadomość tego, że czyn jest bezprawny i karalny, o tyle na gruncie prawa karnego skarbowego taka prosta zależność zwykle występować nie będzie. W konsekwencji – jeśli sprawca nie ma świadomości istnienia dopełniającego blankietową dyspozycję karną przepisu prawa podatkowego, która ma zastosowanie do jego sytuacji prawnopodatkowej, a w związku z tym nie wie, że jego naruszenie jest zabronione przez prawo karne skarbowe, to w grę wchodzi

błąd co do ustawowego znamienia, o którym mowa w art. 10 § 1 kks, wyłączający umyślność działania osoby uznanej za podatnika przez odpowiednie przepisy podatkowe. Podkreślić należy, iż przywoływany przepis nie wymaga, aby był to błąd usprawiedliwiony.

W kwestii związku Spółki (...) z kilkoma fakturami wystawionymi przez Spółkę (...), w której członkiem zarządu był oskarżony nie udowodniono, że faktury były wystawiane przez członka zarządu Spółki (...), i że przyjmowane były w Spółce (...) przez udziałowca D. W. (2), zwłaszcza, że umyka skarżącym istotna okoliczność, że na chwilę spornych transakcji faktycznie D. W. (2) nie posiadał własności tej firmy ( udziałów). Nie udowodniono wiedzy w tym zakresie i godzenia się na zakup paliwa, ze skutkami w ramach art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług. Te same uwagi tyczą się rzekomych “podstawionych” przez oskarżonego znanych mu uprzednio nieuczciwych kontrahentów do nielegalnych transakcji. Na tej samej konstrukcji ( dywagacji i domniemań ) opiera się zarzut skarżącego Prokuratora o rzekomym podstawieniu znanego Prezesa wręcz jako “marionetki” w firmie. Zarzutem takim sprzeciwia się nie tylko spójna wersja prezentowana w tym zakresie przez oskarżonego oraz M. C., jak też faktyczna rola tego drugiego, jaką pełnił w Spółce, w oderwaniu od osoby oskarżonego, o czym była mowa powyżej.

Reasumując kwestię pierwszego okresu działalności spółki (...) apelanci nie wykazali jakichkolwiek dowodów podważających słuszność ustaleń sądu meriti, że to nie oskarżony ma być odpowiedzialny za nieujawnienie organowi podstawy lub przedmiotu opodatkowania, że nie miał świadomości, że podstawa opodatkowania wykazana w deklaracjach jest zaniżona lub zawyżona, wreszcie, że to nie oskarżony doprowadził swymi konkretnymi czynnościami do nierzetelnych zapisów w księgach handlowych. Jak już podkreślono oskarżyciel postawił zarzut sprawstwa jedynie oskarżonemu, nie analizując roli, tak księgowej w spółce, jak też przede wszystkim działań Prezesa tej spółki jako faktycznego decydenta i reprezentanta za zewnątrz spraw spółki i kierowania jej sprawami, w tym ewentualnego współsprawstwa.

Odnośnie wyszczególnionego drugiego okresu działalności spółki to istotnie oskarżony jako ustanowiony z dniem 28 listopada 2012 roku na mocy uchwały zarządu (...) Sp. z o.o. z siedzibą w Ł. prokurentem samoistnym spółki / od tej daty do dnia 8 marca 2013 roku / dokonał w imieniu (...) Sp. z o.o. z siedzibą w Ł. jedynie dwóch czynności. Złożył mianowicie podpisy na deklaracjach: dla podatku od towarów i usług (...) -7 za listopad 2012 roku, która wpłynęła do II Urzędu Skarbowego Ł. w dniu 2 stycznia 2013 roku i za grudzień 2012 roku, która wpłynęła do II Urzędu Skarbowego Ł. w dniu 28 stycznia 2013 roku. Z wiarygodnych wyjaśnień oskarżonego i spójnych z nimi zeznań A. C. wynika, że deklaracje te nie zostały wytworzone przez oskarżonego, lecz właśnie księgową A. C.. Złożenie podpisu przez prokurenta stanowi w takiej sytuacji czynność formalną. Oskarżony wyjaśnił, że nie kontrolował deklaracji ani pod względem formalnym, ani też merytorycznym, gdyż po prostu się na tym nie znał, co jest naturalne i jak najbardziej usprawiedliwione, w sytuacji jak księgowością firmy zajmuje się zatrudniony profesjonalista. Sytuacja

