

WYROK

W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 30 grudnia 2014 r.

Sąd Apelacyjny we Wrocławiu w II Wydziale Karnym w składzie:

Przewodniczący:	SSA Andrzej Krawiec
Sędziowie:	SSA Cezariusz Baćkowski SSO del. do SA Robert Zdych (spr.)
Protokolant:	Anna Czarniecka

przy udziale prokuratora Prokuratury Apelacyjnej Beaty Lorenc - Kociubińskiej

po rozpoznaniu w dniach 3 grudnia i 30 grudnia 2014 r.

sprawy **K. S. (1)**

oskarżonego z art. 286 § 1 k.k. w zw. z art. 294 § 1 k.k. i art. 270 § 1 k.k. w zw. z art. 11 § 2 k.k. przy zast. art. 12 k.k., art. 56 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s., art. 286 § 1 k.k. w zw. z art. 294 § 1 k.k. przy zast. art. 12 k.k., art. 56 § 1 k.k.s. w zw. z art. 62 § 2 k.k.s., art. 61 § 1 k.k.s.

na skutek apelacji wniesionych przez oskarżyciela publicznego - prokuratora, oskarżyciela publicznego – I Urząd Skarbowy w B. i oskarżonego

od wyroku Sądu Okręgowego w Opolu

z dnia 19 maja 2014 r. sygn. akt III K 9/12

I. uchyla zaskarżony wyrok odnośnie przypisanych K. S. (1) czynów opisanych w punkcie 3, 4 i 5 części rozstrzygającej i w tym zakresie sprawę przekazuje Sądowi Okręgowemu w Opolu do ponownego rozpoznania, stwierdzając jednocześnie, że orzeczenia zawarte w punkcie 6,7 i 8 części rozstrzygającej utraciły moc,

II. zmienia zaskarżony wyrok w ten sposób, że:

a) uniewinnia K. S. (1) od popełnienia przypisanego mu czynu opisanego w punkcie 1 części rozstrzygającej i w tym zakresie kosztami postępowania obciąża Skarb Państwa,

b) w opisie czynu przypisanego K. S. (1) w punkcie 2 części rozstrzygającej przyjmuje, iż zachowaniem swym spowodował on uszczuplenie podatkowej należności publicznoprawnej na łączną kwotę nie mniejszą niż 600.000zł.,

c) w podstawie wymiaru kary orzeczonej K. S. (1) za czyn opisany w punkcie 2 części rozstrzygającej powołuje art. 37§1 pkt 1 k.k.s. w zw. z art. 38§1 pkt 3 k.k.s.,

d) orzeczoną wobec K. S. (1) wysokość kary grzywny za czyn opisany w punkcie 2 części rozstrzygającej podwyższa do 300 (trzystu) stawek dziennych, ustalając wysokość jednej stawki na kwotę 50zł,

e) na podstawie art. 69§1 i 2 k.k. i art. 70§1 pkt 1 k.k. w zw. z art. 20§2 k.k.s. warunkowo zawiesza wykonanie orzeczonej wobec oskarżonego za czyn opisany w punkcie 2 części rozstrzygającej kary pozbawienia wolności na okres 2 (dwóch) lat próby,

f) na podstawie art. 41§2 k.k.s. w zw. z art. 41§4 pkt 1 k.k.s. orzeka wobec K. S. (1) obowiązek uiszczenia uszczuplonej należności publicznoprawnej w kwocie 600.000zł. w terminie 1 roku i 6 miesięcy od daty uprawomocnienia się wyroku,

III. w pozostałym zakresie zaskarżony wyrok utrzymuje w mocy,

IV. zasądza od K. S. (1) na rzecz oskarżyciela posiłkowego I Urzędu Skarbowego w B. 720 złotych tytułem poniesionych kosztów zastępstwa procesowego w postępowaniu odwoławczym,

V. zwalnia oskarżonego od ponoszenia kosztów postępowania odwoławczego, zaliczając je na rachunek Skarbu Państwa.

UZASADNIENIE

K. S. (1) został oskarżony oto, że:

I. w okresie od 19 sierpnia 2005r. do 26 maja 2006r. w B. woj. (...), prowadząc działalność (...) K. S. (1) z siedzibą w B. przy ul. (...), działając w krótkich odstępach czasu, w wykonaniu z góry powziętego zamiaru oraz w celu osiągnięcia korzyści majątkowej wprowadził w błąd Skarb Państwa, reprezentowany przez Urząd Skarbowy w B., co do wysokości poniesionych kosztów uzyskania przychodu, pomniejszających podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych oraz należnego podatku od towarów i usług (...), doprowadzając tym samym Skarb Państwa do niekorzystnego rozporządzenia mieniem w postaci nadwyżki w kwocie podatku naliczonego nad należnym w przypadku podatku VAT oraz różnicy w kwocie podatku dochodowego do zapłaty od osób, że sfałszował następujące faktury VAT, które następnie użył w dokumentacji podatkowej to jest w deklaracjach VAT 7 oraz zeznaniu podatkowym PIT 36 dot. opodatkowania osób fizycznych:

- fakturę VAT numer (...) z dnia 19.08.2005r. na kwotę 28.060,00 zł. w tym podatek VAT 5.060,00zł.,
- fakturę VAT numer (...) z dnia 16.09.2005r. na kwotę 66.124,00zł. w tym podatek VAT 11.924,00zł.,
- fakturę VAT numer (...) z dnia 26.09.2005r. na kwotę 58.560,00 zł. w tym podatek VAT 10.560,00zł.,
- fakturę VAT numer (...) z dnia 23.09.2005r. na kwotę 140.300,00zł. w tym podatek VAT 25.300,00zł.,
- fakturę VAT numer (...) z dnia 30.09.2005r. na kwotę 23.180,00 zł. w tym podatek VAT 4.180,00zł.,
- fakturę VAT numer (...) z dnia 30.09.2005r. na kwotę 18.422,00zł. w tym podatek VAT 3.322,00zł.,
- fakturę VAT numer (...) z dnia 10.10.2005r. na kwotę 38.308,00 zł. w tym podatek VAT 6.908,00zł.,
- fakturę VAT numer (...) z dnia 26.10.2005r. na kwotę 34.160,00zł. w tym podatek VAT 6.160,00zł.,
- fakturę VAT numer (...) z dnia 28.10.2005r. na kwotę 96.380,00 zł. w tym podatek VAT 17.380,00zł.,
- fakturę VAT numer (...) z dnia 4.11.2005r. na kwotę 18.300,00zł. w tym podatek VAT 3.300,00zł.,

- fakturę VAT numer (...) z dnia 15.11.2005r. na kwotę 38.520,00 zł. w tym podatek VAT 2.520,00zł.,
- fakturę VAT numer (...) z dnia 2.12.2005r. na kwotę 23.180,00zł. w tym podatek VAT 4.180,00zł.,
- fakturę VAT numer (...) z dnia 19.12.2005r. na kwotę 191.540,00 zł. w tym podatek VAT 34.540,00zł.,
- fakturę VAT numer (...) z dnia 30.12.2005r. na kwotę 245.220,00zł. w tym podatek VAT 44.220,00zł.,

w których to fakturach prowadzona przez niego firma figurowała jako nabywca usługi, a sprzedająca spółka (...) Sp. z o.o. z siedzibą w W. przy ul. (...), na których przystawił oryginalną pieczęć w/w spółki oraz sfalszował podpis osoby uprawnionej do wystawienia faktury

- fakturę VAT numer (...) z dnia 23.11.2005r. na kwotę 64.200,00zł. w tym podatek VAT 4.200,00zł.,
- fakturę VAT numer (...) z dnia 15.12.2005r. na kwotę 21.350,00 zł. w tym podatek VAT 3.850,00zł.,
- fakturę VAT numer (...) z dnia 22.12.2005r. na kwotę 34.160,00zł. w tym podatek VAT 6.160,00zł.,

w których to fakturach prowadzona przez niego firma figurowała jako nabywca usługi, a jako sprzedająca usługi figurowała spółka (...) Sp. z o.o. z siedzibą w O. ul. (...), na których przystawił oryginalną pieczęć w/w spółki oraz sfalszował podpis osoby uprawnionej do wystawienia faktury

- fakturę VAT numer (...) z dnia 21.10.2005r. na kwotę 41.730,00zł. w tym podatek VAT 2.700,00zł.,
- fakturę VAT numer (...) z dnia 31.10.2005r. na kwotę 19.520,00 zł. w tym podatek VAT 3.520,00zł.,
- fakturę VAT numer (...) z dnia 31.10.2005r. na kwotę 15.860,00zł. w tym podatek VAT 2.860,00zł.,
- fakturę VAT numer (...) z dnia 12.12.2005r. na kwotę 18.190,00zł. w tym podatek VAT 1.190,00zł.,
- fakturę VAT numer (...) z dnia 29.12.2005r. na kwotę 11.770,00 zł. w tym podatek VAT 770,00zł.,
- fakturę VAT numer (...) z dnia 30.12.2005r. na kwotę 24.400,00zł. w tym podatek VAT 4.400,00zł.,

w których to fakturach prowadzona przez niego firma figurowała jako nabywca usługi, a jako sprzedająca usługi figurowała spółka (...) Sp. z o.o. z siedzibą w O. przy ul. (...), na których przyłożył sfalszowaną przez siebie pieczęć w/w firmy oraz sfalszował podpis osoby uprawnionej do wystawienia faktury, a następnie uwzględnił w/w faktury w podatkowej księdze przychodów i rozchodów oraz w zeznaniu podatkowym (...) złożonym w dniu 25 maja 2006r., wskazując w/w faktury jako koszty uzyskania przychodu na łączną kwotę netto 1.062.200,00zł. i w deklaracjach (...) gdzie wskazał nadwyżkę podatku VAT naliczonego nad należnym w kwocie łącznej 209.234,00zł., składając deklarację w Urzędzie Skarbowym w B. w dniach:

- za styczeń 2005r. w dniu 24.02.2005r.
- za luty 2005r. w dniu 21.03.2005r.
- za marzec 2005r. w dniu 25.04.2005r.
- za kwiecień 2005r. w dniu 20.05.2005r.
- za maj 2005r. w dniu 23.06.2005r.
- za czerwiec 2005r. w dniu 14.07.2005r.
- za lipiec 2005r. w dniu 18.08.2005r.

- za sierpień 2005r. w dniu 20.09.2005r.
- za wrzesień 2005r. w dniu 20.10.2005r.
- za październik 2005r. w dniu 21.11.2005r.
- za listopad 2005r. w dniu 19.12.2005r.
- za grudzień 2005r. w dniu 12.01.2006r.

powodując uszczuplenie podatkowej należności publicznoprawnej na łączną kwotę nie mniejszą niż 600.000,00zł. wynikającą z różnicy między należnym podatkiem dochodowym a podatkiem wykazany w zeznaniach podatkowych oraz różnicy między należnym podatkiem VAT naliczonym i należnym, co stanowi mienie znacznej wartości

tj. o czyn z art. 286§1 k.k. w zw. z art. 294§1 k.k. i art. 270§1 k.k. w zw. z art. 11§2 k.k. przy zastosowaniu art. 12 k.k.

