



Sygn. akt III KK 424/20

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 15 kwietnia 2021 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Eugeniusz Wildowicz (przewodniczący)

SSN Dariusz Kala

SSN Andrzej Tomczyk (sprawozdawca)

Protokolant Elżbieta Wawer

w sprawie R. P. i M. P.

skazanych za przestępstwo z art. 56 § 1 k.k.s. w zw. z art. 9 § 2 i 3 k.k.s. i in.,
po rozpoznaniu w Izbie Karnej na posiedzeniu w trybie art. 535 § 5 k.p.k.,
w dniu 15 kwietnia 2021 r.,

kasacji wniesionej Rzecznika Praw Obywatelskich na korzyść skazanych
od wyroku Sądu Okręgowego w G.

z dnia 25 września 2019 r., sygn. akt V Ka (...)

zmieniającego wyrok Sądu Rejonowego w G. z dnia 17 grudnia 2018 r.,
sygn. akt II K (...)

1. uchyla zaskarżony wyrok w części utrzymującej w mocy wyrok
Sądu Rejonowego w G. w zakresie rozstrzygnięcia zobowiązującego
skazanych do uiszczenia wymagalnej należności publicznoprawnej
(pkt VIII i IX) i przekazuje sprawę w tym zakresie Sądowi
Okręgowemu w G. do ponownego rozpoznania w postępowaniu
odwoławczym;

2. wydatki związane z rozpoznaniem kasacji ponosi Skarb Państwa.

UZASADNIENIE

R.P. został oskarżony o to, że:

I. w dniu 4 kwietnia 2008 r. w G., będąc prokurentem samoistnym G. sp. z o.o. w G. i osobą faktycznie zajmującą się sprawami gospodarczymi, w szczególności finansowymi tej spółki, będąc równocześnie prokurentem samoistnym X. sp. z o.o. w G., oraz prokurentem samoistnym P. sp. z o.o. w G., działając wspólnie i w porozumieniu z M. P., doprowadził do podania nieprawdy w zeznaniu CIT-8 dla podatku dochodowego od osób prawnych za rok podatkowy 01.11.2007 - 31.12.2007 złożonym przez podatnika podatku dochodowego od osób prawnych G. sp. z o.o. w G. do [...] Urzędu Skarbowego w G. poprzez:

1. zaniżenie przychodów na kwotę łącznie 5 055 000 zł na którą złożyły się:

- kwota 5 050 000 zł stanowiąca nadwyżkę wartości nieruchomości w kwocie 10 100 000 zł wniesionej aportem zgodnie z aktem notarialnym rep A nr (...)/2007 z dnia 2.10.2007 r. przez X. sp. z o.o. w G. do G. sp. z o.o. w G. nad wartością objętych w zamian udziałów w kwocie 5 050 000 zł, nie przekazaną na kapitał zapasowy,

- kwota 5000 zł stanowiąca wartość nieodpłatnych świadczeń w postaci usług księgowych świadczonych w grudniu 2007 r. przez P. sp. z o.o. w G.;

2. zawyżenia kosztów uzyskania przychodów o kwotę łącznie 10 050 000 zł, na którą złożyły się:

- kwota 5 000 000 zł na podstawie faktury VAT nr (...)z dnia 19.12.2007 r. wystawionej przez X. sp. z o.o. w G. na kwotę netto 5 000 000 zł, VAT 1100000 zł z tytułu sprzedaży opracowania koncepcji działalności G. sp. z o.o. w G.

- kwota 5 050 000 zł stanowiąca zawyżone koszty uzyskania przychodu ze sprzedaży nieruchomości do F. sp. z o.o. zgodnie z aktem notarialnym rep. A nr (...) z dnia 13.12.2007 r.

przez co uszczuplił podatek dochodowy od osób prawnych za 2007 r. w kwocie 2 869 950 zł co stanowi kwotę wielkiej wartości,

tj. o przestępstwo skarbowe z art. 56 § 1 k.k.s. w zw. z art. 9 § 2 i 3 k.k.s.;

II. w nieustalonym czasie nie wcześniej niż w dniu 3 stycznia 2008 r. w nieustalonym miejscu, będąc prokurentem firmy X. spółka z o.o. w G., działając w celu osiągnięcia korzyści majątkowej w postaci zmniejszenia podatku dochodowego od osób prawnych należnego od X. sp. z o.o. w G. za rok 2007 r., jako osoba uprawniona do wystawienia faktury, wystawił w imieniu reprezentowanej spółki fakturę nr (...) na rzecz odbiorcy G. sp. z o.o. w G. na kwotę 6 100 000 zł poświadczając w niej nieprawdę co do okoliczności mającej znaczenie prawne poprzez wpisanie daty wystawienia faktury na dzień 19.12.2007 r. podczas gdy w rzeczywistości faktura została wystawiona najwcześniej w dniu 3.01.2008 r. kiedy to spółka otrzymała pisemne zawiadomienie o nadaniu numeru NIP wskazanego na fakturze,

tj. o przestępstwo z art. 271 § 1 i 3 k.k.