ta przecież też istniała w pierwszym okresie działalności firmy i nie ma podstaw, aby skutecznie twierdzić, że uległa forma funkcjonowania spółki istotnej zmianie w tym zakresie z chwilą prokury oskarżonego (oczywiście do czasu, kiedy zatrudniona była księgowa). Niedługo przecież po rezygnacji przez A. C. z zatrudnienia oskarżony sprzedał firmę. Nadto podkreślić należy, że obiecał nabywcy (co wynika z zeznań M. S.), że przekaże mu dokumentację księgową firmy - w rzeczywistości doszło do przekazania dokumentów jak umowa Spółki, zaświadczenie o nadaniu nr NIP i REGON, koncesja na sprzedaż paliw i wydruk z rachunku bankowego firmy). Oskarżony obiecał także sporządzenie sprawozdania finansowego za 2012 rok.

Z tego okresu pochodzą nadto dwie faktury VAT (z sześciu znajdujących się w aktach sprawy), na których jako nabywca paliwa od spółki (...) figuruje PHU (...) w S.. W zakresie tych 2 transakcji oskarżony złożył wyjaśnienia, że były to tzw. puste faktury i że kupujący nabył je od kierowcy. Treść tych wyjaśnień potwierdza oświadczenie kupującego Ł. W. złożone do Urzędu Skarbowego (k. 341). Obecnie kierowca ten nie żyje. Jak najbardziej więc wiarygodne są w sprawie wyjaśnienia złożone przez oskarżonego w tym zakresie. Przyjąć więc należy, że brak w sprawie jest jednoczynnych dowodów potwierdzających okoliczność, że w tym okresie spółka prowadziła działalność gospodarczą w rozumieniu jej przedmiotu działalności.

W związku z powyższym, Sąd Odwoławczy w całej rozciągłości podziela stanowisko Sądu meriti w zakresie ostatecznej oceny przedmiotowego zdarzenia, jak i metod ukierunkowanych na weryfikację jego przebiegu i skutków. Zatem, słusznie ocenił Sąd I instancji, że w przedmiotowej sprawie na uznanie oskarżonego za winnego inkryminowanych mu czynów nie pozwala zgromadzony w sposób kompleksowy i rzetelny materiał dowodowy. W tym miejscu wymaga podkreślić, iż w pisemnych motywach zaskarżonego wyroku Sąd Rejonowy w sposób logiczny, niezwykle wnikliwy, precyzyjny i szczegółowy uzasadnił swe stanowisko w zakresie oceny zebranych dowodów. W ocenie Sądu Okręgowego, powyższe wnioski Sądu Rejonowego są wyważone i przekonujące. Przede wszystkim zaś umacniają Sąd Okręgowy w przekonaniu, że Sąd Rejonowy prawidłowo i zgodnie z zasadą swobodnej oceny dowodów dokonał subsumpcji zebranego materiału dowodowego na potrzeby niniejszego postępowania i nie ma potrzeby w celu dojścia do prawdy obiektywnej przeprowadzania jakichkolwiek dalszych czynności dowodowych.

Zważywszy na powyższe okoliczności Sąd Odwoławczy nie dopatrył się, by Sąd dokonał oceny dowodów w sposób dowolny. Swobodna ocena dowodów nakazuje, aby Sąd ocenił znaczenie, moc i wiarygodność materiału dowodowego w sprawie na podstawie wewnętrznego przekonania z uwzględnieniem wskazań wiedzy oraz doświadczenia życiowego, nie będąc przy tym związany żadnymi ustawowymi regułami dowodowymi (tak też SN w wyroku z 8.04.1997 r., IV KKN 58/97, Prokuratura i Prawo 1998/217). Wywody zaś zaprezentowane uzasadnieniu skarżonego wyroku nie naruszają w żaden sposób przywołanej zasady swobodnej oceny dowodów, albowiem Sąd I instancji miał na względzie wszystkie zebrane w sprawie dowody, które wnikliwie i starannie rozważył.

Mając na względzie powyższe okoliczności Sąd Okręgowy utrzymał zaskarżony wyrok w mocy, jako słuszny i odpowiadający prawu.

W oparciu o przepisy powołane w części dyspozytywnej wyroku Sąd Okręgowy kosztami za postępowanie odwoławcze obciążył Skarb Państwa.