II. w okresie od 19 sierpnia 2005r. do 26 maja 2006r. w B. woj. (...), prowadząc działalność (...) K. S. (1), działając w krótkich odstępach czasu, w wykonaniu z góry powziętego zamiaru składając zeznania podatkowe podał nieprawdę w zeznaniu podatkowym (...) dot. opodatkowania od osób fizycznych co do wysokości osiągniętego przychodu, podstawy opodatkowania oraz poniesionych kosztów uzyskania przychodu oraz w deklaracjach (...) co do wysokości nadwyżki podatku VAT naliczonego nad należnym w ten sposób, że w w/w zeznaniach podatkowych VAT składanych w dniach

- za styczeń 2005r. w dniu 24.02.2005r.
- za luty 2005r. w dniu 21.03.2005r.
- za marzec 2005r. w dniu 25.04.2005r.
- za kwiecień 2005r. w dniu 20.05.2005r.
- za maj 2005r. w dniu 23.06.2005r.
- za czerwiec 2005r. w dniu 14.07.2005r.
- za lipiec 2005r. w dniu 18.08.2005r.
- za sierpień 2005r. w dniu 20.09.2005r.
- za wrzesień 2005r. w dniu 20.10.2005r.
- za październik 2005r. w dniu 21.11.2005r.
- za listopad 2005r. w dniu 19.12.2005r.
- za grudzień 2005r. w dniu 12.01.2006r.

powołał się na kwoty podatków wykazanych w niżej wymienionych fakturach:

- fakturze VAT numer (...) z dnia 19.08.2005r. na kwotę 28.060,00 zł. w tym podatek VAT 5.060,00zł.,
- fakturze VAT numer (...) z dnia 16.09.2005r. na kwotę 66.124,00zł. w tym podatek VAT 11.924,00zł.,
- fakturze VAT numer (...) z dnia 26.09.2005r. na kwotę 58.560,00 zł. w tym podatek VAT 10.560,00zł.,
- fakturze VAT numer (...) z dnia 23.09.2005r. na kwotę 140.300,00zł. w tym podatek VAT 25.300,00zł.,

- fakturze VAT numer (...) z dnia 30.09.2005r. na kwotę 23.180,00 zł. w tym podatek VAT 4.180,00zł.,
- fakturze VAT numer (...) z dnia 30.09.2005r. na kwotę 18.422,00zł. w tym podatek VAT 3.322,00zł.,
- fakturze VAT numer (...) z dnia 10.10.2005r. na kwotę 38.308,00 zł. w tym podatek VAT 6.908,00zł.,
- fakturze VAT numer (...) z dnia 26.10.2005r. na kwotę 34.160,00zł. w tym podatek VAT 6.160,00zł.,
- fakturze VAT numer (...) z dnia 28.10.2005r. na kwotę 96.380,00 zł. w tym podatek VAT 17.380,00zł.,
- fakturze VAT numer (...) z dnia 4.11.2005r. na kwotę 18.300,00zł. w tym podatek VAT 3.300,00zł.,
- fakturze VAT numer (...) z dnia 15.11.2005r. na kwotę 38.520,00 zł. w tym podatek VAT 2.520,00zł.,
- fakturze VAT numer (...) z dnia 2.12.2005r. na kwotę 23.180,00zł. w tym podatek VAT 4.180,00zł.,
- fakturze VAT numer (...) z dnia 19.12.2005r. na kwotę 191.540,00 zł. w tym podatek VAT 34.540,00zł.,
- fakturze VAT numer (...) z dnia 30.12.2005r. na kwotę 245.220,00zł. w tym podatek VAT 44.220,00zł.

gdzie prowadzona przez niego firma figurowała jako nabywca usługi, a jako wystawca figurowała spółka (...) Sp. z o.o. z siedzibą w W. przy ul. (...)

- fakturze VAT numer (...) z dnia 23.11.2005r. na kwotę 64.200,00zł. w tym podatek VAT 4.200,00zł.,
- fakturze VAT numer (...) z dnia 15.12.2005r. na kwotę 21.350,00 zł. w tym podatek VAT 3.850,00zł.,
- fakturze VAT numer (...) z dnia 22.12.2005r. na kwotę 34.160,00zł. w tym podatek VAT 6.160,00zł.,

gdzie prowadzona przez niego firma figurowała jako nabywca usługi, a jako wystawca figurowała spółka (...) Sp. z o.o. z siedzibą w O. ul. (...)

- fakturze VAT numer (...) z dnia 21.10.2005r. na kwotę 41.730,00zł. w tym podatek VAT 2.700,00zł.,
- fakturze VAT numer (...) z dnia 31.10.2005r. na kwotę 19.520,00 zł. w tym podatek VAT 3.520,00zł.,
- fakturze VAT numer (...) z dnia 31.10.2005r. na kwotę 15.860,00zł. w tym podatek VAT 2.860,00zł.,
- fakturze VAT numer (...) z dnia 12.12.2005r. na kwotę 18.190,00zł. w tym podatek VAT 1.190,00zł.,
- fakturze VAT numer (...) z dnia 29.12.2005r. na kwotę 11.770,00 zł. w tym podatek VAT 770,00zł.,
- fakturze VAT numer (...) z dnia 30.12.2005r. na kwotę 24.400,00zł. w tym podatek VAT 4.400,00zł.,

gdzie prowadzona przez niego firma figurowała jako nabywca usługi, a jako sprzedawca figurowała spółka (...) Sp. z o.o. z siedzibą w O. przy ul. (...), które to faktury uprzednio sam sfalszował, a następnie uwzględnił w/w faktury w podatkowej księdze przychodów i rozchodów oraz w deklaracji podatkowej (...) złożonej w dniu 26 maja 2006r., gdzie wskazywał w/w faktury jako koszty uzyskania przychodu na łączną kwotę netto 1.062.200,00zł. i w deklaracjach (...), w których wykazał nadwyżkę podatku VAT naliczonego nad należnym w kwocie łącznej 209.234,00zł., narażając Skarb Państwa na uszczuplenie należności publicznoprawnej z tytułu podatku dochodowego oraz podatku VAT w kwocie łącznej nie mniejszej niż 600.000,00zł., co stanowi dużą wartość

tj. o czyn z art. 56§1 k.k.s. w zw. z art. 6§2 k.k.s.

III. w okresie od 25 marca 2005r. do 26 maja 2006r. w B. woj. (...), działając w wykonaniu z góry powziętego zamiaru, w krótkich odstępach czasu oraz w celu osiągnięcia korzyści majątkowej poprzez wprowadzenie w błąd co do podstawy

opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych w zeznaniu podatkowym (...) oraz co do wysokości podatku VAT naliczonego nad należnym w deklaracjach (...) i w konsekwencji zaniżenie podstawy opodatkowania w/ w podatkami, doprowadził Skarb Państwa do niekorzystnego rozporządzenia mieniem w ten sposób, że prowadząc działalność (...) K. S. (1) z siedzibą w B. przy ul. (...) wystawił faktury VAT za rzeczywiście wykonane przez jego firmę usługi na rzecz firm, a w szczególności:

- fakturę VAT nr (...) z dnia 5.05.2005r. na kwotę 97.600,00 zł. w tym podatek VAT 17.600,00zł.,
 - fakturę VAT nr (...) z dnia 30.04.2005r. na kwotę 24.400,00zł. w tym podatek VAT 4.400,00zł.,
 - fakturę VAT nr (...) z dnia 19.05.2005r. na kwotę 6.100,00 zł. w tym podatek VAT 1.100,00zł.,
 - fakturę VAT nr (...) z dnia 6.06.2005r. na kwotę 78.080,00 zł. w tym podatek VAT 14.080,00zł.,
 - fakturę VAT nr (...) z dnia 20.06.2005r. na kwotę 4.880,00zł. w tym podatek VAT 880,00zł.,
 - fakturę VAT nr (...) z dnia 20.06.2005r. na kwotę 4.880,00 zł. w tym podatek VAT 880,00zł.,
 - fakturę VAT nr (...) z dnia 22.06.2005r. na kwotę 6.100,00zł. w tym podatek VAT 1.100,00zł.,
 - fakturę VAT nr (...) z dnia 26.07.2005r. na kwotę 10.370,00 zł. w tym podatek VAT 1.870,00zł.,
 - fakturę VAT nr (...) z dnia 26.07.2005r. na kwotę 9.760,00zł. w tym podatek VAT 1.760,00zł.,
 - fakturę VAT nr (...) z dnia 26.07.2005r. na kwotę 4.880,00 zł. w tym podatek VAT 880,00zł.,
 - fakturę VAT nr (...) z dnia 30.08.2005r. na kwotę 20.740,00 zł. w tym podatek VAT 3.740,00zł.,
 - fakturę VAT nr (...) z dnia 30.09.2005r. na kwotę 4.880,00zł. w tym podatek VAT 880,00zł.,
 - fakturę VAT nr (...) z dnia 30.09.2005r. na kwotę 9.760,00 zł. w tym podatek VAT 1.760,00zł.,
 - fakturę VAT nr (...) z dnia 30.09.2005r. na kwotę 20.740,00zł. w tym podatek VAT 3.740,00zł.,
 - fakturę VAT nr (...) z dnia 31.10.2005r. na kwotę 36.600,00 zł. w tym podatek VAT 6.600,00zł.,
- gdzie kupującym usługi była spółka (...) Sp. z o.o. z siedzibą w W. przy ul. (...),
- fakturę VAT nr (...) z dnia 22.11.2005r. na kwotę 9.516,00 zł. w tym podatek VAT 1.716,00zł.,
- gdzie kupującym usługi była spółka (...) Sp. z o.o. z siedzibą w O. ul. (...),
- fakturę VAT nr (...) z dnia 30.07.2005r. na kwotę 5.856,00zł. w tym podatek VAT 1.056,00zł.,
 - fakturę VAT nr (...) z dnia 30.07.2005r. na kwotę 13.542,00 zł. w tym podatek VAT 2.442,00zł.,
 - fakturę VAT nr (...) z dnia 25.08.2005r. na kwotę 3.416,00zł. w tym podatek VAT 616,00zł.,
 - fakturę VAT nr (...) z dnia 14.10.2005r. na kwotę 5.564,00 zł. w tym podatek VAT 364,00zł.,
 - fakturę VAT nr (...) z dnia 30.10.2005r. na kwotę 8.296,00zł. w tym podatek VAT 1.496,00zł.,
 - fakturę VAT nr (...) z dnia 8.12.2005r. na kwotę 9.516,00 zł. w tym podatek VAT 1.716,00zł.,
 - fakturę VAT nr (...) z dnia 12.12.2005r. na kwotę 7.661,00 zł. w tym podatek VAT 1.381,60zł.,
 - fakturę VAT nr (...) z dnia 30.12.2005r. na kwotę 15.555,00zł. w tym podatek VAT 2.805,00zł.,

- fakturę VAT nr (...) z dnia 30.12.2005r. na kwotę 20.920,56 zł. w tym podatek VAT 3.772,56zł.,
gdzie kupującym usługi była spółka (...) Sp. z o.o. z siedzibą w O. ul. (...)
- fakturę VAT nr (...) z dnia 25.03.2005r. na kwotę 42.700,00 zł. w tym podatek VAT 7.700,00zł.,
- fakturę VAT nr (...) z dnia 31.05.2005r. na kwotę 36.600,00 zł. w tym podatek VAT 6.600,00zł.,
- fakturę VAT nr (...) z dnia 26.07.2005r. na kwotę 61.000,00zł. w tym podatek VAT 11.000,00zł.,
- fakturę VAT nr (...) z dnia 30.11.2005r. na kwotę 36.600,00 zł. w tym podatek VAT 6.600,00zł.,
- fakturę VAT nr (...) z dnia 30.12.2005r. na kwotę 73.200,00 zł. w tym podatek VAT 13.200,00zł.,

gdzie kupującym usługi była firma (...) z siedzibą w B. przy ul. (...), a następnie nie uwzględnił w/w faktur w podatkowej księdze przychodów i rozchodów oraz zeznaniu podatkowym (...), złożonym w dniu 26 maja 2006r., nie wykazując w/w faktur jako podstawy opodatkowania przychodu na wykonanie usługi na łączną kwotę netto 565.978,00zł. i w deklaracji (...) nie wykazując należnego podatku VAT w kwocie łącznej 123.735,16zł., które to deklaracje złożył w Urzędzie Skarbowym w B., doprowadzając do niekorzystnego rozporządzenia mieniem Skarb Państwa reprezentowany przez w/w urząd na łączną kwotę nie mniejszą niż 300.000,00zł., co stanowi mienie znacznej wartości

tj. o czyn z art. 286§1 k.k. w zw. z art. 294§1 k.k. przy zastosowaniu art. 12 k.k.