M. P. została oskarżona o to, że:

w dniu 4 kwietnia 2008 r. w G., będąc prezesem jednoosobowego zarządu oraz współnikiem X. sp. z o.o. w G. i osobą faktycznie zajmującą się sprawami gospodarczymi, w szczególności finansowymi tej spółki, będąc równocześnie prezesem jednoosobowego zarządu G. sp. z o.o. w G., działając wspólnie i w porozumieniu z R. P. doprowadziła do podania nieprawdy w zeznaniu CIT-8 dla podatku dochodowego od osób prawnych za rok podatkowy 01.11.2007 - 31.12.2007 złożonym przez podatnika podatku dochodowego od osób prawnych G. sp. z o.o. w G. do [...] Urzędu Skarbowego w G. poprzez:

1. zaniżenie przychodów na kwotę łącznie 5 055 000 zł na którą złożyły się:

- kwota 5 050 000 zł stanowiąca nadwyżkę wartości nieruchomości w kwocie 10 100 000 zł wniesionej zgodnie z aktem notarialnym rep A nr (...) z dnia 2.10.2007 r. aportem przez X. sp. z o.o. w G. do G. sp. z o.o. w G. nad wartością objętych w zamian udziałów w kwocie 5 050 000 zł, nie przekazaną na kapitał zapasowy,

- kwota 5000 zł stanowiąca wartość nieodpłatnych świadczeń w postaci usług księgowych świadczonych w grudniu 2007 r. przez P. sp. z o.o. w G.;

2. zawyżenia kosztów uzyskania przychodów o kwotę łącznie 10 050 000 zł, na którą złożyły się:

- kwota 5 000 000 zł na podstawie faktury VAT nr (...) z dnia 19.12.2007 r. wystawionej przez X. sp. z o.o. w G. na kwotę netto 5 000 000 zł, VAT 1100000 zł z tytułu sprzedaży opracowania koncepcji działalności G. sp. z o.o. w G.

- kwota 5 050 000 zł stanowiąca zawyżone koszty uzyskania przychodu ze sprzedaży nieruchomości do F. sp. z o.o. zgodnie z aktem notarialnym rep. A nr (...) z dnia 13.12.2007 r.

przez co uszczupliła podatek dochodowy od osób prawnych za 2007 r. w kwocie 2 869 950 zł co stanowi kwotę wielkiej wartości

tj. o przestępstwo skarbowe z art. 56 § 1 k.k.s. w zw. z art. 9 § 2 i 3 k.k.s.

Wyrokiem z dnia 17 grudnia 2018 r. Sąd Rejonowy w G., sygn. akt II K (...):

I. oskarżonego R. P. uznał za winnego popełnienia czynu zarzucanego w pkt I aktu oskarżenia, czyn ten zakwalifikował jako przestępstwo skarbowe z art. 56 § 1 k.k.s. w zw. z art. 9 § 2 i 3 k.k.s. i za to na podstawie art. 56 § 1 k.k.s., art. 23 § 1 i 3 k.k.s. wymierzył mu karę roku i 8 (ośmiu) miesięcy pozbawienia wolności i grzywnę 400 (czterysta) stawek dziennych, ustalając wysokość jednej stawki dziennej na kwotę 80 (osiemdziesiąt) zł;

II. oskarżonego R. P. uznał za winnego popełnienia czynu zarzucanego w pkt II aktu oskarżenia, czyn ten zakwalifikował jako przestępstwo

z art. 271 § 1 i 3 k.k. i za to na podstawie art. 271 § 3 k.k. wymierzył mu karę 6 (sześciu) miesięcy pozbawienia wolności;

III. na podstawie art. 39 § 2 k.k.s. i art. 20 § 2 k.k.s., art. 86 § 1 k.k. połączył orzeczone w pkt I i II wyroku jednostkowe kary pozbawienia wolności i w ich miejsce wymierzył oskarżonemu R. P. karę łączną roku i 10 /dziesięciu/ miesięcy pozbawienia wolności;

IV. przy zastosowaniu art. 2 § 2 k.k.s. i art. 20 § 2 k.k.s. w z art. 4 § 1 k.k. na podstawie art. 69 § 1 i 2 k.k. w zw. z art. 70 § 1 pkt 1 k.k. /w brzmieniu obowiązującym do dnia 30 czerwca 2015 r./ wykonanie orzeczonej w punkcie III wyroku kary łącznej pozbawienia wolności warunkowo zawiesił wobec oskarżonego R. P. na okres próby wynoszący 5 (pięć) lat;

V. oskarżoną M. P. uznał za winną popełnienia czynu zarzucanego aktem oskarżenia, czyn ten zakwalifikował jako przestępstwo skarbowe z art. 56 § 1 k.k.s. w zw. z art. 9 § 2 i 3 k.k.s. i za to na podstawie art. 56 § 1 k.k.s., art. 23 § 1 i 3 k.k.s. wymierzył jej karę 10 (dziesięciu) miesięcy pozbawienia wolności i grzywnę 300 (trzysta) stawek dziennych, ustalając wysokość jednej stawki dziennej na kwotę 80 (osiemdziesiąt) zł;

