



WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 25 maja 2023 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Paweł Kołodziejcki (przewodniczący)

SSN Dariusz Kała (sprawozdawca)

SSN Igor Zgoliński

Protokolant Klaudia Binienda

przy udziale Prokuratora Józefa Gemry

w sprawie **M.P.**

skazanej z art. 56 § 1 k.k.s. i in.

po rozpoznaniu w Izbie Karnej na rozprawie

w dniu 25 maja 2023 r.,

kasacji, wniesionej przez obrońcę

od wyroku Sądu Okręgowego w Lublinie

z dnia 30 czerwca 2022 r., sygn. akt XI Ka 139/22

zmieniającego wyrok Sądu Rejonowego w Puławach

z dnia 30 lipca 2021 r., sygn. akt II K 674/20,

**uchyla zaskarżony wyrok i sprawę przekazuje Sądowi
Okręgowemu w Lublinie do ponownego rozpoznania w
postępowaniu odwoławczym.**

UZASADNIENIE

M.P. została oskarżona o to, że:

- I. okresie od 24 lutego 2010 r. do 26 sierpnia 2013 r. w P. , działając w krótkich odstępach czasu, w wykonaniu tego samego zamiaru, podała nieprawdę w złożonych do Urzędu Skarbowego w P. deklaracjach VAT-7 podmiotu gospodarczego P. Sp. z o.o., odnośnie wysokości zobowiązania podatkowego, w wyniku czego uszczupliła podatek od towarów i usług za okres od stycznia 2010 r. do czerwca 2013 r. wielkiej wartości w łącznej kwocie 14.014.238,00 zł. tj. przestępstwo skarbowe określone w art. 56 § 1 w zw. z art. 6 § 2 w zw. z art. 9 § 3 w zw. z art. 37 § 1 pkt 1 k.k.s.;
- II. podała nieprawdę w złożonym w dniu 25 marca 2011 r. do Urzędu Skarbowego w P. zeznaniu CIT-8 za 2010 r. podmiotu P. Sp. z o.o., odnośnie wysokości zobowiązania podatkowego w wyniku czego uszczupliła podatek dochodowy od osób prawnych za 2010 r. w kwocie 634.551,00 zł, tj. przestępstwo skarbowe określone w art. 56 § 1 w zw. z art. 9 § 3 k.k.s.
- III. podała nieprawdę w złożonym w dniu 26 marca 2012 r. do Urzędu Skarbowego w P. zeznaniu CIT-8 za 2011 r. podmiotu P. Sp. z o.o., odnośnie wysokości zobowiązania podatkowego w wyniku czego uszczupliła podatek dochodowy od osób prawnych za 2011 r. wielkiej wartości w kwocie 2.800.158,00 zł, tj. przestępstwo skarbowe określone w art. 56 § 1 w zw. z art. 9 § 3 w zw. z art. 37 § 1 pkt 1 w zw. z art. 38 § 2 pkt 1 k.k.s.

Wyrokiem z dnia 30 lipca 2021 r., sygn. akt II K 674/ 20, Sąd Rejonowy w Puławach:

1. M. P. uznał za winną popełnienia zarzucanych jej czynów z pkt I i III wyczerpujących dyspozycję art. 56 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. w zw. z art. 9 § 3 k.k.s. w pkt. I oraz art. 56 § 1 k.k.s. w zw. z art. 9 § 3 k.k.s. w pkt. III, ustalając, że stanowią one ciąg przestępstw w rozumieniu art. 37 § 1 pkt 3 k.k.s. i za to na mocy art. 37 § 1 pkt 1 i 3 k.k.s. w zw. z art. 38 § 1 pkt 3 i § 2 pkt 1 k.k.s w zw. z art. 56 § 1 k.k.s. karę nadzwyczajnie obostrzając skazał ją

na 2 (dwa) lata pozbawienia wolności oraz na 500 (pięćset) stawek dziennych grzywny, ustalając wysokość jednej stawki dziennej na 80 (osiemdziesiąt) złotych;