IV. w okresie od 19 sierpnia 2005r. do 26 maja 2006r. w B. woj. (...), prowadząc działalność (...) K. S. (1), działając w krótkich odstępach czasu, w wykonaniu z góry powziętego zamiaru podał nieprawdę w złożonym zeznaniu podatkowym (...) dot. opodatkowania od osób fizycznych co do wysokości osiągniętego przychodu, podstawy opodatkowania oraz poniesionych kosztów uzyskania przychodu oraz w deklaracjach (...) co do wysokości nadwyżki podatku VAT naliczonego nad należnym wynikających z następujących faktur VAT:

- faktury VAT nr (...) z dnia 5.05.2005r. na kwotę 97.600,00 zł. w tym podatek VAT 17.600,00zł.,
- faktury VAT nr (...) z dnia 30.04.2005r. na kwotę 24.400,00zł. w tym podatek VAT 4.400,00zł.,
- faktury VAT nr (...) z dnia 19.05.2005r. na kwotę 6.100,00 zł. w tym podatek VAT 1.100,00zł.,
- faktury VAT nr (...) z dnia 6.06.2005r. na kwotę 78.080,00 zł. w tym podatek VAT 14.080,00zł.,
- faktury VAT nr (...) z dnia 20.06.2005r. na kwotę 4.880,00zł. w tym podatek VAT 880,00zł.,
- faktury VAT nr (...) z dnia 20.06.2005r. na kwotę 4.880,00 zł. w tym podatek VAT 880,00zł.,
- faktury VAT nr (...) z dnia 22.06.2005r. na kwotę 6.100,00zł. w tym podatek VAT 1.100,00zł.,
- faktury VAT nr (...) z dnia 26.07.2005r. na kwotę 10.370,00 zł. w tym podatek VAT 1.870,00zł.,
- faktury VAT nr (...) z dnia 26.07.2005r. na kwotę 9.760,00zł. w tym podatek VAT 1.760,00zł.,
- faktury VAT nr (...) z dnia 26.07.2005r. na kwotę 4.880,00 zł. w tym podatek VAT 880,00zł.,
- faktury VAT nr (...) z dnia 30.08.2005r. na kwotę 20.740,00 zł. w tym podatek VAT 3.740,00zł.,
- faktury VAT nr (...) z dnia 30.09.2005r. na kwotę 4.880,00zł. w tym podatek VAT 880,00zł.,
- faktury VAT nr (...) z dnia 30.09.2005r. na kwotę 9.760,00 zł. w tym podatek VAT 1.760,00zł.,

- faktury VAT nr (...) z dnia 30.09.2005r. na kwotę 20.740,00zł. w tym podatek VAT 3.740,00zł.,
- faktury VAT nr (...) z dnia 31.10.2005r. na kwotę 36.600,00 zł. w tym podatek VAT 6.600,00zł.,
gdzie kupującym usługi była spółka (...) Sp. z o.o. z siedzibą w W. przy ul. (...),
- faktury VAT nr (...) z dnia 22.11.2005r. na kwotę 9.516,00 zł. w tym podatek VAT 1.716,00zł.,
gdzie kupującym usługi była spółka (...) Sp. z o.o. z siedzibą w O. ul. (...),
- faktury VAT nr (...) z dnia 30.07.2005r. na kwotę 5.856,00zł. w tym podatek VAT 1.056,00zł.,
- faktury VAT nr (...) z dnia 30.07.2005r. na kwotę 13.542,00 zł. w tym podatek VAT 2.442,00zł.,
- faktury VAT nr (...) z dnia 25.08.2005r. na kwotę 3.416,00zł. w tym podatek VAT 616,00zł.,
- faktury VAT nr (...) z dnia 14.10.2005r. na kwotę 5.564,00 zł. w tym podatek VAT 364,00zł.,
- faktury VAT nr (...) z dnia 30.10.2005r. na kwotę 8.296,00zł. w tym podatek VAT 1.496,00zł.,
- faktury VAT nr (...) z dnia 8.12.2005r. na kwotę 9.516,00 zł. w tym podatek VAT 1.716,00zł.,
- faktury VAT nr (...) z dnia 12.12.2005r. na kwotę 7.661,00 zł. w tym podatek VAT 1.381,60zł.,
- faktury VAT nr (...) z dnia 30.12.2005r. na kwotę 15.555,00zł. w tym podatek VAT 2.805,00zł.,
- faktury VAT nr (...) z dnia 30.12.2005r. na kwotę 20.920,56 zł. w tym podatek VAT 3.772,56zł.,
gdzie kupującym usługi była spółka (...) Sp. z o.o. z siedzibą w O. ul. (...)
- faktury VAT nr (...) z dnia 25.03.2005r. na kwotę 42.700,00 zł. w tym podatek VAT 7.700,00zł.,
- faktury VAT nr (...) z dnia 31.05.2005r. na kwotę 36.600,00 zł. w tym podatek VAT 6.600,00zł.,
- faktury VAT nr (...) z dnia 26.07.2005r. na kwotę 61.000,00zł. w tym podatek VAT 11.000,00zł.,
- faktury VAT nr (...) z dnia 30.11.2005r. na kwotę 36.600,00 zł. w tym podatek VAT 6.600,00zł.,
- faktury VAT nr (...) z dnia 30.12.2005r. na kwotę 73.200,00 zł. w tym podatek VAT 13.200,00zł.,

gdzie kupującym usługi była firma (...) z siedzibą w B. przy ul. (...), a następnie nie uwzględnił w/w faktur w podatkowej księdze przychodów i rozchodów oraz zeznaniu podatkowym (...), złożonym w dniu 26 maja 2006r., nie wykazując przychodu na wykonane usługi na łączną kwotę netto 565.978,00zł.; w deklaracjach (...) nie wykazywał nadwyżki naliczonego nad należnym podatku VAT w kwocie łącznej 123.735,16zł., które to deklaracje złożył w Urzędzie Skarbowym w B., narażając Skarb Państwa na uszczuplenie należności podatkowej z tytułu podatku dochodowego oraz podatku VAT w kwocie łącznej nie mniejszej niż 300.000,00zł.

tj. o czyn z art. 56§1 k.k.s. w zw. z art. 6§2 k.k.s.

V. w okresie od 25 marca 2005r. do 31 grudnia 2005r. w B. woj. (...), prowadząc działalność (...) K. S. (1) z siedzibą w B. przy ul. (...) i będąc zobowiązanym do prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów na podstawie art. 24 a ustawy z dnia 26.07.1991r. o podatku dochodowym od osób fizycznych wbrew warunkom określonym w §11 ust. 3 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów z dnia 26.08.2003r. nierzetelnie prowadził podatkową księgę przychodów i rozchodów w ten sposób, że w prowadzonej

księgowości uwzględnił sfalszowane przez siebie faktury VAT co do wykonania usług na rzecz prowadzonej przez niego firmy przez innych przedsiębiorców, a w szczególności:

- fakturę VAT numer (...) z dnia 19.08.2005r. na kwotę 28.060,00 zł. w tym podatek VAT 5.060,00zł.,
 - fakturę VAT numer (...) z dnia 16.09.2005r. na kwotę 66.124,00zł. w tym podatek VAT 11.924,00zł.,
 - fakturę VAT numer (...) z dnia 26.09.2005r. na kwotę 58.560,00 zł. w tym podatek VAT 10.560,00zł.,
 - fakturę VAT numer (...) z dnia 23.09.2005r. na kwotę 140.300,00zł. w tym podatek VAT 25.300,00zł.,
 - fakturę VAT numer (...) z dnia 30.09.2005r. na kwotę 23.180,00 zł. w tym podatek VAT 4.180,00zł.,
 - fakturę VAT numer (...) z dnia 30.09.2005r. na kwotę 18.422,00zł. w tym podatek VAT 3.322,00zł.,
 - fakturę VAT numer (...) z dnia 10.10.2005r. na kwotę 38.308,00 zł. w tym podatek VAT 6.908,00zł.,
 - fakturę VAT numer (...) z dnia 26.10.2005r. na kwotę 34.160,00zł. w tym podatek VAT 6.160,00zł.,
 - fakturę VAT numer (...) z dnia 28.10.2005r. na kwotę 96.380,00 zł. w tym podatek VAT 17.380,00zł.,
 - fakturę VAT numer (...) z dnia 4.11.2005r. na kwotę 18.300,00zł. w tym podatek VAT 3.300,00zł.,
 - fakturę VAT numer (...) z dnia 15.11.2005r. na kwotę 38.520,00 zł. w tym podatek VAT 2.520,00zł.,
 - fakturę VAT numer (...) z dnia 2.12.2005r. na kwotę 23.180,00zł. w tym podatek VAT 4.180,00zł.,
 - fakturę VAT numer (...) z dnia 19.12.2005r. na kwotę 191.540,00 zł. w tym podatek VAT 34.540,00zł.,
 - fakturę VAT numer (...) z dnia 30.12.2005r. na kwotę 245.220,00zł. w tym podatek VAT 44.220,00zł.,
- gdzie jako sprzedająca usługi figurowała spółka (...) Sp. z o.o. z siedzibą w W. przy ul. (...),
- fakturę VAT numer (...) z dnia 23.11.2005r. na kwotę 64.200,00zł. w tym podatek VAT 4.200,00zł.,
 - fakturę VAT numer (...) z dnia 15.12.2005r. na kwotę 21.350,00 zł. w tym podatek VAT 3.850,00zł.,
 - fakturę VAT numer (...) z dnia 22.12.2005r. na kwotę 34.160,00zł. w tym podatek VAT 6.160,00zł.,
- gdzie jako sprzedająca usługi figurowała spółka (...) Sp. z o.o. z siedzibą w O. ul. (...),
- fakturę VAT numer (...) z dnia 21.10.2005r. na kwotę 41.730,00zł. w tym podatek VAT 2.700,00zł.,
 - fakturę VAT numer (...) z dnia 31.10.2005r. na kwotę 19.520,00 zł. w tym podatek VAT 3.520,00zł.,
 - fakturę VAT numer (...) z dnia 31.10.2005r. na kwotę 15.860,00zł. w tym podatek VAT 2.860,00zł.,
 - fakturę VAT numer (...) z dnia 12.12.2005r. na kwotę 18.190,00zł. w tym podatek VAT 1.190,00zł.,
 - fakturę VAT numer (...) z dnia 29.12.2005r. na kwotę 11.770,00 zł. w tym podatek VAT 770,00zł.,
 - fakturę VAT numer (...) z dnia 30.12.2005r. na kwotę 24.400,00zł. w tym podatek VAT 4.400,00zł.,
- gdzie jako sprzedająca usługi figurowała spółka (...) Sp. z o.o. z siedzibą w O. przy ul. (...)

oraz wystawił faktury VAT za rzeczywiście wykonane przez niego w ramach prowadzonej działalności gospodarczej usługi, których wprowadzonej księgowości nie uwzględnił, w szczególności:

- fakturę VAT nr (...) z dnia 5.05.2005r. na kwotę 97.600,00 zł. w tym podatek VAT 17.600,00zł.,
- fakturę VAT nr (...) z dnia 30.04.2005r. na kwotę 24.400,00zł. w tym podatek VAT 4.400,00zł.,
- fakturę VAT nr (...) z dnia 19.05.2005r. na kwotę 6.100,00 zł. w tym podatek VAT 1.100,00zł.,
- fakturę VAT nr (...) z dnia 6.06.2005r. na kwotę 78.080,00 zł. w tym podatek VAT 14.080,00zł.,
- fakturę VAT nr (...) z dnia 20.06.2005r. na kwotę 4.880,00zł. w tym podatek VAT 880,00zł.,
- fakturę VAT nr (...) z dnia 20.06.2005r. na kwotę 4.880,00 zł. w tym podatek VAT 880,00zł.,
- fakturę VAT nr (...) z dnia 22.06.2005r. na kwotę 6.100,00zł. w tym podatek VAT 1.100,00zł.,
- fakturę VAT nr (...) z dnia 26.07.2005r. na kwotę 10.370,00 zł. w tym podatek VAT 1.870,00zł.,
- fakturę VAT nr (...) z dnia 26.07.2005r. na kwotę 9.760,00zł. w tym podatek VAT 1.760,00zł.,
- fakturę VAT nr (...) z dnia 26.07.2005r. na kwotę 4.880,00 zł. w tym podatek VAT 880,00zł.,
- fakturę VAT nr (...) z dnia 30.08.2005r. na kwotę 20.740,00 zł. w tym podatek VAT 3.740,00zł.,
- fakturę VAT nr (...) z dnia 30.09.2005r. na kwotę 4.880,00zł. w tym podatek VAT 880,00zł.,
- fakturę VAT nr (...) z dnia 30.09.2005r. na kwotę 9.760,00 zł. w tym podatek VAT 1.760,00zł.,
- fakturę VAT nr (...) z dnia 30.09.2005r. na kwotę 20.740,00zł. w tym podatek VAT 3.740,00zł.,
- fakturę VAT nr (...) z dnia 31.10.2005r. na kwotę 36.600,00 zł. w tym podatek VAT 6.600,00zł.,
gdzie kupującym usługi była spółka (...) Sp. z o.o. z siedzibą w W. przy ul. (...),
- fakturę VAT nr (...) z dnia 22.11.2005r. na kwotę 9.516,00 zł. w tym podatek VAT 1.716,00zł.,
gdzie kupującym usługi była spółka (...) Sp. z o.o. z siedzibą w O. ul. (...),
- fakturę VAT nr (...) z dnia 30.07.2005r. na kwotę 5.856,00zł. w tym podatek VAT 1.056,00zł.,
- fakturę VAT nr (...) z dnia 30.07.2005r. na kwotę 13.542,00 zł. w tym podatek VAT 2.442,00zł.,
- fakturę VAT nr (...) z dnia 25.08.2005r. na kwotę 3.416,00zł. w tym podatek VAT 616,00zł.,
- fakturę VAT nr (...) z dnia 14.10.2005r. na kwotę 5.564,00 zł. w tym podatek VAT 364,00zł.,
- fakturę VAT nr (...) z dnia 30.10.2005r. na kwotę 8.296,00zł. w tym podatek VAT 1.496,00zł.,
- fakturę VAT nr (...) z dnia 8.12.2005r. na kwotę 9.516,00 zł. w tym podatek VAT 1.716,00zł.,
- fakturę VAT nr (...) z dnia 12.12.2005r. na kwotę 7.661,00 zł. w tym podatek VAT 1.381,60zł.,
- fakturę VAT nr (...) z dnia 30.12.2005r. na kwotę 15.555,00zł. w tym podatek VAT 2.805,00zł.,
- fakturę VAT nr (...) z dnia 30.12.2005r. na kwotę 20.920,56 zł. w tym podatek VAT 3.772,56zł.,
gdzie kupującym usługi była spółka (...) Sp. z o.o. z siedzibą w O. ul. (...)
- fakturę VAT nr (...) z dnia 25.03.2005r. na kwotę 42.700,00 zł. w tym podatek VAT 7.700,00zł.,

- fakturę VAT nr (...) z dnia 31.05.2005r. na kwotę 36.600,00 zł. w tym podatek VAT 6.600,00zł.,
- fakturę VAT nr (...) z dnia 26.07.2005r. na kwotę 61.000,00zł. w tym podatek VAT 11.000,00zł.,
- fakturę VAT nr (...) z dnia 30.11.2005r. na kwotę 36.600,00 zł. w tym podatek VAT 6.600,00zł.,
- fakturę VAT nr (...) z dnia 30.12.2005r. na kwotę 73.200,00 zł. w tym podatek VAT 13.200,00zł.,

gdzie kupującym usługi była firma (...) z siedzibą w B. przy ul. (...)

czyż działał wbrew obowiązki prowadzenia rachunkowości zgodnie ze stanem rzeczywistym

tj. o czyn z art. 61§1 k.k.s.