VI. przy zastosowaniu art. 2 § 2 k.k.s. i art. 20 § 2 k.k.s. w z art. 4 § 1 k.k. na podstawie art. 69 § 1 i 2 k.k. w zw. z art. 70 § 1 pkt 1 k.k. /w brzmieniu obowiązującym do dnia 30 czerwca 2015 r./ wykonanie orzeczonej w punkcie V wyroku kary pozbawienia wolności warunkowo zawiesił wobec oskarżonej M. P. na okres próby wynoszący 5 (pięć) lat;

VII. na podstawie art. 24 § 1 k.k.s. uczynił odpowiedzialną posiłkowo w całości za nałożoną na oskarżonych R. P. i M. P. w punkcie I i V wyroku karę grzywny G. spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością;

VIII. na podstawie art. 41 § 2 k.k.s. w zw. z art. 41 § 4 pkt 1 k.k.s. zobowiązał oskarżonego R. P. do uiszczenia wymagalnej należności publicznoprawnej, której nie uiszczono w kwocie 1 434 975 /jeden milion czterysta trzydzieści cztery tysiące

dziewięćset siedemdziesiąt pięć złotych/ zł - w terminie roku od dnia uprawomocnienia się orzeczenia;

IX. na podstawie art. 41 § 2 k.k.s. w zw. z art. 41 § 4 pkt 1 k.k.s. zobowiązał oskarżoną M. P. do uiszczenia wymagalnej należności publicznoprawnej, której nie uiszczono w kwocie 1 434 975 /jeden milion czterysta trzydzieści cztery tysiące dziewięćset siedemdziesiąt pięć złotych/ zł - w terminie roku od dnia uprawomocnienia się orzeczenia;

X. na podstawie art. 24 § 5 k.k.s. zobowiązał G. spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w G. do zwrotu w całości korzyści majątkowej, jaką uzyskała w związku z zachowaniem przypisanym oskarżonym w pkt I i V wyroku w kwocie 2 869 950 zł (dwa miliony osiemset sześćdziesiąt dziewięć tysięcy dziewięćset pięćdziesiąt złotych).

Apelacje od tego orzeczenie wniósł prokurator oraz obrońca oskarżonych.

Prokurator zaskarżył powyższy wyrok w części co do orzeczonej w punkcie VII i X sentencji odpowiedzialności posiłkowej podmiotu G. Sp. z o.o. w G. Na podstawie art. 427 § 1 i 2 oraz art. 438 pkt 2 k.p.k. wyrokowi temu zarzucił obrazę przepisów postępowania mającą wpływ na treść tego orzeczenia, tj. art. 124 k.k.s., polegającą na wydaniu orzeczenia co do pociągnięcia do odpowiedzialności posiłkowej za nałożoną na R. P. i M. P. w punkcie I i V wyroku karę grzywny, a także zobowiązanie do zwrotu w całości korzyści majątkowej uzyskanej w związku z zachowaniem przypisanym oskarżonym w pkt I i V wyroku podmiotu G. Spółkę z o.o. bez uprzedniego wydania postanowienia o pociągnięciu do odpowiedzialności posiłkowej we wskazanym zakresie i wniósł o uchylenie niniejszego wyroku i przekazanie sprawy Sądowi pierwszej instancji do ponownego rozpoznania.

Obrońca zaskarżył wyrok w całości. Zarzucił mające wpływ na treść orzeczenia, naruszenia przepisów postępowania, to jest:

1) art. 4 k.p.k., art. 5 § 2 k.p.k., art. 7 k.p.k. oraz 410 k.p.k. poprzez oparcie wyroku na ustaleniach nieznajdujących oparcia w materiale dowodowym, pominięcie istotnych dla sprawy okoliczności, mających wpływ na rozstrzygnięcie w

kwestii winy oraz niepoddanie zebranego materiału dowodowego należytej analizie oraz jego niespójną i dowolną ocenę, a także przekroczenie granic swobodnej oceny dowodów, zwłaszcza w zakresie oceny dowodów:

1. z zeznań świadka J.T., która w swoich zeznaniach wskazała m. in., że prawidłowe zaksięgowanie aportu na kapitał zapasowy skutkowałoby brakiem naliczenia podatku dochodowego od osób prawnych, tak samo jak skuteczne podpisanie porozumienia o spłacie zobowiązań pomiędzy spółkami X. i G., a tym samym bezpodstawne uznanie przez Sąd, że błąd stanowił świadome działanie nakierowane na uszczuplenia podatku, w sytuacji gdyby ów błąd nie wystąpił brak byłoby również powstania obowiązku uiszczenia należnego podatku dochodowego;
2. zeznań świadków E. G. i J. L., których zeznania pokazały przebieg procesów decyzyjnych w spółkach X. i G., osoby odpowiedzialne za podejmowanie decyzji, wystawiające faktury i sporządzające deklaracje podatkowe, a także osoby odpowiedzialne za dokonywanie poszczególnych czynności, kluczowy udział M. B. i W. Ż. w operacjach gospodarczych będących przedmiotem niniejszej sprawy, Sąd zaś odmówił im wiarygodności tylko na tej podstawie, jakoby zeznania te były sprzeczne z zasadami logiki i innymi dowodami w sprawie;
3. zeznań świadka M. B., który wskazał, że to on osobiście wystawił fakturę z 19.12.2007 r., telefonicznie ustalił NIP spółki G. w Urzędzie Skarbowym, on również sporządził, podpisał i złożył deklarację podatkową w podatku dochodowym spółki G. za 2007 r., podczas gdy Sąd sprzecznie z zeznaniami tego świadka uznał jakoby wszystkich tych czynności dokonał R. P., działając wspólnie i w porozumieniu z M. P.;
4. dokonanie całkowicie dowolnych i niepopartych żadnymi dowodami ustaleń w zakresie tego, iż oskarżony R.P. składając CIT-8 działał świadomie i kierunkowo, i co za tym idzie, popełnił przestępstwo, działając w bezpośrednim zamiarze, w sytuacji gdy zarówno świadek M. B., jak i E. G. oraz J.L. zgodnie twierdzą, że deklaracje podatkowe sporządzał M. B., zaś ze