2. M. P. uznał winną dokonania zarzucanego jej czynu z pkt II wyczerpującego dyspozycje art. 56 § 1 k.k.s. w zw. z art. 9 § 3 k.k.s. i za to na mocy art. 56 § 1 k.k.s. wymierzył jej karę roku pozbawienia wolności oraz karę 80 (osiemdziesiąt) stawek dziennych grzywny ustalając wysokość jednej stawki na 80 (osiemdziesiąt) złotych;
3. na mocy art. 85 § 1 i 2 k.k. i art. 86 § 1 i 2 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s. wymierzone w pkt 1 i 2 kary pozbawienia wolności i grzywny połączył i jako karę łączną wymierzył karę (dwóch) lat pozbawienia wolności i 500 (pięćset) stawek dziennych grzywny, ustalając wysokość jednej stawki na 80 (osiemdziesiąt) złotych;
4. na mocy art. 69 § 1 i 2 k.k. i art. 70 § 1 pkt 1 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s. w zw. z art. 2 § 2 k.k.s. orzeczoną karę łączną pozbawienia wolności warunkowo zawiesił na okres 5 (pięciu) lat próby;
5. na podstawie art. 34 § 2 i 3 k.k.s. orzekł wobec oskarżonej zakaz zajmowania stanowisk w organach spółek kapitałowych przez okres 5 (pięciu) lat.

Wyrok zawiera również rozstrzygnięcia w przedmiocie kosztów procesu.

Od powyższego wyroku apelacje wywiedli obrońca oskarżonej, oskarżona i prokurator.

Obrońca oskarżonej zaskarżył wyrok w całości, zarzucając mu:

1. obrazę przepisów prawa procesowego mającą wpływ na treść orzeczenia, a mianowicie:
 - a) art. 442 § 3 k.p.k. polegającą na rozpoznaniu sprawy w oderwaniu od wiążących sąd, któremu sprawa została przekazana do ponownego rozpoznania, zapatrywań prawnych i wskazań Sądu odwoławczego, co do dalszego postępowania przejawiające się w:
 - wyjaśnieniu rzeczywistej, a nie jedynie formalnej roli M. P. w Spółce P.,
 - stan jej świadomości odnośnie treści składanych deklaracji podatkowych, wreszcie zaś również tego, które z nich faktycznie zostały przez nią podpisane,

- braku należytej weryfikacji wskazanej w zarzutach kwoty uszczupień podatkowych,
- braku wyjaśnienia mechanizmu, w jakim do tychże uszczupień doszło;

b) art. 2 § 2 k.p.k., art. 4 k.p.k., art. 5 § 2 k.p.k., art. 7 k.p.k., art. 92 k.p.k., art. 410 k.p.k., art. 366 § 1 k.p.k., co polegało m.in. na oparciu kwestionowanego rozstrzygnięcia na niemiernodajnych źródłach dowodowych, nieuwzględnieniu wszystkich istotnych okoliczności przemawiających jednoznacznie na korzyść oskarżonej, jednostronnym i bezkrytycznym skupieniu uwagi na elementach teoretycznie obciążających bez należytej i dogłębnej analizy w kontekście całości materiału dowodowego, nadto na przekroczeniu zasad swobodnej oceny dowodów i nieuwzględnieniu podczas prowadzonej oceny zasad prawidłowego rozumowania, wiedzy i doświadczenia życiowego polegające w szczególności na:

- uznaniu za niewiarygodne zeznań świadka H. P. w zakresie w jakim dokonuje ona oceny odpowiedzialności prezesa w sp. z o.o., w sytuacji, gdy ocena ta rzutuje na odbiór oskarżonej jako prezesa zarządu, która pełni funkcję wyłącznie reprezentacyjną, a nie prowadzi spraw spółki,
- uznaniu za niewiarygodne zeznań świadka W. P. w zakresie, w jakim dokonuje on oceny odpowiedzialności prezesa zarządu spółki z o.o., w sytuacji, gdy ocena ta rzutuje na odbiór oskarżonej jako prezesa zarządu, która pełni funkcję wyłącznie reprezentacyjną, a nie prowadzi spraw spółki,
- uznaniu przez sąd, że oskarżona podpisywała dokumenty spółki, co jednoznaczne jest w ocenie sądu z faktem, że podejmowała ona decyzje w spółce,
- braku poczynienia ustaleń na jakiej podstawie świadek H. P. prowadziła księgowość spółki P. Sp. z o.o. w okresie objętym zarzutami,
- braku poczynienia ustaleń w jaki sposób w spółce P. Sp. z o.o. dochodziło do złożenia deklaracji VAT-7 oraz CIT-8 organowi podatkowemu, jak również czy złożenie podpisu na deklaracji przez prezesa zarządu było już tylko dopełnieniem warunku formalnego złożenia deklaracji czy reprezentant spółki weryfikował treść deklaracji w części wskazującej kwotę podatku do zapłacenia za dany miesiąc,
- braku poczynienia ustaleń w zakresie świadomości oskarżonej w zakresie podawania w ww. deklaracjach nieprawdy, podpisywania ich i doprowadzania do ich składania we właściwym organie podatkowym, w sytuacji, kiedy w spółce działała

księgowa i to ona przygotowywała wszelkie dokumenty do złożenia w urzędzie skarbowym,