Wyrokiem Sądu Okręgowego w Opolu z dnia 19.05.2014r. sygn. akt III K 9/12 K. S. (1) został uznany winnym popełnienia:

1. czynu opisanego w punkcie I tj. przestępstwa z art. 286§1 k.k. w zw. z art. 294§1 k.k. i art. 270§1 k.k. w zw. z art. 11§2 k.k. i art. 12 k.k. i na podstawie art. 294§1 k.k. w zw. z art. 286§1 k.k. w zw. z art. 11§3 k.k. oraz art. 33§2 i 3 k.k. wymierzono mu karę roku pozbawienia wolności i 100 stawek dziennych grzywny, ustalając wysokość jednej stawki na kwotę 30zł.,
2. czynu opisanego w punkcie II tj. przestępstwa z art. 56§1 k.k.s. w zw. z art. 6§2 k.k.s. i na podstawie art. 56§1 k.k.s. w zw. z art. 6§2 k.k.s. wymierzono mu karę 6 miesięcy pozbawienia wolności i 100 stawek dziennych grzywny, ustalając wysokość jednej stawki na kwotę 50zł.,
3. czynu opisanego w punkcie III, eliminując z opisu czynu zapis od słów „fakturę VAT nr (...)” do słów „ul. (...)” oraz zapis „565.978,00zł” zastąpiono zapisem „360.978zł”, zapis „123.735,16zł” zapisem „78.635,16zł.” oraz zapis „300.000,00zł.” zapisem „200.000,00zł.” tj. przestępstwa z art. 286§1 k.k. w zw. z art. 294§1 k.k. i art. 12 k.k. i na podstawie art. 294§1 k.k. w zw. z art. 286§1 k.k. oraz art. 33§2 i 3 k.k. wymierzono mu karę roku pozbawienia wolności i 100 stawek dziennych grzywny, ustalając wysokość jednej stawki na kwotę 30zł.,
4. czynu opisanego w punkcie IV, eliminując z opisu czynu zapis od słów „fakturę VAT nr (...)” do słów „ul. (...)” oraz zapis „565.978,00zł” zastąpiono zapisem „360.978zł”, zapis „123.735,16zł” zapisem „78.635,16zł.” oraz zapis „300.000,00zł.” zapisem „200.000,00zł.” tj. przestępstwa z art. 56§1 k.k.s. w zw. z art. 6§2 k.k.s. i na podstawie art. 56§1 k.k.s. w zw. z art. 6§2 k.k.s. wymierzono mu karę 5 miesięcy pozbawienia wolności i 100 stawek dziennych grzywny, ustalając wysokość jednej stawki na kwotę 50zł.,
5. czynu opisanego w punkcie V, eliminując z opisu czynu zapis od słów „fakturę VAT nr (...)” do słów „ul. (...)” tj. przestępstwa z art. 61§1 k.k.s. i na podstawie art. 61§1 k.k.s. wymierzono mu karę 50 stawek dziennych grzywny, ustalając wysokość jednej stawki na kwotę 50zł.

Na podstawie art. 8§2 i 3 k.k.s. stwierdzono, że:

a. w ramach orzeczonych kar za przestępstwa przypisane w punkcie 1 i 2 wykonaniu podlegają:

- kara pozbawienia wolności w wymiarze 1 roku pozbawienia wolności orzeczona w pkt 1 części dyspozytywnej wyroku,
- kara grzywny w wymiarze 100 stawek dziennych grzywny, ustalając wysokość jednej stawki na kwotę 50zł. orzeczona w pkt 2 części dyspozytywnej wyroku,

b. w ramach orzeczonych kar za przestępstwa przypisane w punkcie 3 i 4 wykonaniu podlegają:

- kara pozbawienia wolności w wymiarze 1 roku pozbawienia wolności orzeczona w pkt 3 części dyspozytywnej wyroku,

- kara grzywny w wymiarze 100 stawek dziennych grzywny, ustalając wysokość jednej stawki na kwotę 50zł. orzeczona w pkt 4 części dyspozytywnej wyroku.

Na podstawie art. 39§1 k.k.s. i art. 39§2 k.k.s. kary jednostkowe pozbawienia wolności orzeczony w pkt 1,2,3 i 4 oraz kary jednostkowe grzywny orzeczony w pkt 1,2,3,4 i 5 połączono i orzeczono jako kary łączne: karę 1 roku i 2 miesięcy pozbawienia wolności i grzywnę w wymiarze 200 stawek dziennych grzywny, ustalając wysokość jednej stawki na kwotę 50zł.

Na podstawie art. 69§1 k.k. i art. 70§1 pkt 1 k.k. w zw. z art. 20§2 k.k.s. wykonanie orzeczonej kary pozbawienia wolności warunkowo zawieszono na okres 2 lat.

Zasądzono od oskarżonego na rzecz oskarżyciela posiłkowego I Urząd Skarbowy w B. kwotę 2.400zł. tytułem poniesionych wydatków związanych z ustanowieniem pełnomocnika.

Ponadto zwolniono oskarżonego od ponoszenia kosztów sądowych.

Apelację od powyższego wyroku wniósł prokurator, zarzucając:

1. obrazę przepisów prawa materialnego, tj. art. 37§1 k.k.s. poprzez nieuwzględnienie tego przepisu jako podstawy wymiaru kary w sytuacji, gdy sąd skazał za przestępstwo skarbowe, opisane w pkt II aktu oskarżenia, powodujące uszczuplenie należności publicznoprawnej dużej wartości, obligujące sąd do wymierzenia kary nadzwyczajnie obostrzonej w granicach art. 38§1 pkt 3 k.k.s.,

2. obrazę przepisów prawa materialnego, tj. art. 39§1 i 2 k.k.s. w zw. z art. 8§2 i 3 k.k.s. poprzez jego nietrafne zastosowanie w pkt 7 wyroku przy kształtowaniu podstawy wymiaru kary łącznej za zbiegające się idealnie przestępstwa i przestępstwa skarbowe, wyrażające się w uwzględnieniu przy wymiarze kary łącznej wszystkich kar jednostkowych pozbawienia wolności orzeczonych w pkt 1,2, 3 i 4 wyroku oraz kar grzywny, orzeczonych w pkt 1,2,3,4 i 5 wyroku, podczas gdy jako podstawa wymiaru kary łącznej powinny być wzięte pod uwagę jedynie te kary jednostkowe, co do których sąd stosując konsekwencje idealnego zbiegu przestępstw powszechnych i skarbowych rozstrzygnął po myśli art. 8§2 i 3 k.k.s., że podlegają one wykonaniu,

3. obrazę przepisów prawa materialnego, tj. art. 41§4 pkt 1 k.k.s. w zw. z art. 41§2 k.k.s. poprzez nieorzeczenie od K. S. (1) obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej w sytuacji, gdy w związku z warunkowym zawieszeniem wykonania kary pozbawienia wolności w koincydencji z popełnieniem przestępstwa skarbowego, które doprowadziło do uszczuplenia należności publicznoprawnej, co sąd potwierdził w wyroku oraz jego uzasadnieniu, powyższy przepis nakłada na sąd obowiązek orzeczenia tego środka penalnego,

4. rażącą niewspółmierność orzeczonej wobec oskarżonego kary grzywny za poszczególne przypisane przestępstwa powszechne i skarbowe i w konsekwencji orzeczenie rażąco niskiej kary łącznej grzywny w pkt 1,2,3,4 i 7 zaskarżonego orzeczenia albowiem ustalony przez sąd stan majątkowy oskarżonego, jego możliwości finansowe, a także osiągnięte dochody na poziomie 14.000zł. miesięcznie czynią orzeczoną w wyroku grzywnę karą iluzoryczną, podczas gdy w przypadku przestępstw przeciwko mieniu, a tym bardziej przy przestępstwach skarbowych, skierowanych przeciwko interesom finansowym Skarbu Państwa, kara grzywny powinna być podstawową dolegliwością, wymierzaną ich sprawcy, a nie posiadać wymiar symboliczny,

5. obrazę przepisów postępowania karnego, mającą wpływ na treść wyroku, a to art. 424§1 pkt 2 k.p.k. oraz art. 424§2 k.p.k. w zw. z art. 113§1 k.k.s. polegającą na:

- braku wyjaśnienia przyczyn niezastosowania przez sąd instytucji nadzwyczajnego zaostrzenia kary za przestępstwo skarbowe, przypisane w pkt 2 wyroku, którym uszczuplono należność publicznoprawną w wysokości co najmniej 600.000zł., co stanowiło dużą wartość w rozumieniu art. 53§15 k.k.s.,

- braku wyjaśnienia przez sąd przyczyn odstąpienia od nałożenia na oskarżonego obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej, uszczuplonej popełnionymi przez K. S. przestępstwami skarbowymi,

- braku wskazania przez sąd, wobec zmian w ustawodawstwie prawa karnego skarbowego w latach 2005 – 2014, którą z ustaw – czy obowiązującą w dacie popełnienia zarzuconych oskarżonemu przestępstw i przestępstw skarbowych, czy też „ustawę nową” - sąd przyjął za podstawę wyrokowania oraz braku rozważań, która ustaw po myśli art. 4§1 k.k. oraz art. 2§2 k.k.s. jest dla oskarżonego względniejsza, biorąc pod uwagę zarówno znamiona ustawowe czynów zabronionych jak i podstawy wymiaru kary.

Podnosząc powyższe zarzuty wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy Sądowi Okręgowemu w Opolu do ponownego rozpoznania, ewentualnie o zmianę zaskarżonego wyroku poprzez:

1. orzeczenie na podstawie art. 39§1 i 2 k.k.s., że na karę łączną pozbawienia wolności składają się kary podlegające wykonaniu, o czym sąd orzekł w oparciu o art. 8§2 i 3 k.k.s. w pkt 6 wyroku, nie zaś wszystkie kary jednostkowe orzeczone za przestępstwa z pkt 1,2,3,4 i 5 wyroku,

2. orzeczenie wobec K. S. na podstawie art. 41§4 pkt 1 k.k.s. w zw. z art. 41§2 k.k.s. obowiązku uiszczenia uszczuplonej należności publicznoprawnej w wysokości określonej prawomocnymi decyzjami Izby Skarbowej w O.,

3. podwyższenie kar grzywny za poszczególne przestępstwa i przestępstwa skarbowe i tak: podwyższenie kary grzywny za czyn przypisany w pkt 1 wyroku do 200 stawek po 30 zł. jedna stawka, za czyn skarbowy z pkt 2 wyroku do 300 stawek po 50 zł. stawka, za czyn z pkt 3 wyroku kary 140 stawek po 30 zł. stawka, za czyn z pkt 4 wyroku kary grzywny 200 stawek po 50zł. stawka, za czyn z pkt 5 wyroku kary 80 stawek po 50zł. stawka, określenie, że ze zbiegu czynów z pkt 1 i 2 wyroku wykonaniu podlega grzywna w wysokości 300 stawek po 50zł., zaś ze zbiegu czynów 3 i 4 wyroku grzywna 200 stawek po 50 zł., połączenie kar grzywny podlegających wykonaniu w karę łączną 450 stawek dziennych po 50zł. stawka.