znajdującego się w aktach sprawy dokumentu jednoznacznie wynika, że został on podpisany również przez M. B. i przez niego złożony w Urzędzie Skarbowym;

5. dokonanie całkowicie dowolnych i niepopartych żadnymi dowodami ustaleń w zakresie tego, iż oskarżona M. P. godziła się na działania prokurenta i brała je na swoją odpowiedzialność, a tym samym popełniła przestępstwo w zamiarze ewentualnym, w sytuacji gdy zarówno świadek M. B., jak i E. G. oraz J. L. zgodnie twierdzą, że oskarżona nie znała się na sprawach księgowych i podatkowych, a deklaracje podatkowe sporządzał M. B., zaś ze znajdującego się w aktach sprawy dokumentu jednoznacznie wynika, że został on podpisany również przez M. B. i przez niego złożony w Urzędzie Skarbowym, a ponadto, że umowę o usługi księgowe świadczone przez P. na rzecz G. zawierał świadek B. i R. P., a ponadto oskarżona nie była również uczestnikiem narad i ustaleń związanych ze sposobem księgowania wniesionej aportem nieruchomości;

6. pominięcie praktycznie wszystkich wniosków zawartych w opinii podatkowej z dnia 07 czerwca 2018 r., w sytuacji gdy analiza przedstawionego w niej stanu faktycznego i prawnego jednoznacznie wskazuje na brak motywu po stronie oskarżonych do podjęcia działań objętych wyrokiem, tj. do świadomego uszczuplenia należności podatkowych Skarbu Państwa;

a tym samym rozstrzygnięciu niedających się usunąć wątpliwości na niekorzyść oskarżonych, podczas gdy zebrany w niniejszej sprawie materiał dowodowy nie pozwala na przypisanie im popełnienia zarzuczanych czynów;

2) art. 4 k.p.k., art. 7 k.p.k., art. 410 k.p.k. poprzez dokonanie dowolnej, a nie swobodnej oceny dowodu z zeznań świadków i dokumentów,

co w konsekwencji spowodowało:

1. błąd w ustaleniach faktycznych mających wpływ na rozstrzygnięcie niniejszej sprawy polegający de facto na oparciu go na treści uzasadnień decyzji podatkowych wydanych tylko w odniesieniu do G. sp. z o.o. i braku powiązania operacji gospodarczych prowadzonych przez tę spółkę z sytuacją prawnopodatkową kontrahenta jakim była X. sp. z o.o.;

2. błąd w ustaleniach faktycznych mający wpływ na rozstrzygnięcie niniejszej sprawy polegający na przyjęciu, że oskarżony R. P. działał umyślnie w bezpośrednim zamiarze, a M. P. działała umyślnie w zamiarze co najmniej ewentualnym, w sytuacji gdy ze zgromadzonych dowodów jednoznacznie wynika brak zamiaru popełnienia czynu zabronionego
3. błąd w ustaleniach faktycznych mający wpływ na rozstrzygnięcie niniejszej sprawy polegający na przyjęciu, jakoby to oskarżony R. P., działając wspólnie i w porozumieniu z M. P., doprowadził do podania nieprawdy w zeznaniu CIT-8 złożonym do [...] Urzędu Skarbowego w G., w sytuacji gdy ze zgromadzonych dowodów wynika, że oskarżeni nie zajmowali się sporządzaniem zeznań podatkowych, lecz robił to M. B. na podstawie znajdujących się w księgowości spółki dokumentów, w tym przypadku M. B. zarówno sporządził jak i podpisał i złożył do Urzędu Skarbowego deklaracje CIT-8, informując oskarżonego P. jedynie o jej treści;
4. błąd w ustaleniach faktycznych polegający na uznaniu, że oskarżeni celowo doprowadzili do nieprawidłowego zaksięgowania aportu skutkującego powstaniem obowiązku podatkowego CIT, w sytuacji gdy działanie takie można uznać jako błąd co do prawa, a zgromadzone dowody jednoznacznie świadczą o braku wiedzy o takim podatkowym zaksięgowaniu aportu skutku, a także o braku motywu do świadomego podjęcia działań uznanych przez Sąd za przestępcze;
5. błąd w ustaleniach faktycznych polegający na uznaniu, że oskarżonym zależało (mieli taki zamiar) na zmniejszeniu obciążeń podatkowych spółki G. i dlatego została wystawiona faktura z dnia 19.12.2007 r., w sytuacji gdy wystawienie tejże faktury stanowiło równocześnie przychód dla Spółki X.;
6. błąd w ustaleniach faktycznych polegający na bezpodstawnym uznaniu, że wystawienie w imieniu X. Sp. z o.o. faktury nr (...) doprowadziło (lub mogło doprowadzić) do uzyskania korzyści majątkowej w postaci zmniejszenia podatku dochodowego należnego od X. Sp. z o.o., (vide: strona 4 uzasadnienia wyroku), podczas gdy to właśnie wystawienie faktury VAT spowodowało powstanie należności publicznoprawnej w postaci podatku dochodowego należnego od X. Sp.