- braku poczynienia ustaleń w zakresie rzeczywistej wartości zobowiązania zaniżonego względem wartości podanej w deklaracji VAT, a zatem wysokości uszczuplenia podatku w wysokości różnicy między podatkiem zadeklarowanym a uiszczonym, a tym jaki należało uiścić, gdyby podano rzeczywisty i istotny dla ustalenia prawidłowej wysokości zobowiązania podatkowego stan rzeczy,

- braku poczynienia ustaleń w zakresie określenia, jakie konkretnie czyny wypełniły znamiona przypisanego przestępstwa, nadto elementów pozwalających na ustalenie, w jakiej wysokości doszło do takiego umniejszenia podatku należnego o podatek naliczony, który w ocenie oskarżyciela nie został uiszczony,

2. będący konsekwencją powyższych uchybień błąd w ustaleniach faktycznych przyjętych za podstawę rozstrzygnięcia i mający wpływ na jego treść, a wyrażający się w:

- a. bezsadnym przyjęciu, że oskarżonego M.P. w latach objętych zarzutami zajmowała się sprawami gospodarczymi spółki P. sp. z o.o. w myśl art. 9 § 3 k.k.s.,

- b. bezzasadnym przyjęciu, że oskarżona miała świadomość, że informacje zawarte w podpisywanych i składanych deklaracjach podatkowych są prawdziwe,

- c. bezzasadnym uznaniu, że oskarżona wyczerpała znamiona czynu opisanego w art. 56 § 1 k.k.s.

Podnosząc powyższe zarzuty skarżący wniósł o zmianę zaskarżonego wyroku i uniewinnienie oskarżonej od zarzucanego jej czynu, względnie o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania.

W osobistej apelacji M.P. zaskarżyła wyrok w całości, zarzucając mu błąd w ustaleniach faktycznych przyjętych za podstawę wydanego rozstrzygnięcia i mający wpływ na jego treść, a wyrażający się w:

- a) „bezzasadnym przyjęciu, że w latach objętych zarzutami zajmowałam się sprawami gospodarczymi spółki P. Sp. z o.o. w myśl art. 9 § 3 k.k.s.,

- b) bezzasadnym przyjęciu, że miałam świadomość, że informacje zawarte w podpisywanych i składanych deklaracjach podatkowych są prawdziwe,

- c) bezzasadnym uznaniu, że wyczerpałam znamiona czynu opisanego w art. 56 § 1 k.k.s.”

Podnosząc powyższe zarzuty, skarżąca wniosła o zmianę zaskarżonego orzeczenia poprzez uniewinnienie.

Prokurator zaskarżył wyrok w całości, na niekorzyść oskarżonej, zarzucając mu:

- I. obrazę prawa materialnego, a to art. 37 § 1 pkt 1 k.k.s. poprzez jego niesłuszne niezastosowanie w kwalifikacji prawnej przypisanych M. P. czynów, zarzuconych jej w punktach I i III aktu oskarżenia, pomimo prawidłowego przyjęcia, że stanowiły one umyślne przestępstwa skarbowe, polegające na spowodowaniu uszczuplenia należności publicznoprawnych wielkiej wartości,
- II. rażąco niewspółmierność kary pozbawienia wolności orzeczonej wobec M.P. za przypisane jej przestępstwa w stosunku do stopnia społecznej szkodliwości tych czynów i stopnia zawinienia, a zwłaszcza do kwot uszczuplonych podatków od towarów i usług oraz od osób prawnych, polegającą na wymierzeniu oskarżonej kary dwóch lat pozbawienia wolności za czyny opisane w pkt I i III aktu oskarżenia a także wymierzenia kary łącznej w wymiarze dwóch lat pozbawienia wolności, warunkowo zawieszanej na okres pięciu lat próby, podczas gdy uwzględnienie całokształtu okoliczności podmiotowych i przedmiotowych, powoduje, że tak orzeczona kara nie realizuje w wystarczającej mierze celów kary w zakresie kształtowania świadomości prawnej społeczeństwa oraz nie uwzględnia celów zapobiegawczych i wychowawczych, jakie kara ma osiągnąć w stosunku do oskarżonej.