Apelację od powyższego wyroku wniósł też obrońca K. S. (1), zarzucając:

1. obrazę art. 8§1 k.k.s. poprzez przypisanie oskarżonemu sprawstwa oszustwa pospolitego z art. 286§1 k.k. w zw. z art. 294§1 k.k. i art. 270§1 k.k. w zw. z art. 11§2 k.k. w zw. z art. 12 k.k. w pkt 1 części dyspozytywnej wyroku oraz oszustwa podatkowego z art. 56§1 k.k.s. w zw. z art. 6§2 k.k.s. w pkt 2 części dyspozytywnej wyroku, jak również przestępstwa z art. 286§1 k.k. w zw. z art. 294§1 k.k. w zw. z art. 12 k.k. w pkt 3 części dyspozytywnej wyroku oraz przestępstwa skarbowego z art. 56§1 k.k.s. w zw. z art. 6§2 k.k.s. w pkt 4 części dyspozytywnej wyroku, w obu konfiguracjach (pkt 1-2, pkt 3-4) w warunkach idealnego zbiegu, jak również obrazę art. 286§1 k.k. poprzez uznanie, że pomniejszenie kwoty podatku podlegającej wpłacie na rachunek organu podatkowego jest niekorzystnym rozporządzeniem przez Skarb Państwa mieniem, podczas gdy stosowanie konstrukcji idealnego zbiegu przestępstwa pospolitego i przestępstwa skarbowego nie znajduje stosowania w relacji art. 56§1 k.k.s. i art. 286§1 k.k. z uwagi na okoliczność, że znamię uszczuplenia podatku, o którym mowa w art. 56§1 k.k.s., posiadające swoją definicję legalną w art. 53§ 27 k.k.s. nie polega na doprowadzeniu innej osoby (np. Skarbu Państwa) do niekorzystnego rozporządzenia mieniem, brak tu bowiem elementu rozporządzenia, miast tego zaś polega na pomniejszeniu kwoty podlegającej wpłacie na rachunek organu podatkowego, przez co sprawca wyczerpujący znamiona przestępstwa z art. 56§1 k.k.s. nie może zarazem wyczerpywać znamion przestępstwa oszustwa z art. 286§1 k.k.,

2. obrazę art. 61§1 k.k.s. poprzez jego przypisanie oskarżonemu w pkt 5 części dyspozytywnej wyroku, podczas gdy czyn zabroniony nierzetelnego prowadzenia ksiąg stanowi przestępstwo skarbowe współukarane względem przestępstwa skarbowego z art. 56§1 k.k.s., zachodzi bowiem między tymi czynami pomijalny zbieg przestępstw oparty na regule „środka do celu”, gdzie środkiem jest nierzetelne prowadzenie ksiąg, celem zaś oszustwo podatkowe,

3. błąd w ustaleniach faktycznych przyjętych za podstawę wyroku, mający wpływ na jego treść poprzez uznanie co do czynu z pkt 4 części dyspozytywnej wyroku, że oskarżony wystawił dla trzech podmiotów rzetelne faktury obrazujące wykonanie usług budowlanych, których następnie nie ujawnił w urządzeniach księgowych swojej działalności

gospodarczej tudzież w deklaracjach podatkowych, skutkiem czego spowodował uszczuplenie podatku dochodowego i VAT, podczas gdy faktury te posiadają przymiot nierzetelności, nie obrazują one jakichkolwiek zdarzeń gospodarczych zaszłych w rzeczywistości (wykonania jakichkolwiek usług), wobec czego oskarżony nie posiadał prawa do ujęcia tych faktur w księgach i dokonania podatkowego ich rozliczenia w złożonych deklaracjach, w konsekwencji czego jego zachowania wskazane w pkt 4 części dyspozytywnej wyroku nie wyczerpują znamion przestępstwa skarbowego z art. 56§1 k.k.s. w zw. z art. 6§2 k.k.s.

Podnosząc powyższe zarzuty wniósł o zmianę zaskarżonego wyroku poprzez: uniewinnienie oskarżonego od czynu opisanego w pkt 1 i 3 części dyspozytywnej wyroku wobec braku realizacji znamion czynu zabronionego, uniewinnienie oskarżonego od czynu opisanego w pkt 4 części dyspozytywnej wyroku wobec jego niepopelnienia, uniewinnienie oskarżonego od czynu opisanego w pkt 5 części dyspozytywnej wyroku wobec faktycznego ujęcia sprawstwa tego czynu w opisie czynu z pkt 2 części dyspozytywnej wyroku, orzeczenie za czyn z pkt 2 części dyspozytywnej wyroku kary grzywny w wysokości 50 stawek dziennych po 60 zł.

Apelację wniósł też I Urząd Skarbowy w B., zarzucając:

1. obrazę przepisów prawa materialnego poprzez naruszenie art. 41§2 i 4 pkt 1 k.k.s. polegającą na nieorzeczeniu obowiązku uiszczenia wymagalnej należności publicznoprawnej,
2. błąd w ustaleniach faktycznych przyjętych za podstawę orzeczenia polegający na skazaniu oskarżonego z art. 56§1 k.k.s., którego skutkiem w opisie zaskarżonego wyroku jest narażenie na uszczuplenie, a powinno być uszczuplenie należności publicznoprawnej, zgodnie z wydanymi przez organy podatkowe decyzjami, z których wynika różnica do wpłaty z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych za 2005r. na kwotę 655.459zł. oraz z tytułu podatku od towarów i usług na kwotę 313.193zł.

Podnosząc powyższe zarzuty wniósł o zmianę zaskarżonego wyroku poprzez zmianę w opisie przypisanych czynów z art. 56§1 k.k.s. spowodowanie uszczuplenia Skarbu Państwa w jego należnościach podatkowych oraz w razie warunkowego zawieszenia wykonania kary orzeczonej za przestępstwo skarbowe w związku z którym nastąpiło uszczuplenie należności publicznoprawnej określenie także obowiązku uiszczenia jej w całości w wyznaczonym terminie, ewentualnie o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania.

Sąd Apelacyjny zważył, co następuje.

1. Ustosunkowując się do podniesionego przez obrońcę oskarżonego zarzutu naruszenia prawa materialnego poprzez przypisanie K. S. czynu opisanego w punkcie 1 części dyspozytywnej wyroku należy zauważyć, że treść uzasadnienia zaskarżonego wyroku nie zawiera w istocie rozważań odnoszących się do przyjętej przez Sąd I instancji kwalifikacji prawnej. Natomiast wskazanie, iż przypisane oskarżonemu czyny ujęte w punkcie 1 i 2 części dyspozytywnej wyroku pozostają w tzw. idealnym zbiegu przestępstw w rozumieniu art. 8§1 k.k.s. oznaczać musi, iż Sąd Okręgowy uznał, że zachowanie K. S. wyczerpało zarówno znamiona wskazanego przestępstwa skarbowego jak i przestępstwa powszechnego.

Odwołując się do treści uchwały Sądu Najwyższego z dnia 24.01.2013r. Sąd I instancji uznał, że na tle zawartych w jej treści argumentów wykluczyć należy możliwość przypisania oskarżonemu tylko przestępstw skarbowych.

Z takim stanowiskiem nie sposób się zgodzić. Podkreślić należy, że powołana uchwała SN dotyczy zaistnienia sytuacji, w której ten sam czyn wypełnia zarówno wszystkie znamiona przestępstwa skarbowego jak i wszystkie znamiona przestępstwa powszechnego i według wyrażonego stanowiska tylko wówczas nie stosuje się reguł wyłączania wielości ocen. Dla przyjęcia konstrukcji określonej w art. 8§1 k.k.s. niezbędne jest więc pierwotne ustalenie, że zachowanie sprawcy realizuje znamiona obu przestępstw sankcjonowanych przez te ustawy.

Tymczasem zarzut podniesiony przez obrońcę oskarżonego, sygnalizowany już zresztą w formie pisemnej Sądowi Okręgowemu przed zakończeniem postępowania, nie odnosi się do poddania zachowania K. S. zabiegowi redukcji

ocen, w szczególności przyjęcia, że art. 56§1 k.k.s stanowi *lex specialis* w stosunku do art. 286§1 k.k., ale wskazuje, iż nie zachodzi idealny zbieg czynów ze względu na to, że działanie oskarżonego nie wyczerpało wszystkich znamion przestępstwa powszechnego.

Przestępstwo oszustwa określone w art. 286§1 k.k. to czyn, którego skutkiem jest niekorzystne rozporządzenie mieniem.

Jak podnosi się w piśmiennictwie pojęcie to należy rozumieć nie tylko jako zmniejszenie aktywów lub zwiększenie pasywów po stronie pokrzywdzonego, ale również jako ogólne pogorszenie sytuacji majątkowej.

Co jednak istotne dla niniejszych rozważań to związek pomiędzy znamionami tego przestępstwa określającymi czynność sprawczą a rozporządzeniem mieniem. Znamiona te poprzedzają czynność rozporządzenia.

Zwrócić należy uwagę na zakres przedmiotowy, jaki pojęciu rozporządzenia mieniem nadaje piśmiennictwo.

Przez pojęcie rozporządzenia mieniem należy rozumieć dokonanie dyspozycji majątkowej (T.Oczkowski Oszustwo jako przestępstwo majątkowe i gospodarcze); to wszelkie czynności prowadzące do zmiany stanu majątkowego (W.Cieślak - Rozporządzeniem mieniem jako znamię wymuszenia rozbójniczego); chodzi przede wszystkim o przeniesienie, obciążenie, ograniczenie lub zniesienie prawa majątkowego (M.Dąbrowska – Kardas, P.Kardas – Komentarz do Kodeksu karnego pod red. A.Zolla).

Pojęcie to znalazło swój wyraz także w orzecznictwie sądów powszechnych. Przytoczyć tu można pogląd SN wyrażony w postanowieniu z dnia 10.01.2014r. II KK 10/13 – niekorzystne rozporządzenie mieniem, jako skutek przestępstwa określonego w art. 286§1 k.k., jest każdą czynnością o charakterze określonej dyspozycji majątkowej, odnoszącą się do ogółu praw majątkowych i zobowiązań kształtujących sytuację majątkową, która skutkuje ogólnym pogorszeniem sytuacji majątkowej pokrzywdzonego, w tym zmniejszeniem szans na zaspokojenie roszczeń w przyszłości. Podobnie w wyroku z dnia 29.08.2012r. V KK 419/11, gdzie wskazano, że rozporządzenie winno być „rozumiane jako każda czynność zadysponowania mieniem, przewidziana przez przepisy prawa, kształtująca określony stan prawny”.

Pojęcie to utożsamiane jest więc z czynnościami polegającymi na dysponowaniu mieniem, decydowaniu o nim.

Zwrócić należy też uwagę na definicję rozporządzenia zawartą w Słowniku Języka Polskiego PWN. Rozporządzać to:

1. korzystając z przysługującego prawa, wydać polecenie co do sposobu wykonywania czegoś,
2. mieć coś do własnej dyspozycji.

Rozporządzenie mieniem łączyć należy więc z aktywnością po stronie pokrzywdzonego wyrażającą się w podjęciu decyzji (która może wyrażać się i zaniechaniem, np. rezygnacją z dochodzenia swojego roszczenia).

Nie jest możliwe popełnienie oszustwa (...) przez niekorzystne rozporządzenie mieniem przez pokrzywdzonego, które dokonuje się bez wiedzy lub udziału sprawcy, a więc niejako „poza jego plecami”, jeżeli pokrzywdzony dokonuje rozporządzenia mieniem bez wiedzy i woli sprawcy, lub gdy sprawca dokonuje określonych czynności bez wiedzy i woli pokrzywdzonego (wyrok SN z dnia 15.11.2002r. IV KKN 618/99).

Podkreślić należy także dobrowolność zachowania osoby, która mieniem rozporządza. Zadysponowanie mieniem jest wyrazem jej własnej woli, co prawda opartym na błędnej ocenie znaczenia swego czynu, ale decyzja ma charakter swobodny.

Bez znaczenia pozostaje tu niewymagalność tożsamości między podmiotem dokonującym rozporządzenia mieniem (np. wskutek faktycznej lub prawnej możliwości dysponowania mieniem innej osoby) i pokrzywdzonym, skoro i w takiej sytuacji dochodzi do rozporządzenia mieniem.

W kontekście powyższych spostrzeżeń należy zwrócić uwagę na przyjęty przez ustawodawcę system rozliczenia podatkowego, którego naruszenie rodzi odpowiedzialność skarbową na gruncie art. 56§1 k.k.s.