z o.o., tj. dokonanie przez Sąd ustalenia, które jest niezgodne z zasadami logiki i doświadczenia życiowego oraz wiedzy powszechnej;

7. błąd w ustaleniach faktycznych skutkujący uznaniem, że doszło do celowego zawyżenia kosztów uzyskania przychodu o kwotę 5.050.000 zł w G., w sytuacji gdy z zeznań świadka J.T. wynika jednoznacznie, że kwota ta zostałaby uznana za koszt działalności G., gdyby w aktach postępowania podatkowego znalazła się podpisana umowa cesji pomiędzy X. - G. i F., (organy podatkowe jednak pomimo faktycznego wykonania umowy cesji tj. spłaty przez G. zadłużenia hipoteki sprzedawanej do F. nieruchomości nie uznały tego za koszt G. tylko ze względu na fakt braku podpisanej umowy cesji, organy skarbowe nie zwróciły się jednak nigdy do F. o jej przekazanie);

8. błąd w ustaleniach faktycznych polegający na uznaniu, że usługi księgowe świadczone przez P. na rzecz G. stanowiły jej podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym przychód, w sytuacji gdy w zamian G. na mocy umowy zobowiązywała się do dokonywania świadczeń wzajemnych, tj. opłacania usług księgowych przez dłuższy, określony w umowie czas, a co zatem idzie istniało długookresowe zobowiązanie wzajemne;

9. błąd w ustaleniach faktycznych polegający na bezpodstawnym przyjęciu przez Sąd jakoby oskarżeni podjęli kroki w celu maksymalnego utrudnienia wykrycia przestępstwa, podczas gdy nie wynika to z żadnego przeprowadzonego dowodu;

10. błąd w ustaleniach faktycznych polegający na braku uwzględnienia w sposób dostateczny warunków i właściwości osobistych oskarżonych, ich sposobu życia przed popełnieniem przestępstwa oraz niewykazaniu czym jest „łańcuchowy charakter działania” zarzucany przez Sąd oskarżonym;

11. błąd w ustaleniach faktycznych polegający na uznaniu, iż rozmiar społecznej szkodliwości zarzucanym oskarżonym czynów można uznać za wysoki;

3) art. 424 § 1 k.p.k. poprzez sporządzenia uzasadnienia zaskarżonego wyroku niespełniającego wymagań stawianych przez dyspozycje tego przepisu poprzez:

1. zamieszczenie ustaleń faktycznych w części poświęconej ocenie dowodów, co uniemożliwia rozdzielenie ustalonego w sprawie stanu faktycznego od oceny zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego;
 2. niewyjaśnienie czy zeznania świadka M. B. Sąd uznał za wiarygodne w całości, czy jedynie w części dotyczącej rzekomego wpływu oskarżonego R. P. na wszystkie zdarzenia gospodarcze w spółkach X. i G.;
 3. pominięcie w ustalonym stanie faktycznym stwierdzeń świadka M. B., że to on wystawił fakturę VAT z dnia 19 grudnia 2007 r., że to on sporządził i złożył deklaracje podatkową CIT-8, że to on telefonicznie ustalił nr NIP spółki G., że to on nie informował R. P. o konsekwencjach podatkowych takiego, a nie innego zaksięgowania aportu;
 4. niewyjaśnieniu dlaczego Sąd nie dał wiary zeznaniom świadków E. G. i J. L. nawet w tej części, w której są zbieżne z zeznaniami świadka M. B. i ograniczenie się do stwierdzenia, że świadkowie jako pracownicy oskarżonych mają interes do zapewniania im prób obrony „nawet w formie tak niewiarygodnej jak zaprezentowana zeznaniami” i ograniczeniu się do stwierdzenia, że są niewiarygodne „...ponieważ są sprzeczne z ustaleniami stanu faktycznego i z zasadami oceny dostępnych w sprawie dowodów, w tym dokumentów dokonanymi wg reguł k.p.k.”
 5. niewyjaśnieniu dlaczego Sąd, ustalając stan faktyczny sprawy, nie wziął w ogóle pod uwagę zeznań świadka J.T.;
- 4) art. 438 pkt 2 k.p.k. i art.170 § 1 pkt 2 i 5 k.p.k. poprzez oddalenie wniosków dowodowych obrońcy o przesłuchanie w charakterze świadka pełnomocników F. S.A. I. F. i A. B. oraz świadków E. K. (księgowej X.) i J. S. (asystentki w X. i G.), w sytuacji gdy świadkowie ci posiadają istotną wiedzę, kto w imieniu X. i G. prowadził negocjacje, jak one przebiegały, kto dokonywał ustaleń odnośnie sposobu wniesienia aportu, jego księgowania i spłaty zobowiązań grupy F., a także wiedzę odnośnie świadomości, a tym samym winy oskarżonych, dotyczącą konsekwencji chociażby błędnego zaksięgowania aportu i braku podpisania umowy trójstronnej cesji; świadek E. K. posiada również wiedzę na temat okoliczności wystawienia