Podnosząc powyższe zarzuty, skarżący wniósł o:

1. zmianę zaskarżonego wyroku w zakresie punktu 1 poprzez uzupełnienie kwalifikacji prawnej przypisanych oskarżonej czynów z punktów I i III aktu oskarżenia o art. 37 § 1 pkt 1 k.k.s. i wymierzenie oskarżonej za czyny z punktu I i III aktu oskarżenia na mocy art. 37 § 1 pkt 1 i 3 oraz § 4 k.k.s. w zw. z art. 38 § 2 pkt 1 k.k.s. w zw. z art. 56 § 1 k.k.s. kary nadzwyczajnie obostrzonej 5 lat pozbawienia wolności oraz kary grzywny w wymiarze 500 stawek dziennych po 80 zł każda stawka,

2. zmianę zaskarżonego wyroku w zakresie punktu 3 poprzez wymierzenie oskarżonej jako kary łącznej na zasadzie art. 40 § 1 k.k.s. kary 5 lat pozbawienia wolności oraz grzywny w wymiarze 500 stawek dziennych po 80 zł każda stawka,
3. zmianę zaskarżonego wyroku w zakresie punktu 4 poprzez jego wyeliminowanie.

Wyrokiem z dnia 30 czerwca 2022 r., sygn. akt XI Ka 139/22, Sąd Okręgowy w Lublinie:

- I. zmienił zaskarżony wyrok w ten sposób, że:
 1. w pkt. 1 kwalifikację prawną uzupełnił o art. 37 § 1 pkt 1 k.k.s.,
 2. uchylił rozstrzygnięcie zawarte w punkcie 4.
- II. w pozostałej części zaskarżony wyrok utrzymał w mocy.

Wyrok zawiera również rozstrzygnięcie w przedmiocie kosztów procesu.

Od powyższego wyroku kasację wywiódł obrońca oskarżonej, który zaskarżył wyrok w całości, zarzucając mu:

1. rażące naruszenie art. 433 § 2 k.p.k., art. 457 § 3 k.p.k. oraz art. 458 k.p.k. polegające na rozważeniu zarzutów zawartych w apelacji obrońcy jakie postawione zostały wyrokowi Sądu I instancji w sposób sprzeczny z wymogami wynikającymi z dyspozycji art. 7 k.p.k. oraz art. 410 k.p.k. oraz na pominięciu szeregu przytoczonych na ich poparcie okoliczności, a także na niepełnym oraz mało wnikliwym rozważeniu:
 - a) stawianych wyrokowi sądu I instancji zarzutów dokonania dowolnej a nie swobodnej oceny zeznań świadków przesłuchanych w niniejszej sprawie, nieprawidłowej analizy niniejszych zeznań, poprzez niewypełnienie wymogów wynikających z dyspozycji art. 7 k.p.k., art. 4 k.p.k. i art. 410 k.p.k. a w konsekwencji:
 - nieprawidłowym ustaleniu, iż z zeznań H. P. złożonych w trakcie postępowania wynika, iż M. P. z racji podpisywania części dokumentów finansowych, udzielenia nieformalnego przyzwolenia świadkowi do sporządzania, podpisywania i składania deklaracji podatkowych do organów skarbowych, jak również okazjonalnego interesowania się przez nią pracami spółki, może być traktowana jako osoba zajmująca się finansowymi sprawami spółki P. sp. z o.o., a zatem w ocenie Sądu można jej przypisać odpowiedzialność przewidzianą w przepisie art. 56 § 1 k.k.s. w zw. z art. 9 § 3 k.k.s.,
 - nieprawidłowym uznaniu za niewiarygodne zeznań świadka W. P. w zakresie w jakim wskazywał na zakres odpowiedzialności oskarżonej jako prezesa zarządu

spółki, w sytuacji, gdy prawidłowa ocena złożonych przez niego zeznań prowadzi do stwierdzenia, iż oskarżona w rzeczywistości nie zajmowała się sprawami gospodarczymi, ani finansowymi spółki.