Oparty jest on na zasadzie samoobliczania podatku przez podatnika. To na nim ciąży obowiązek właściwego zakwalifikowania poniesionych wydatków i uzyskanych przychodów, dokonania właściwego odliczenia, złożenia deklaracji zawierającej oświadczenie odnoszące się do tych okoliczności oraz uiszczenia podatku w wysokości obliczonej zgodnie z właściwymi przepisami prawa podatkowego. Zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania (tak w przypadku ustawy o podatku od towarów i usług).

Zatajenie prawdy (np. poprzez niewskazanie wszystkich uzyskanych przychodów) lub podanie nieprawdy (np. zawyżenie wysokości wydatków) w deklaracji lub oświadczeniu to zachowanie leżące po stronie sprawcy, które określa się jako oszustwo podatkowe sensu largo.

Skutkiem takiego zachowania jest uiszczenie przez podatnika należności podatkowej w kwocie niższej, od tej do której był zobowiązany, gdyby jej obliczenia dokonał w sposób prawidłowy. Niewątpliwie po stronie Skarbu Państwa dochodzi wówczas do powstania szkody majątkowej, będącej wynikiem nieuzyskania należnej kwoty z tytułu podatku, ale podkreślenia wymaga, że nie jest ona wynikiem reakcji ze strony pokrzywdzonego (lub innego uprawnionego podmiotu) na oszukańcze zachowanie sprawcy.

Skarb Państwa nie podejmuje bowiem żadnych czynności, które można by określić jako rozporządzenie mieniem. Poniesiona strata nie wiąże się z podjęciem jakiegokolwiek decyzji ze strony pokrzywdzonego.

Za takie zachowanie nie można przecież uznać uprzednio ustalonego i obowiązującego systemu podatkowego, który sprawca ma obowiązek przestrzegać i za naruszenie zasad którego ponosi odpowiedzialność, gdyż to zachowanie sprawcy naruszające w sposób określony normą art. 286§1 k.k. ma wywołać reakcję po stronie pokrzywdzonego w postaci rozporządzenia mieniem, aby mówić o możliwości odpowiedzialności za przestępstwo powszechne. Tymczasem zachowanie podatnika zatajającego prawdę lub podającego nieprawdę nie łączy się z aktywnością pokrzywdzonego.

Nie można zachowania się sprawcy wykazującego w deklaracji podatkowej wysokość podatku niższą niż należna traktować jako rozporządzenie mieniem Skarbu Państwa.

Skarb Państwa mienia tego jeszcze przecież nie posiada. Dostrzec należy, że regulacje podatkowe nakazują w razie zaistnienia zdarzeń w poszczególnych ustawach wskazywać realizować obowiązek fiskalny ciążyący na danym podmiocie. W przypadku zajścia takiego zdarzenia podatnik nieodprowadzający podatku lub czyniący to w kwocie niższej niż należna wyrządza szkodę w mieniu Skarbu Państwa (wyrażającą się w niezrealizowaniu zobowiązania majątkowego o określonej wysokości), lecz to on dokonuje rozporządzeniem mieniem, a nie pokrzywdzony. Sprawca unika wydatku z własnego mienia kosztem uszczuplenia spodziewanego dochodu Skarbu Państwa (bez jego wiedzy i woli).

Zwracając uwagę na uregulowanie zawarte w art. 21 §3 ustawy z dnia 29.08.1997r. – Ordynacja podatkowa należy dostrzec, iż do aktywności po stronie podmiotu reprezentującego Skarb Państwa w przypadku nie uiszczenia przez podatnika podatku w kwocie należnej może w ogóle nie dojść.

Do weryfikacji prawidłowości tego obliczenia dochodzi bowiem tylko w przypadku postępowania podatkowego i tylko wówczas gdy organ podatkowy stwierdzi, że podatnik, mimo ciążyącego na nim obowiązku, nie zapłacił w całości lub w części podatku, nie złożył deklaracji albo że wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji, wydaje on decyzję, w której określa wysokość zobowiązania podatkowego.

Uprawnienie organu podatkowego (które może lecz nie musi być zrealizowane) następuje już po zaistnieniu skutku będącego następstwem zachowania sprawcy i nie jest reakcją na znamiona przestępstwa z art. 286§1 k.k. określające czynność sprawczą.

Zachowanie sprawcy, który zobowiązany do samoobliczania należnego podatku dokonuje jego zaniżenia poprzez zatajenie prawdy lub podanie nieprawdy realizuje znamiona przestępstwa skarbowego określonego w art. 56§1 k.k.s., ale zachowanie to nie wywołuje skutku w postaci reakcji pokrzywdzonego wyrażającej się rozporządzeniem mieniem, lecz następuje wbrew jego woli i wiedzy.

Do takiego rozporządzenia mieniem dojdzie natomiast w sytuacji unormowanej w art. 76 k.k.s., gdzie skutkiem jest narażenia na zwrot lub uzyskanie zwrotu należności publicznoprawnej. Wówczas bowiem dochodzi do przekazania przez właściwy organ skarbowy mienia znajdującego się już w dyspozycji Skarbu Państwa w formie zwrotu na rachunek podatnika lub zaliczenia go na poczet zobowiązań podatkowych (por. P.Kardas Komentarz do Kodeksu karnego skarbowego).

Zwrócić tu należy uwagę na stosowne uregulowania zawarte w ustawie – Ordynacja podatkowa. W myśl art. 76a. § 1 - w sprawach zaliczenia nadpłaty na poczet zaległych oraz bieżących zobowiązań podatkowych wydaje się postanowienie; podobnej decyzji wymaga zwrot podatku (art. 76 b). Niewątpliwie można mówić wówczas o związku pomiędzy oszukańczym zachowaniem sprawcy a działaniem pokrzywdzonego, który w reakcji na takie zachowanie podejmuje decyzje o rozdysponowaniu swoim mieniem.

Konstatując należy uznać, że nie zachodzi idealny zbieg czynów zabronionych określonych w art. 56§1 k.k.s. i art. 286§1 k.k. w rozumieniu, o którym mowa w art. 8§1 k.k.s. albowiem w odniesieniu do wskazanego przestępstwa powszechnego nie dochodzi w takiej sytuacji do rozporządzenia mieniem przez pokrzywdzonego lub inny uprawniony podmiot.

Brak realizacji wszystkich znamion przestępstwa oszustwa z art. 286§1 k.k. musiał skutkować niewinnieniem K. S. od popełnienia zarzucanego mu czynu.

2. Odnosząc się do sformułowanego przez obrońcę oskarżonego zarzutu błędu w ustaleniach faktycznych w zakresie przypisanego K. S. czynu opisanego w punkcie 4 części wstępnej zaskarżonego wyroku (będącego efektem niewłaściwej oceny zgromadzonych dowodów) należy podkreślić, że prawidłowość ustaleń faktycznych odnoszących się do zachowania oskarżonego ma istotne znaczenie dla prawnokarnej oceny jego działania oraz ewentualnych kar i możliwości orzeczenia środków karnych.

Z uwagi na poczynione przez Sąd Okręgowy ustalenia nie można nie dostrzec ich tożsamości z tymi, jakich dokonał uprzednio orzekający w niniejszej sprawie Sąd Rejonowy w Brzegu. Przy tej okazji nie sposób nie odnieść się do uwag zawartych w uzasadnieniu wyroku kasacyjnego Sądu Najwyższego z dnia 9.01.2012r., który zwrócił uwagę na wadliwość uzasadnienia orzeczenia wynikającą ze zbiorczego powołania dowodów, braku ich analizy oraz nieodniesienia się do zarzutów apelującego o braku jakichkolwiek ustaleń, które potwierdzałyby odbiór fakturowanych robót i zapłatę za nie.

Jak podkreślono „... powinnością Sądu Okręgowego będzie sporządzenie uzasadnienia nie według niedopuszczalnego wzorca „wszystkie wymienione dowody stanowią podstawę wszystkich przyjętych ustaleń”, lecz w sposób odpowiadający wymogom art. 424§1 k.p.k., a więc ze ścisłym wskazaniem, na których dowodach oparto poszczególne ustalenia i dlaczego nie uznano dowodów przeciwnych”.

Lektura uzasadnienia zaskarżonego wyroku wskazuje, że takie właśnie wskazane wyżej błędy Sąd Okręgowy popełnił.

Należy zauważyć, że już podczas przesłuchania w dniu 13.06.2006r. K. S., odnosząc się do faktur będących przedmiotem czynu przypisanego mu w punkcie 3 i 4 zaskarżonego wyroku, oświadczył że faktury te zostały przez niego wystawione, natomiast usługi budowlane nigdy nie zostały wykonane (k.12). W trakcie kolejnych składanych

przez siebie wyjaśnień podał, że wykonanie takich prac nie było możliwe z uwagi na zwolnienie pracowników, zaś już na rozprawie uzupełniająco opisał przyczyny wystawienia tych faktur i wskazał na osoby, które do takich czynności go skłoniły.

Dokonanie przez Sąd I instancji ustaleń przemawiających przeciwko tej wersji nakazywało nie tylko wskazać dowody, do tych ustaleń się odnoszące, ale i odnieść się do dowodów przeciwnych, podać dlaczego na wiarę one nie zasługują, a więc ustosunkować się do całego materiału dowodowego zgromadzonego w sprawie. Pominięcie części z dowodów ocenę sądu orzekającego czyni bowiem niepełną i narusza zasadę określoną w art. 7 k.p.k., a poczynione ustalenia stają się dowolnymi.

Dokonane przez Sąd Okręgowy rozważania (o ile takiego określenia można użyć) sprowadzają się w istocie do 3 stron uzasadnienia i wymienienia wielu przeprowadzonych w toku postępowania dowodów (k. 23 – 26).

Jednym tchem wymieniono wszystkie dowody mające jakikolwiek związek z kwestionowanymi fakturami i Sąd I instancji nie wskazał na wynikające z poszczególnych dowodów wnioski dla dokonanych przez siebie ustaleń.

Nie sposób bowiem zgodzić się ze stanowiskiem Sądu Okręgowego, że o sprawstwie i winie oskarżonego można wnioskować na podstawie zeznań wymienionych pracowników urzędów skarbowych, dokumentacji poszczególnych budów czy umów pracowniczych.

Analiza treści zeznań świadków: B. K., B. W., E. P., A.L. pozwala, poza określeniem dokonanych przez tych pracowników czynności służbowych w trakcie przeprowadzanych kontroli, w sposób jednoznaczny ustalić, że ich obowiązkiem nie była weryfikacja zakwestionowanych faktur pod kątem rzeczywistego wykonania prac, na które opiewały.

Odwołać się tu można do słów B. W. – „urząd skarbowy nie ma możliwości sprawdzenia czy robota budowlana została wykonana, my tego nie sprawdzamy” – k. 1369.

Nie można przy tym nie zauważyć zeznań inspektora Urzędu Skarbowego E. P., która podała, że „z innej dokumentacji nie wynikało, aby w podanym czasie K. S. przeprowadzał jakiegokolwiek prace w podanych miejscowościach, mam tu na myśli faktury za materiały budowlane, jak również rachunki czy też faktury za wynajmowany sprzęt budowlany” – k. 20.

Na podobne okoliczności wskazała B. K., zeznając że w oparciu o treść faktury nie można ustalić kiedy usługi faktycznie zostały wykonane; gdy chodzi o firmę (...) nie pozyskano dokumentów potwierdzających fakt rzeczywistego wykonania robót budowlanych; w dziennikach budowy nie byli ujawniani podwykonawcy – k. 1394.

Powołane przez Sąd Okręgowy dowody w postaci dokumentacji budowlanej obrazują jedynie fakt wykonania robót przez firmy: (...) sp. z o.o., E. I. C., (...) sp. z o.o., (...) sp. z o.o. nie zaś przez spółkę oskarżonego. W oparciu o te dowody nie można wysnuć wniosku, że K. S. w ramach tych umów jako podwykonawca wykonał jakiegokolwiek prace budowlane, gdyż nie zawierają one takich zapisów.

Trudno wskazać, jaką okoliczność przy przyjętych przez Sąd Okręgowy ustaleniach miałyby potwierdzać dowody w postaci dokumentacji pracowniczej zwłaszcza w sytuacji gdy w istocie uprawdopodobniają one fakt przekazania części pracowników przez K. S. z dniem 1.07.2005r., a tym samym zdają się potwierdzać podaną przez niego wersję o braku możliwości wykonania prac.

Jedynie rozważania odnoszące się do wyjaśnień K. S. znajdują się na k. 2108 i sprowadzają do jednego zdania – „Słuchani przez Sądem: M. S. (1), M. S. (2), Z. B. (1) (...) J. P. (1) (...) A. O. (...) nie potwierdzili wersji podanej przez oskarżonego”.

Być może użyte w powyższym zdaniu sformułowanie jest niefortunne, ale stwierdzenie, że dany dowód nie potwierdza wyjaśnień oskarżonego nie jest tożsamy z tym, że wyjaśnieniom tym przeczy.