objętej aktem oskarżenia faktury w spółce X., chwili uzyskania informacji o nr NIP, sposobie i terminie wykonania koncepcji działalności Centrum Handlowego S.;

5) art. 438 pkt 2 k.p.k. i art. 391 § 1 k.p.k., poprzez ograniczenie się do odczytania wyjaśnień świadka W. Ż. złożonych w postępowaniu przygotowawczym, a tym samym odejście przez Sąd od zasad bezpośredniości, prawdy materialnej (art. 2 k.p.k.), przy ograniczeniu prawa do obrony (art. 6 k.p.k.) poprzez uniemożliwienie obrońcy i oskarżonym zadania mu pytań, w sytuacji gdy, jak wynika z zeznań innych świadków, ma on kluczową wiedzę w przedmiocie takiego a nie innego księgowania aportu wniesionego do G., faktu spłaty zobowiązań hipotek obciążających przedmiot aportu, a także treści zawartej pomiędzy X.- G. i F. umowy cesji. Zeznania tego świadka byłyby kluczowe dla ustalenia zamiaru i winy obojga oskarżonych w tej kwestii. W postępowaniu przygotowawczym zaś jego przesłuchanie było wyjątkowo lakoniczne i nie zawierało pytań o cel takiego a nie innego księgowania aportu, jak również uzasadnienie takiego a nie innego przebiegu transakcji pomiędzy X., G. i F., które to naruszenie również spowodowało błąd w ustaleniach faktycznych, o których mowa w pkt 1.2) niniejszej apelacji.

Ponadto, na zasadzie przepisów art. 427 § 1 i 2 k.p.k. w zw. z art. 438 pkt. 1 k.p.k. zaskarżonemu wyrokowi zarzucił, obrazę prawa materialnego, to jest:

przepisu art. 41 § 1 k.k.s. w zw. z art. 41 § 4 pkt. 1 k.k.s. oraz przepisu art. 62b § 1 pkt 1, pkt 2 i pkt 3 ordynacji podatkowej poprzez:

- nałożenie na oskarżonych obowiązków niemożliwych do wykonania w świetle przytoczonych przepisów prawa;
- zastosowanie wobec oskarżonych obowiązku, o którym mowa art. 41 § 1 k.k.s., podczas gdy nie byli oni adresatami decyzji wymiarowych związanych z zarzucanymi czynami;

Ewentualnie zaskarżonemu wyrokowi zarzucił, naruszenie przepisu art. 7 § 1 k.k.s. i przepisu art. 6 § 1 k.k.s. poprzez ich niezastosowanie, w sytuacji oboje oskarżeni zostali już skazani prawomocnym wyrokiem Sądu Rejonowego w G.

z dnia 07 czerwca 2017 r. sygn. akt II K (...) m.in. za ten sam czyn jakim było wystawienie faktury z dnia 19 grudnia 2007 r.

Mając na uwadze postawione wyżej zarzuty, na podstawie art. 427 § 1 k.p.k. wniósł o uniewinnienie oskarżonych, względnie uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania przez Sąd I instancji, lub też umorzenie postępowania w zakresie zarzutu związanego z wystawieniem faktury z dnia 19 grudnia 2007 r.

Ewentualnie, z ostrożności procesowej zaskarżonemu wyrokowi, na podstawie art. 438 pkt 4 k.p.k. zarzucił rażąco niewspółmierność kar wymierzonych przez Sąd oskarżonym polegającej na:

- na orzeczeniu kary bez uwzględnienia w sposób dostateczny warunków i właściwości osobistych oskarżonych, ich sposobu życia przed popełnieniem przestępstwa oraz niewykazaniu czym jest „łańcuchowy charakter działania” zarzucany przez Sąd oskarżonym;
- błędnie w ustaleniach faktycznych polegającym na uznaniu, iż rozmiar społecznej szkodliwości zarzucanym oskarżonych czynów można uznać za wysoki.

Wyrokiem z dnia 25 września 2019 r. Sąd Okręgowy w G., sygn. akt V Ka (...), zmienił zaskarżony wyrok w ten sposób ,że uchylił punkty VII i X wyroku, a w pozostałym zakresie zaskarżony wyrok utrzymał w mocy.