- braku analizy przy rozpatrywaniu niniejszej sprawy zeznań świadka E. J., której zeznania jako osoby obcej dla wszystkich stron postępowania, obiektywnej, były wiarygodne, spójne i która wprost wskazywała, iż firmą P. zarządzał mąż oskarżonej, zaś główną księgową była teściowa,

b) kwestii świadomości oskarżonej w zakresie podawania w deklaracjach podatkowych spółki nieprawdy, posiadania wiedzy o dokumentach źródłowych, na podstawie których deklaracje takie były sporządzane, wpływu oskarżonej na informacje jakie były umieszczane w deklaracjach, w sytuacji kiedy w spółce działała księgowa i to ona przygotowywała wszelkie dokumenty do złożenia w urzędzie skarbowym, a nadto decyzyjną osobą w sprawach spółki - jak to wynika z zeznań świadków - był także mąż oskarżonej; nadto brak w niniejszej kwestii przeprowadzenia analizy całości zebranego w sprawie materiału dowodowego i wyciągnięcia z niego wniosków z uwzględnieniem zasad prawidłowego rozumowania oraz wskazań wiedzy i doświadczenia życiowego;

2. rażące naruszenie art. 433 § 2 k.p.k. w zw. z art. 440 k.p.k. mające istotny wpływ na treść skarżonego wyroku polegające na zaniechaniu należytego skontrolowania w graniach zaskarżenia prawidłowości wyroku sądu I instancji, co w konsekwencji doprowadziło do utrzymania go w mocy, mimo iż rozstrzygnięcie w tym zakresie zapadło z rażącym naruszeniem przepisu prawa materialnego, a mianowicie art. 54 § 1 k.k.s. w zw. z art. 9 § 3 k.k.s. poprzez przyjęcie, iż sąd I instancji prawidłowo uznał, iż oskarżona była odpowiedzialna za prowadzenie spraw finansowych spółki P. sp. z o.o. a zatem ponosi odpowiedzialność za złożenie deklaracji podatkowych podmiotu zawierających nieprawdziwe informacje, czym uszczupliła podatek od towarów i usług oraz podatek dochodowy od osób prawnych pomimo, że do przypisania sprawstwa w niniejszej sprawie nie jest wystarczające stwierdzenie i ustalenie wynikiem nieprawidłowej analizy zebranego w sprawie materiału dowodowego, jak to uczynił Sąd I i II instancji, iż oskarżona dopuściła się popełnienia czynu zabronionego z uwagi na fakt, iż pełniła funkcję Prezesa jednoosobowego zarządu spółki i nie udzieliła innym osobom pełnomocnictw do działania w sprawach

spółki, podczas gdy w niniejszej sprawie nie zostało ustalone jednoznacznie i niewątpliwie, czy oskarżona w rzeczywistości zajmowała się sprawami finansowymi i gospodarczymi spółki, co jest warunkiem koniecznym do przypisania jej ewentualnego popełnienia przestępstwa z art. 56 § 1 k.k.s. w zw. z art. 9 § 3 k.k.s.

Podnosząc powyższe zarzuty skarżący wniósł o uchylenie w całości zaskarżonego wyroku Sądu Okręgowego w Lublinie i przekazanie sprawy temu sądowi do ponownego rozpoznania.

W odpowiedzi na kasację, prokurator wniósł o jej oddalenie jako oczywiście bezzasadnej.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje.

Kasacja okazała się zasadna.

Skarżący ma bowiem rację podnosząc, że sąd odwoławczy nie zbadał należycie apelacyjnych zarzutów bazujących na tezie o braku ustalenia stanu świadomości oskarżonej odnośnie treści składanych deklaracji.

Na wstępie należy zauważyć, że przestępstwo skarbowe z art. 56 § 1 k.k.s. można popełnić jedynie umyślnie z zamiarem bezpośrednim lub ewentualnym. Oczywiście przy tym jest, że samo ustalenie, iż określona osoba jako prezes zarządu spółki posiada przymiot pozwalający na pociągnięcie jej do odpowiedzialności karnej skarbowej w sytuacji, gdy podatnikiem jest osoba prawna (art. 9 § 3 k.k.s.) nie oznacza, że można jej automatycznie przypisać realizację znamion strony podmiotowej określonego czynu zabronionego. A w istocie taki, uproszczony i nieprawidłowy schemat wnioskowania, zastosowały oba orzekające w sprawie sądy.

Przed poczynieniem szczegółowych uwag poświęconych tej kwestii przywołać wypada fragment uzasadnienia postanowienia Sądu Najwyższego z dnia 23 lutego 2006 r., w sprawie III KK 267/05, gdzie stwierdzono, że *argumenty potwierdzające słuszność stanowiska Sądu odwoławczego znajdują się także w uzasadnieniu kasacji. Stwierdza się w niej, że oskarżeni "musieli zdawać sobie zatem sprawę z tego, że istnieje duże prawdopodobieństwo popełnienia przez nią (księgową M. D. - przyp. SN) błędów przy dokonywaniu rozliczeń podatkowych. Mimo tego nie zadbali o jakikolwiek nadzór nad pracą księgowej pozostawiając jej pełną swobodę w podejmowaniu decyzji w zakresie podatkowej kwalifikacji zdarzeń gospodarczych. W tych okolicznościach działanie oskarżonych z całą pewnością*