W istocie więc Sąd I instancji żadnej oceny tych dowodów nie przeprowadził, nie wskazał jakie okoliczności miałyby one potwierdzać i dlaczego tym zeznaniom dał wiarę.

Nie można nie zauważyć, że wśród tych osób wymieniono M. S., gdy tymczasem jak wynika z treści wyroku Sąd Okręgowy, mając na uwadze treść prawomocnego postanowienia z dnia 24.04.2007r., zmienił opis przypisanego K. S. czynu eliminując niego zachowania dotyczące wystawienia faktur na rzecz spółki tego właśnie świadka.

Słusznie zauważa w swej apelacji obrońca oskarżonego, iż przy ocenie waloru tych zeznań należy wziąć pod uwagę ewentualny interes faktyczny i procesowy, którym świadkowie ci mogliby kierować się przy składaniu swych relacji.

W takiej sytuacji tym większego znaczenia nabiera właściwa ocena tych dowodów osobowych, pod kątem weryfikacji podanych przez oskarżonego okoliczności co do braku środków pozwalających na realizację prac.

Sąd Okręgowy dysponował zarówno dokumentacją dotyczącą okresu oraz liczby zwolnionych (przekazanych) przez oskarżonego pracowników, ich zeznaniami złożonymi głównie na etapie postępowania przygotowawczego (zawierającymi okoliczności odnoszące się do miejsc i czasu pracy), jak i fakturami obrazującymi zakup towarów przez K. S. po 1.07.2005r.

Dostrzec też należy wysokość zakwestionowanych faktur opiewających już pod koniec 2005r. na kwoty po kilkadziesiąt tysięcy złotych, która to okoliczność wymaga zestawienia z faktem braku własnych pracowników mogących realizować roboty ujęte tymi dokumentami.

Dowody te Sąd I instancji powinien ocenić i uzasadnić dlaczego nie przeczą one przyjętym przez niego ustaleniom o rzeczywistym wykonaniu prac, pomimo jednoczesnego przecież stwierdzenia, że w połowie 2005r. doszło do formalnego przeniesienia pracowników zatrudnionych w firmie oskarżonego do innych firm i że brak jest dokumentacji poszczególnych robót.

Tymczasem Sąd Okręgowy dokonał niepełnej oceny, gdyż poza zakresem jego rozważań pozostała istotna część materiału dowodowego, do której w żaden sposób się nie ustosunkował, zaś ocena pozostałych razi swą powierzchownością i narusza zasady określone w art. 7 k.p.k. Niewątpliwie sporządzone uzasadnienie nie spełnia wymogów ustawowych.

Brak takiej oceny podważa prawidłowość dokonanych ustaleń i musi skutkować uchyleniem rozstrzygnięcia w zakresie czynów zarzucanych K. S., a opisanych w punkcie III i IV części wstępnej zaskarżonego wyroku.

Przy ponownym rozpoznaniu sprawy niezbędne będzie bezpośrednie przesłuchanie świadków, których zeznania pozwolą zweryfikować wyjaśnienia oskarżonego: J. P., Z. B., M. S. i M. S..

W odniesieniu do pozostałych świadków sąd może poprzestać na ujawnieniu ich zeznań, chyba że strony podniosą istotne argumenty przemawiające za przeprowadzeniem danego dowodu bezpośrednio na rozprawie.

Sporządzając uzasadnienie sąd winien mieć na uwadze, by odpowiadało ono wymogom określonym w art. 424 k.p.k., wyjaśniając wszystkie ustalenia faktyczne poczynione w sprawie, jak też dokonana ocenę dowodów i ocenę prawną zachowania oskarżonego.

W sposób szczegółowy przeanalizuje wszystkie zgromadzone w sprawie dowody, uzasadniając powody skutkujące uznaniem za wiarygodne pewnych z nich i braku tego przymiotu u pozostałych.

Podjęte rozstrzygnięcie musiało skutkować uchyleniem do ponownego rozpoznania wyroku również w zakresie czynu opisanego w punkcie V części wstępnej wyroku.

Należy zauważyć bowiem, że ramy zdarzenia objętego tym zarzutem obejmują .nierzetelne prowadzenie przez oskarżonego podatkowej księgi przychodów i rozchodów poprzez uwzględnienie sfałszowanych przez siebie faktur

VAT co do wykonania usług na rzecz prowadzonej przez niego firmy przez innych przedsiębiorców (a więc zachowania objęte przypisanym mu czynem z art. 56§1 k.k.s. ujętym w punkcie II części wstępnej zaskarżonego orzeczenia), jak i nieujęcie w tej księdze, zdaniem oskarżyciela publicznego, faktur VAT wystawionych w sposób prawidłowy (odnoszących się do czynów opisanych w punkcie III i IV części wstępnej wyroku).

Z uwagi na taką konstrukcję opisu czynu nie było więc możliwe podjęcie przez Sąd Apelacyjny rozstrzygnięcia tylko w zakresie części tego zarzutu.

3. Nie jest zasadny zarzut oskarżyciela publicznego o naruszeniu przez Sąd I instancji prawa materialnego tj. art. 37§ 1 k.k.s. poprzez nieuwzględnienie tego przepisu jako podstawy wymiaru kary za przypisany K. S. czyn opisany w punkcie 2 części wstępnej wyroku.

Zasadność swojego zarzutu skarżący opiera na dokonanym przez sąd ustaleniu, iż zachowanie oskarżonego spowodowało uszczuplenie należności publicznoprawnej dużej wartości i przy tak poczynionym ustaleniu wskazuje na obligatoryjność zastosowania instytucji nadzwyczajnego obostrzenia kary.

Niewątpliwie użyte w §1 art. 37 k.k.s. sformułowanie „popelnia umyślnie przestępstwo skarbowe, powodując uszczuplenie należności publicznoprawnej dużej wartości” nie oznacza, że nadzwyczajne obostrzenie kary odnieść należy tylko do sytuacji, gdy „uszczuplenie należności publicznoprawnej” charakteryzujące się swą wartością jest jednym ze znamion ustawowych przestępstwa skarbowego, lecz do wszystkich przypadków, gdy okoliczność ta jest skutkiem jakiegokolwiek umyślnego przestępstwa skarbowego.

Przepis art. 37 k.k.s. nie statuuje dodatkowych znamion ustawowych przestępstwa, ale z wystąpieniem wskazanych w nim okoliczności nakazuje łączyć surowszą odpowiedzialność karnoskarbową; jest on normą określającą podstawy zastosowania nadzwyczajnego obostrzenia kary.

Stwierdzenie to nie oznacza, iż Sąd Apelacyjny podziela argumentację apelującego, że wystarczającym dla zastosowania wymienionej w art. 37 §1 k.k.s. instytucji jest ustalenie przez sąd orzekający wystąpienia danej okoliczności zawarte jedynie w uzasadnieniu wydanego wyroku.

Lektura przedstawionych przez oskarżyciela publicznego wywodów wskazuje, że ma on świadomość sprzeczności zachodzącej pomiędzy wyrokiem a jego uzasadnieniem co do skutków zachowania K. S. w zakresie przypisanego mu czynu opisanego w punkcie 2 części wstępnej orzeczenia.

Sąd Okręgowy nie dokonał bowiem zmiany opisu czynu zarzucanego w akcie oskarżenia, przyjmując że oskarżony naraził Skarb Państwa na uszczuplenie należności publicznoprawnej w kwocie łącznej nie mniejszej niż 600.000 zł., zaś w uzasadnieniu wyroku wskazał na dalej idący skutek w postaci uszczuplenia tej należności.

Uzasadniając zasadność zarzutu apelujący wskazał na integralność uzasadnienia z wyrokiem oraz na trudności związane z formułowaniem prawidłowego opisu zarzucanego czynu wynikające z występujących niejednokrotnie trudności w określeniu faktycznej wysokości uszczuplenia.

Zgadzać się ze stanowiskiem, że uzasadnienie stanowi integralną część orzeczenia podkreślić jednocześnie należy, że nie jest to jednak jego element niezbędny, gdyż do sporządzenia uzasadnienia dochodzi przecież tylko w przypadku zaistnienia okoliczności przewidzianych przepisami ustawy. Istotniejszym jest jednak sprawozdawczy charakter tego elementu. Uzasadnienie ma bowiem odtworzyć sposób rozumowania sądu, który wydał orzeczenie; przedstawić przeprowadzoną przezeń analizę dowodów wysnute na jej podstawie wnioski skutkujące poczynieniem ustaleń odnoszących się do przedmiotu rozpoznania. W sposób oczywisty winno ono być niejako komentarzem do wydanego wyroku, nie zaś odwrotnie. Nie może wyroku zmieniać ani uzupełniać.

Tymczasem dalej idące w stosunku do przyjętego opisu czynu w wyroku ustalenie o nastąpieniu skutku w postaci uszczuplenia należności publicznoprawnej za taką zmianę uznać należy i to zmianę istotną wywołującą skutki prawne, np. przewidziane w art. 37§1 k.k.s.

Nie można zgodzić się ze stanowiskiem, iż skoro norma art. 56§1 k.k.s. wymaga dla realizacji tego przestępstwa jedynie ustalenia, że nastąpiło narażenie na uszczuplenie danego podatku to do znamion tego przestępstwa nie należy skutek w postaci uszczuplenia podatku, (gdy do niego dojdzie).

Przyjęta w art. 56 k.k.s. konstrukcja przestępstwa jest wyrazem stanowiska ustawodawcy, który zagrożenie dla interesów finansowych Skarbu Państwa zauważy już w chwili gdy zachowanie sprawcy wywołuje skutek w postaci narażenia na uszczuplenie podatku. Tym bardziej sprawca taki realizuje znamiona przestępstwa w sytuacji gdy skutkiem jego zachowania jest rzeczywiste uszczuplenie podatku skutek ten winien znaleźć swoje odzwierciedlenie w opisie przypisanego mu przestępstwa, gdyż stanowi jedno ze znamion przestępstwa. Nie budzi zastrzeżeń przyjęte w orzecznictwie stanowisko, że przy wnioskowaniu a minori ad maius art. 56§1 k.k.s. obejmuje nie tylko zachowania polegające na narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej, ale i takie, które uszczuplenie takie powodują (por. wyrok SN z dnia 22.10.2009r. IV KK 111/09, wyrok SA w Łodzi z dnia 12.09.2013r. II AKa 116/13).

Argumenty wskazujące na zachodzące w praktyce trudności związane z możliwością ustalenia wysokości rzeczywistego uszczuplenia należności podatkowej czy na długotrwałość toczących się postępowań administracyjnych nie mogą mieć znaczenia dla oceny czy dokonane ustalenie o charakterze znamienia ustawowego winno znaleźć się w opisie czynu. Zauważyć należy przy tym, że podnoszone okoliczności dotyczą głównie fazy postępowania przygotowawczego, zaś sąd orzekający opisem czynu przyjętym przez oskarżyciela nie jest związany i może dokonać jego modyfikacji, gdyby poczynił inne ustalenia.

W przypadku gdy dokonane ustalenie odnosi się do znamion czynu przestępnego (a wystąpienie skutku w postaci uszczuplenia należności podatkowej za taki, mając na uwadze treść art. 56§1 k.k.s., uznać należy) Sąd I instancji nie tylko mógł, ale i powinien dokonać zmiany opisu przypisanego K. S. czynu.

Jeżeli przepisy ustawy z zaistnieniem danej okoliczności wiążą skutki prawne okoliczność ta winna znaleźć się w opisie czynu zawartym w treści wyroku, nie zaś w uzasadnieniu tego orzeczenia.

Można wyobrazić sobie przecież sytuację, w której do sporządzenia uzasadnienia wyroku nie dochodzi. Niepełność opisu czynu zawarta w orzeczeniu w odniesieniu do podjętych, związanych z nim rozstrzygnięć, nieraz o charakterze obligatoryjnym, czyniłaby go wówczas nieczytelnym.

4. Powyższe uwagi należy też odnieść do zarzutu naruszenia art. 41§2 k.k.s. poprzez nienałożenie na oskarżonego obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej.

W myśl tego przepisu dla określenia tego obligatoryjnego obowiązku niezbędne jest spełnienie 2 przesłanek:

- ustalenie, że w związku z przestępstwem skarbowym nastąpiło uszczuplenie należności publicznoprawnej,
- należność ta jest wymagalna.

Zwrócić należy uwagę na drugą z przesłanek niezbędnych dla nałożenia obowiązku wymienionego w art. 41§2 k.k.s., tj. wymagalność należności publicznoprawnej.