Kasację od tego orzeczenia wniósł Rzecznik Praw Obywatelskich na korzyść R. P. i M. P. Zaskarżył wyrok Sądu Okręgowego w G. w części utrzymującej w mocy rozstrzygnięcie zawarte w punktach VIII i IX wyroku Sądu Rejonowego w G. dotyczące nałożenia na każdego z oskarżonych, na podstawie art. 41 § 2 k.k.s. w zw. z art. 41 § 4 pkt 1 k.k.s. obowiązku uiszczenia wymagalnej należności publicznoprawnej, zarzucając rażące i mające istotny wpływ na jego treść naruszenie art. 433 § 2 k.p.k. i art. 457 § 3 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. polegające na tym, że Sąd Okręgowy w G. w wyniku nierzetelnego rozpoznania środka odwoławczego nie poddał wszechstronnej i wnikliwej analizie wszystkich zarzutów sformułowanych w apelacji obrońcy oskarżonych oraz nie ustosunkował

się do nich w sposób prawidłowy w uzasadnieniu wyroku i wniósł o uchylenie zaskarżonego orzeczenia i przekazanie sprawy Sądowi Okręgowemu w G. do ponownego rozpoznania w postępowaniu odwoławczym.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje.

Kasacja jest oczywiście zasadna i dlatego podlega uwzględnieniu w całości na posiedzeniu.

Wprawdzie jej zarzut wskazuje na nierzetelne rozpoznanie wszystkich zarzutów sformułowanych w apelacji obrońcy oskarżonych, jednakże wąsko określony zakres zaskarżenia dotyczący rozstrzygnięć opartych o przepisy art. 41 § 2 k.k.s. w zw. z art. 41 § 4 k.k.s. (pkt VIII i IX wyroku Sądu Rejonowego w G.) nakazuje Sądowi Najwyższemu ograniczenie oceny postąpienia Sądu odwoławczego w odniesieniu do problematyki objętej zakresem zaskarżenia.

Jak trafnie wskazuje autor kasacji regulacja prawna wynikająca z treści art. 433 § 2 k.p.k. nakazuje sądowi ad quem rozważyć wszystkie wnioski i zarzuty apelacji. Natomiast unormowanie art. 457 § 3 k.p.k. obliuguje, by w uzasadnieniu wyroku sądu odwoławczego znalazły się argumenty wskazujące na to, czym kierował się sąd wydając rozstrzygnięcie. To bowiem właśnie treść uzasadnienia zezwala na ocenę prawidłowości dokonanej kontroli instancyjnej zaskarżonego orzeczenia. Sąd Najwyższy w swoim orzecznictwie nie raz wskazywał, że zrealizowanie obowiązków wynikających z treści art. 433 § 2 k.p.k. i art. 457 § 3 k.p.k. wymaga nie tylko niepomijania żadnego zarzutu podniesionego w środку odwoławczym, lecz także rzetelnego ustosunkowania się do każdego z tych zarzutów oraz wykazania konkretnymi, znajdującymi oparcie w ujawnionych w sprawie okolicznościach, argumentami, dlaczego uznano poszczególne zarzuty zawarte we wniesionym środку odwoławczym za zasadne bądź też za bezzasadne. Do naruszenia tych przepisów może dojść nie tylko wtedy, gdy sąd drugiej instancji pomija w swoich rozważaniach zarzuty zawarte w apelacji, lecz również wtedy, gdy analizuje je w sposób odbiegający od standardów kontroli instancyjnej lub wręcz ogranicza się do ogólnikowego stwierdzenia, że zarzut jest zasadny lub że jest niezasadny (zob. np. wyroki Sądu Najwyższego z dnia: 8 maja 2019 r., III KK 62/18;

24 kwietnia 2018 r., V KK 384/17, OSNKW 2018, z. 9, poz. 59; 8 grudnia 2016 r., II KK 244/16; 5 marca 2013 r., II KK 142/12; 6 czerwca 2006 r., V KK 413/05, OSNKW 2006, z. 7 - 8, poz. 76).

Lektura pisemnych motywów wyroku Sądu Okręgowego w G. wskazuje, że nie poddał on właściwej analizie zarzutu apelacji dotyczącego naruszenia art. 41 § 2 k.k.s. w zw. z art. 41 § 4 pkt 1 k.k.s. Kilku zdaniowy akapit w końcowym fragmencie uzasadnienia praktycznie w ogóle nie wyjaśnia wątpliwości podnoszonych w uzasadnieniu zarzutu apelacyjnego, popartych analizą wypowiedzi doktryny oraz przytoczenia orzecznictwa Sądu Najwyższego, sądów administracyjnych, czy też Sądu Okręgowego w P. Dla podkreślenia trafności tego spostrzeżenia, warto przytoczyć treść wypowiedzi Sądu ad quem, który w ramach dokonanej oceny zarzutu apelacyjnego stwierdził, że: „Odnosząc się natomiast do nałożonego w pkt VIII. i IX. wyroku obowiązku uiszczenia wymagalnej należności publicznoprawnej, której nie uiszczono w kwocie 1.434.975,00 złotych - w terminie roku od dnia uprawomocnienia się orzeczenia. Sąd Okręgowy nie dostrzegł również sygnalizować przez obrońcę wątpliwości co do możliwości orzeczenia w niniejszej sprawie obowiązek uiszczenia uszczuplonej należności. Nie ulega bowiem wątpliwości, że w wypadkach wskazanych w art. 41 k.k.s. sąd nakłada na sprawcę obowiązek uiszczenia uszczuplonej należności (wyrok Sądu Najwyższego z dnia 9 stycznia 2012 roku w sprawie V KK 327/11, OSNKW 2012/3/30). W niniejszej sprawie owe warunki zostały spełnione, mianowicie w związku z przypisanym oskarżonemu przestępstwem skarbowym nastąpiło uszczuplenie należności publicznoprawnej, która jest wymagalna i należności tej nie uiszczono. Wskazania również wymaga, że zgodnie z treścią art. 41 § 2 i 4 pkt 1 k.k.s., w razie warunkowego zawieszenia wykonania kary orzeczonej za przestępstwo skarbowe, w związku z którym nastąpiło uszczuplenie należności publicznoprawnej w sytuacji, gdy należność była wymagalna i nie została uiszczona, sąd jest zobligowany do określenia obowiązku uiszczenia tej należności w całości w wyznaczonym terminie”.