uznać należy za dokonane z zamiarem ewentualnym - wprowadzie nie zakładali popełnienia czynu wyczerpującego ustawowe znamiona przestępstwa skarbowego, lecz mieli pełną świadomość istnienia takiej możliwości i zarazem godzili się z góry z tym stanem rzeczy, co wyrazili składając podpisy na sporządzonym przez księgową zeznaniu i akceptując jego treść". Cytowany fragment opisuje przecież tylko niezachowanie przez oskarżonych wymaganej w danych okolicznościach ostrożności, pomimo że przewidywali możliwość popełnienia czynu zabronionego. Działali zatem nieumyślnie w rozumieniu art. 4 § 3 k.k.s., podczas gdy przestępstwo z art. 56 k.k.s. można popełnić jedynie umyślnie (art. 4 § 1 i 2 k.k.s.).

Rozwijając powyższy wątek i odnosząc się do realiów przedmiotowej sprawy należy stwierdzić, że sąd pierwszej instancji w rzeczonej kwestii ograniczył się jedynie do wskazania, że:

- zeznania świadka [H. P. – uwaga SN] w tym zakresie *nie zasługują na wiarę, ponieważ są sprzeczne z pozostałym wiarygodnym materiałem dowodowym, a w szczególności z dokumentacją firmy, z której wynikało, że M.P. podpisywała dokumenty spółki, więc musiała podejmować decyzje* [podkreślenie SN], a świadek zeznawała niekonsekwentnie raz twierdząc, że to ona podejmowała decyzje, a innym razem, że robiła to jej synowa, a biorąc pod uwagę, że sama uczestniczyła nieformalnie w procesie decyzyjnym, jest osobiście zainteresowana ustaleniami w sprawie (k. 2046);
- zeznania świadka [W. P. – uwaga SN] w tym zakresie *nie zasługują na wiarę, ponieważ są sprzeczne z pozostałym wiarygodnym materiałem dowodowym, a w szczególności z dokumentacją firmy, z której wynikało, że M.P. podpisywała dokumenty spółki, więc musiała podejmować decyzje* [podkreślenie SN], a ponadto świadek jako mąż oskarżonej jest zainteresowany treścią rozstrzygnięcia (k. 2046);
- z uwagi na bliskość czasową i tożsamość kwalifikacji prawnej czynów z pkt I i III aktu oskarżenia M.P. popełniła określony w art. 37 §1 pkt 1 i 3 k.k.s. ciąg przestępstw skarbowych z art. 56 § 1 k.k.s. polegających na podaniu nieprawdy w zeznaniu podatkowym i narażając Skarb Państwa na uszczuplenie należności podatkowej wielkiej wartości, gdyż przekraczając tysiąckrotność minimalnego wynagrodzenia, w zw. z art. 9 § 3 k.k.s., gdyż przez osobę reprezentującą zgodnie z kodeksem spółek

*handlowych osobę prawną i w zw. z art. 6 §2 k.k.s. odnośnie pkt I popełniając czyn wielokrotnie z wykorzystaniem tej samej sposobności. **Ustalenia dotyczące nieformalnego podejmowania decyzji przez teściową oskarżonej lub nawet jej męża mogą mieć wpływ na ocenę stopnia jej winy, ale nie mogą stanowić o uwolnieniu jej od odpowiedzialności karnej za zarzucane jej czyny, ponieważ zgodnie z kodeksem spółek handlowych jak również z umową spółki uwidocznioną we wpisie do KRS, to wyłącznie ona była osobą decyzyjną. Nie jest osobą ubezwłasnowolnioną, ma wyższe wykształcenie i była w stanie właściwie ocenić swoje czyny, nie musiała niczego akceptować wbrew swojej woli i jeżeli podpisywała zeznania podatkowe zawierające nieprawdziwe dane, to robiła to na własną odpowiedzialność** [podkreślenie SN] – k. 2046.*