Kwestię tę podnosił już w uzasadnieniu wyroku kasacyjnego z dnia 9.01.2012r. Sąd Najwyższy, rozważając charakter decyzji wydanych w trakcie toczącego się postępowania przez kontroli skarbowej.

Na pojęcie wymagalności należności zwracano też uwagę i w późniejszym orzecznictwie.

Jak wskazał Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 7.11.2013r. (V KK 264/13) określenie przez sąd obowiązku, o którym mowa w art. 41§2 k.k.s. musi być poprzedzone wydaniem przez organ podatkowy decyzji wymiarowej ustalającej należność publicznoprawną nałożoną na podmiot zobowiązany; decyzja ta powinna posiadać cechy wykonalności wobec jej uprawomocnienia się albo nadania rygoru natychmiastowej wykonalności orzeczeniu ustalającemu zobowiązanie podatkowe (por. też wyrok SA w Lublinie z dnia 12.09.2012r. II AKa 102/12, wyrok SA w Białymstoku z dnia 27.03.2012r. II AKa 10/12).

W czasie toczącego się postępowania sądowego w istocie doszło do wydania decyzji wymiarowych określających wysokość należnego podatku dochodowego od osób fizycznych oraz w zakresie VAT i jak słusznie zauważa apelujący doszło do kontroli sądowej tych decyzji podatkowych. Dostrzec przy tym jednak należy, że wydane przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Opolu wyroki dotychczas nie uległy uprawomocnieniu – ani w chwili wydania wyroku przez Sąd Okręgowy ani w dniu wydania orzeczenia przez Sąd Apelacyjny. Nie oznacza to, że nie można mówić o wymagalności ustalonej należności podatkowej.

Należy zauważyć, że wydane przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w B. decyzje określające wysokość zobowiązania podatkowego w wyniku rozpoznania odwołań przez Dyrektora Izby Skarbowej w O. zostały utrzymane w mocy i stały się ostateczne w rozumieniu przepisów ustawy – ordynacja podatkowa. Zgodnie z art. 239e tejże ustawy decyzja ostateczna podlega wykonaniu, chyba że wstrzymano jej wykonanie.

Przymiotu wykonalności decyzja ostateczna nie traci przez sam fakt złożenia skargi do sądu administracyjnego. W takiej sytuacji wstrzymanie wykonania decyzji ostatecznej do momentu uprawomocnienia się orzeczenia sądu administracyjnego następuje:

- 1) na wniosek - po przyjęciu zabezpieczenia wykonania zobowiązania wynikającego z decyzji wraz z odsetkami za zwłokę, o którym mowa w art. 33d § 2 - do wysokości zabezpieczenia i na czas jego trwania lub
- 2) z urzędu - po prawomocnym wpisie hipoteki przymusowej lub wpisie zastawu skarbowego korzystających z pierwszeństwa zaspokojenia, które zabezpieczają wykonanie zobowiązania wynikającego z decyzji wraz z odsetkami za zwłokę - do wysokości odpowiadającej wartości przedmiotu hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego (art. 239 f ustawy o.p.).

Do wstrzymania przez organ podatkowy decyzji w niniejszej sprawie nie doszło.

Jak jednak wskazano wyżej, Sąd Apelacyjny stoi na stanowisku, iż brak ustalenia w opisie przypisanego oskarżonemu czynu, że w wyniku jego zachowania doszło do uszczuplenia należności podatkowej, a zawarcie takiego ustalenia jedynie w treści uzasadnienia wyroku, uniemożliwia podjęcie orzeczeń uzależnionych od takiej konstatacji (art. 31§1 pkt 1 k.k.s., art. 41§2 k.k.s.). Dla nałożenia obowiązku uiszczenia należności podatkowej, o którym mowa w treści art. 41§2 k.k.s. nie jest wystarczające jedynie przyjęcie, że sprawca naraził na uszczuplenie danego podatku, pomimo że faktycznie do takiego uszczuplenia doszło.

Oczywiście ze względu na brak zarzutu ze strony apelującego odnoszącego się do sprzeczności pomiędzy wyrokiem a jego uzasadnieniem Sąd Apelacyjny nie mógłby w tym zakresie rozstrzygać na niekorzyść oskarżonego (gdyby nie zakres apelacji wniesionej przez Urząd Skarbowy). Niezaistnienie wymaganej ustawą przesłanki powoduje, że przepis art. 41§2 k.k.s. nie mógł być zastosowany i brak było podstaw do orzeczenia obowiązku uiszczenia stosownej należności publicznoprawnej.

5. Do zmiany orzeczenia w zakresie przypisanego K. S. czynu opisanego w punkcie II części wstępnej wyroku dojść musiało natomiast ze względu na zasadną apelację złożoną przez Urząd Skarbowy. Co prawda za błędne należy uznać wskazanie jako podstawy zarzutu art. 438 pkt 3 k.p.k. gdyż niewątpliwie Sąd Okręgowy nie dopuścił się błędu w ustaleniach faktycznych przez przyjęcie, że doszło do uszczuplenia podatkowej należności publicznoprawnej, na

zaistnienie której to okoliczności skarżący się powołuje i której stwierdzenia się domaga, lecz zachodzi sprzeczność pomiędzy opisem czynu ujętym w treści wyroku a ustaleniem wyrażonym w uzasadnieniu tego orzeczenia.

Natomiast w sytuacji gdy do takiego ustalenia doszło, a rodzi ono istotne konsekwencje związane z odpowiedzialnością karną oskarżonego to winno ono znaleźć swoje odbicie w opisie przypisanego sprawcy czynu.

Zmodyfikowanie opisu czynu poprzez przyjęcie, że K. S. doprowadził do uszczuplenia należności publicznoprawnej wiąże ze sobą konieczność podjęcia orzeczeń w zakresie instytucji ustawowych, o których była mowa powyżej.

Uzupełniając podstawę wymiaru kary za czyn przypisany oskarżonemu w punkcie 2 części dyspozytywnej zaskarżonego wyroku o przepisy art.37§1 pkt 1 k.k.s. w zw. z art. 38§1 pkt 3 k.k.s. brak było podstaw do jednoczesnej zmiany wysokości wymierzonej kary pozbawienia wolności, gdyż w sposób prawidłowy Sąd I instancji uwzględnił przy jej wymiarze wszystkie dyrektywy kary określone przepisami ustawy, a jej wysokość nie narusza zasad nadzwyczajnego obostrzenia kary wskazanych w art. 38§1 pkt 3 k.k.s.

Nakładając na oskarżonego obligatoryjny obowiązek uiszczenia należności publicznoprawnej, o którym mowa w art. 41§2 k.k.s. Sąd Apelacyjny miał na uwadze ustalenia dokonane przez Sąd I instancji wskazujące na uszczuplenie tej należności podatkowej na kwotę nie mniejszą niż 600.000zł. Takie ustalenie nie pozwala na określenie tego obowiązku w kwocie wyższej, nawet w sytuacji gdy rzeczywiste uszczuplenie należności kwotą tę przekraczało. Wymaga podkreślenia, że w swej apelacji Urząd Skarbowy nie podnosił zarzutu co do niewłaściwego określenia wysokości uszczuplenia należności podatkowej przez Sąd Okręgowy. Wskazana w punkcie I apelacji należna kwota jest bowiem sumą uszczuplonej należności podatkowej obejmującej ustalenia odnoszące się do obu przypisanych przez Sąd I instancji czynów z art. 56§1 k.k.s. Przyjęcie ustalenia uszczuplenia w kwocie przekraczającej sumę określoną w opisie czynu wskazanego w pkt II części wstępnej zaskarżonego wyroku jako niekorzystnego dla oskarżonego uniemożliwia zakres wniesionej przez oskarżyciela apelacji.

6. Z uwagi na podjęte przez Sąd Apelacyjny rozstrzygnięcia bezprzedmiotowy stał się zarzut ujęty w punkcie II apelacji oskarżyciela publicznego, chociaż odnosząc go do teoretycznego stanu objętego wyrokiem Sądu I instancji w pełni zgodzić się należy ze stanowiskiem wyrażonym przez skarżącego.

Pozostałe zarzuty odnieść należy jedynie do przypisanego T. S. czynu z art. 56§1 k.k.s.

W odniesieniu do tego czynu nie sposób mówić o potrzebie rozważania problemu względności ustawy na tle art. 2§2 k.k.s.

Zwrócić należy uwagę na konstrukcję tego czynu przyjętą w akcie oskarżenia i zaakceptowaną przez Sąd Okręgowy, a wyrażającą się uznaniem, iż zachowania oskarżonego były realizowane w krótkich odstępach czasu w wykonaniu z góry powziętego zamiaru. Konstrukcja czynu ciągłego określona w art. 6§2 k.k.s (podobna zresztą do ujętej w art. 12 k.k.), jak wskazano w orzecznictwie rodzi m.in. skutki dla określenia daty końcowej popełnienia takiego przestępstwa. Jego czas wyznacza bowiem ostatecznie z zachowań sprawcy.

Jak wynika z opisu przedmiotowego czynu K. S. dopuścił się go w okresie od 19.08.2005r. do 26.05.2006r. W dacie końcowej tego okresu treść brzmienia przepisu art. 56§1 k.k.s. normował już art. 1 pkt 44 ustawy z dnia 28.07.2005r. o zmianie ustawy - Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw, która weszła w życie z dniem 17.12.2005r. i od tego czasu norma tego przepisu nie uległa zmianie, tak w zakresie znamion ustawowych tego czynu jak i podstawy wymiaru kary.

7. Za zasadny należy uznać zarzut rażącej niewspółmierności kary wymierzonej K. S.. Oskarżyciel publiczny podnosząc go w swej apelacji odnosi go do kar jednostkowych, w tym i kary orzeczonej za przypisany oskarżonemu czyn z art. 56§1 k.k.s.

O karze rażąco niewspółmiernej, niesprawiedliwej można mówić tylko wówczas gdy sąd orzekający nie uwzględni wszystkich okoliczności związanych z ustawowymi dyrektywami jej wymiaru.

Treść uzasadnienia wyroku w sposób dość lakoniczny wskazuje na przesłanki, którymi kierował się sąd określając wymiar wszystkich kar, a odnosząc się do kar grzywnien przytacza w istocie słowa ustawy.

Zgodzić należy się ze skarżącym, że w sytuacji gdy działaniem sprawcy kieruje chęć osiągnięcia korzyści majątkowej to właśnie kara grzywny winna stać się tym środkiem, który w sposób ekonomiczny uzmysłowi mu nieopłacalność takich zachowań.

Dostrzegając fakt orzeczenia wobec K. S. jednocześnie kary pozbawienia wolności nie można nie zauważyć, że jej wykonanie warunkowo zawieszono na okres próby, a więc wysnuwając dodatnią prognozę kryminologiczną założono, iż kara ta w istocie nie zostanie wykonana, gdyż sprawca nie naruszy w przyszłości porządku prawnego.

W sytuacji gdy brak było także podstaw do orzeczenia środków karnych kara grzywny jest rzeczywistą realną dolegliwością, jaką oskarżony odczuje.

Określając jej wysokość sąd orzekający winien mieć na uwadze nie tylko sytuację materialną sprawcy oraz jego możliwości zarobkowe, ale również powinien zwrócić uwagę na wielkość korzyści osiągniętej z popełnionego przestępstwa.

W realiach niniejszej sprawy jeżeli zestawia się wysokość miesięcznego dochodu oskarżonego (14.000zł.) oraz wysokość uszczuplenia należności podatkowej (600.000zł.) z wielkością orzeczonej wobec niego przez Sąd I instancji kary grzywny (rzeczywista kwota 5000zł.) słuszne jest podnoszenie zarzutu o rażącej niewspółmierności tej kary. Okoliczności te nakazują w odmienny sposób (od zaprezentowanego przez Sąd I instancji) spojrzeć na prewencję szczególną i wymiar kary jednostkowej, jaką winien ponieść oskarżony za to przestępstwo.

Podzielając w tym zakresie zasadność apelacji oskarżyciela publicznego, kierując się wskazaniem art. 23§3 k.k.s. Sąd Apelacyjny podwyższył wymiar kary grzywny do 300 stawek dziennych, ustalając wysokość jednej stawki na kwotę 50zł.

O kosztach poniesionych przez oskarżyciela posiłkowego orzeczono na podstawie art. 627 k.p.k. w zw. z art. 634 k.p.k. oraz §14 ust. 2 pkt 5 i ust. 7 i §16 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 28.09.2002r. w sprawie opłat za czynności adwokackie oraz ponoszenia przez Skarb Państwa kosztów nieopłaconej pomocy prawnej udzielonej z urzędu.

Mając na względzie sytuację materialną oskarżonego na podstawie art. 624§1 k.p.k. zwolniono go od ponoszenia kosztów sądowych związanych z postępowaniem odwoławczym.