Pomijając kwestię składni i stylu (w kontekście językowym) tej wypowiedzi, przypomnieć należy (w zakresie oceny dokonanej przez Sąd odwoławczy) zarzut

sformułowany w środku odwoławczym, który dotyczył obrazy prawa materialnego, to jest:

- przepisu art. 41 § 1 k.k.s. w zw. z art. 41 § 4 pkt 1 k.k.s. oraz przepisu art. 62b § 1 pkt 1, pkt 2 i pkt 3 ordynacji podatkowej poprzez:

- nałożenie na oskarżonych obowiązków niemożliwych do wykonania w świetle przytoczonych przepisów prawa;

- zastosowanie wobec oskarżonych obowiązku, o którym mowa art. 41 § 1 k.k.s., podczas gdy nie byli oni adresatami decyzji wymiarowych związanych z zarzucanymi czynami.

W świetle treści tego zarzutu nie budzi wątpliwości, że autor apelacji nie kontestował stosowania instytucji określonej w art. 41 § 2 k.k.s. w zw. z art. 41 § 4 pkt 1 k.k.s. w ogólności. Jednakże wyraził uprawnioną wątpliwość co do orzeczenia obowiązku, o którym mowa w powołanych unormowaniach, w konkretnej sprawie M.P. i R.P. Z treści uzasadnienia środka odwoławczego wynika bowiem, że - zdaniem skarżącego - w zaistniałym w rozpoznawanej sprawie układzie procesowym mamy do czynienia z sytuacją, że nie zachodzi tożsamość pomiędzy sprawcą a podmiotem zobowiązanym do zapłaty uiszczonej należności publicznoprawnej. Decyzje wymiarowe nie były adresowane do oskarżonych. Nie posiadają więc oni statusu podatnika zobowiązanego do uiszczenia zaległości podatkowej. Taki status posiada sama spółka. Ustaleni zatem sprawcy nie są płatnikami uszczuplonej należności publicznoprawnej. Zdaniem obrońcy orzekanie w takim układzie środka karnego określonego w art. 41 § 2 k.k.s. w praktyce sprawia, że nigdy nie aktualizowałaby się przesłanka wskazana w art. 41 § 3 k.k.s., której stosowanie jest możliwe jedynie w przypadku uchylania się od wykonania określonego obowiązku uiszczenia uszczuplonej należności publicznoprawnej, do której uiszczenia *de facto* zobowiązany decyzją wymiarową jest inny podmiot, na którego działania i decyzje skazany nie ma żadnego wpływu. Tym samym, w ocenie obrońcy oskarżonych, Sąd Rejonowy w G. nie miał podstawy prawnej do obciążania obojga oskarżonych obowiązkiem zapłaty podatku CIT, ponieważ organy skarbowe nie wydały w stosunku do nich decyzji nakładającej obowiązek

zapłaty tego podatku. Zatem skarżone rozstrzygnięcie, według wywodów obrońcy analizującego również zaistniałą sytuację przez pryzmat regulacji zawartych w ustawie – Ordynacja podatkowa, jest niemożliwe do wykonania.

Cytowana wypowiedź Sądu odwoławczego w ogóle do tej argumentacji nie nawiązuje, co powoduje uznanie, że Sąd ten w sposób rażący naruszył przepisy wskazywane w zarzucie kasacji, a naruszenie to niewątpliwie mogło mieć istotny wpływ na treść orzeczenia.

Z tych też względów Sąd Najwyższy uchylił wyrok Sądu Okręgowego w G. w zaskarżonej części i przekazał sprawę w tym zakresie temu Sądowi do ponownego rozpoznania w postępowaniu odwoławczym.

Ponownie rozpoznając sprawę, Sąd Okręgowy dokona wykładni zastosowanego przepisu, biorąc pod uwagę m.in. argumentację zawartą w apelacji obrońcy oskarżonych i wyda rozstrzygnięcie zgodne z obowiązującą regulacją prawną, a w uzasadnieniu wyroku, zgodnie z przepisami art. 433 § 2 k.p.k. i 457 § 3 k.p.k. wskaże powody zapadłego orzeczenia.