Rzecz w tym, że z powyższych stwierdzeń, ani z żadnych innych wywodów zawartych w uzasadnieniu wyroku sądu pierwszej instancji nie wynika, by organ ten ustalił, że oskarżona wiedziała i przynajmniej godziła się z tym, iż deklaracje spółki, które podpisywała lub które w jej zastępstwie podpisywała H. P., zawierają nieprawdę, co naraża podatek na uszczuplenie. Braku tego nie usunął również sąd odwoławczy. Do wykazania, iż oskarżona działała z zamiarem bezpośrednim lub ewentualnym, niezbędnym do przypisania odpowiedzialności karnej za popełnienie przestępstwa skarbowego z art. 56 § 1 k.k.s., nie jest bowiem wystarczające stwierdzenie, że oskarżona nie dopełniła obowiązku z art. 31 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2022 r., poz. 2651 ze zm. – dalej powoływane jako ordynacja podatkowa), ani też ustalenie, że tolerowała, iż główna księgowa spółki – tj. H. P., nie miała formalnie zawartej ze spółką umowy o pracę i mimo braku takowej umowy podpisywała sporządzane przez tę ostatnią deklaracje oraz dopuszczała, by ww. podpisywała deklaracje w jej zastępstwie. Dowodem na działanie w wykonaniu owego zamiaru nie jest wreszcie i to, że oskarżona tolerowała, iż sprawami spółki zajmował się jej mąż mimo sądowego zakazu prowadzenia działalności gospodarczej na własny rachunek oraz pełnienia funkcji członka rady nadzorczej, reprezentanta lub pełnomocnika w spółce handlowej, przedsiębiorstwie państwowym, spółdzielni, fundacji lub stowarzyszeniu. Te okoliczności nie wskazują przecież wprost na to, że oskarżona miała świadomość, że w deklaracjach składanych przez spółkę podawane są nieprawdziwe dane, co naraża podatek na

uszczipienie a nadto, by podawania nieprawdy w tych deklaracjach chciała lub przynajmniej się z tym godziła.

W powyższym kontekście nie można również nie zauważyć, że obowiązek z art. 31 ordynacji podatkowej (stanowiący, że *osoby prawne oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, będące płatnikami lub inkasentami, są obowiązane wyznaczyć osoby, do których obowiązków należy obliczanie i pobieranie podatków oraz terminowe wpłacanie organowi podatkowemu pobranych kwot, a także zgłosić właściwemu miejscowo organowi podatkowemu imiona, nazwiska i adresy tych osób. Zgłoszenia należy dokonać w terminie wyznaczonym do dokonania pierwszej wpłaty, a w razie zmiany osoby wyznaczonej - w terminie 14 dni od dnia, w którym wyznaczono inną osobę*), związany jest z obowiązkami „płatnika” i „inkasenta”, a żaden z zarzuconych i przypisanych oskarżonej czynów nie dotyczył niewywiązania się z tego rodzaju obowiązków. Z tego też powodu przywołany przez sąd odwoławczy wyrok Sądu Najwyższego z dnia 2 lipca 2002 r., IV KK 164/02, ma ograniczoną przydatność w przedmiotowej sprawie.

Orzekające sądy nie zwróciły nadto uwagi na fakt, że nader częstym zjawiskiem w obrocie gospodarczym jest świadczenie przez wspólników nieodpłatnych usług (w tym usług księgowych) na rzecz spółki. Nie miały na względzie również tego, że za dopuszczalne uważa się również zawieranie z księgowym umowy ustnej. Powyższe okoliczności niewątpliwie nie mogły być zbagatelizowane, zwłaszcza przy ocenie wiarygodności zeznań H. P., która podała, że w związku z tym, iż spółka miała charakter rodzinny, ona świadczyła na jej rzecz pracę nieodpłatnie na podstawie umowy zlecenia (k. 1760). W tym kontekście warto wskazać, że od 10 marca 2011 r. H. P. była jedynym udziałowcem w spółce, zaś wcześniej, tj. od 27 maja 2009 r. miała w niej 50 procent udziałów (zob. informacja odpowiadająca odpisowi pełnemu z Rejestru Przedsiębiorców nr KRS [...]).

Za wystarczający argument dla przyjęcia, że oskarżona swoim zachowaniem zrealizowała znamiona strony podmiotowej przypisanych jej przestępstw skarbowych nie może być również uznane to, że spółka w czasie kontroli skarbowej nie wydała organom kontrolnym żądanych dokumentów. Przede wszystkim bowiem nawet przy przyjęciu, że zachowaniem tym oskarżona chciała ukryć nieprawidłowości, nie sposób byłoby z tego ustalenia stanowczo wywodzić, że oskarżona była świadoma

owych nieprawidłowości już w momencie składania deklaracji. Za co najmniej równie prawdopodobną należałoby bowiem uznać wersję, mając na uwadze zwłaszcza sposób funkcjonowania oskarżonej w spółce, że o nieprawidłowościach tych M.P. dowiedziała się dopiero w momencie podjęcia czynności kontrolnych, w czasie których spółka była reprezentowana przez pełnomocnika (zeznania W. Z. – k. 1708 v.).

Ponadto, zwracając uwagę na zeznania H. P., która wskazała, że synowa interesowała się sprawami spółki, pytała ją skąd wzięła się taka a nie inna kwota, sąd odwoławczy ewidentnie pominął okoliczność, że świadek ta zeznała również, iż oskarżona wychodziła z założenia, że jeśli księgowa coś robi to robi to prawidłowo (k. 2010 v.), a nadto wskazywała, że „nie przypomina sobie, by były jakieś nieprawidłowości w tych deklaracjach” (k. 2010 v.). Ponadto H. P. podała, że:

- „pani M.P. nie wydawała mi żadnych poleceń, bo ja sama wiedziałam co mam robić. Według przepisów było wszystko robione. Wszystkie księgi rejestrowe są prowadzone i z tych wszystkich rejestrów było brane jakie były przychody i jakie rozchody i deklaracja była gotowa” (k. 1760 v.);
- „dokumenty dostarczał mi pan W. albo pocztą przez kontrahentów; za obrót dokumentami w spółce ja odpowiadałam” (k. 1760);
- „wyjątkowo były sprawdzane przez panią prezes zapisy z rejestrów z dokumentami źródłowymi” (k. 1760 v.).

Eksponowany fakt wyższego wykształcenia oskarżonej również nie może być argumentem istotnie wspierającym tezę, że oskarżona wiedziała, iż składane przez spółkę deklaracje podatkowe zawierają nieprawdę, co naraża podatek na uszczuplenie. Oskarżona jest bowiem mgr inż. ochrony środowiska, a nie księgowym, czy np. prawnikiem.

Z uzasadnienia wyroku sądu odwoławczego wynika, że organ ten zdaje się nie przywiązywać należytej wagi do różnic pomiędzy odpowiedzialnością cywilną, podatkową, a odpowiedzialnością karną za przestępstwo skarbowe z art. 56 § 1 k.k.s. Do odpowiedzialności za ostatnio wymienione przestępstwo skarbowe konieczne jest jednak wykazanie umyślności i objęcie nią wszystkich pozostałych znamion rzeczoności czynu zabronionego. Przy tej okazji należy wskazać, że w analizowanej sprawie dodatkową trudność przy przeprowadzaniu analiz w kontekście wyczerpania

przez oskarżoną znamion strony podmiotowej przypisanych jej czynów przestępnych wywołuje niezwykle lakoniczny opis tychże czynów i nader zwięzłe wywody dotyczące tej sfery zamieszczone w uzasadnieniach wyroków obu sądów.

W tej sytuacji, Sąd Najwyższy uznał, że skarżący zdołał wykazać zaktualizowanie się podstawy kasacyjnej z art. 523 § 1 k.p.k. i w konsekwencji uchylił zaskarżony wyrok i przekazał sprawę Sądowi Okręgowemu w Lublinie do ponownego rozpoznania w postępowaniu odwoławczym.

Przeprowadzając kolejny raz kontrolę instancyjną, organ *ad quem* ponownie, tym razem z pełnym poszanowaniem standardów wynikających z art. 433 § 2 k.p.k. w zw. z art. 457 § 3 k.p.k. rozważył zarzuty apelacji, a w szczególności te dotyczące świadomości oskarżonej co do treści zawartych w deklaracjach wskazanych w opisach czynów przestępnych przypisanych jej przez sąd pierwszej instancji.

W związku z tym, że stwierdzenie, iż sąd II instancji nie rozpoznał należycie apelacyjnych zarzutów związanych z brakiem poczynienia prawidłowych ustaleń w zakresie stanu świadomości oskarżonej co do treści deklaracji wymienionych w opisie przypisanych jej czynów, było wystarczające dla wydania uzasadnianego orzeczenia, Sąd Najwyższy uznał, że bezprzedmiotowe byłoby rozpoznawanie pozostałych zarzutów podniesionych w kasacji i w konsekwencji, korzystając z kompetencji z art. 436 k.p.k. w zw. z art. 518 k.p.k., pozostawił je poza zakresem swojego rozpoznania. Na kwestie, do których odnoszą się te zarzuty, zwróci uwagę sąd odwoławczy badający sprawę w postępowaniu ponownym.

Kierując się powyższą argumentacją, Sąd Najwyższy orzekł jak w części dyspozytywnej wyroku.

(M.K.)

[f.n]